

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 30. Oktober 2020 der Beschwerdeführerin \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* Steuernummer: \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Oktober 2020 betreffend **Körperschaftsteuer 2018** nach der am 5. Dezember 2023 über Antrag der Partei (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO) in Linz abgehaltenen öffentlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I)

Der Beschwerde wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung wurde von der belangten Behörde am 09.10.2020 ein Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2018 erlassen, wobei die von der BF beantragte Steuerbefreiung gem. § 107 EStG 1988 in Höhe von zwei Drittel bezüglich der von der E GmbH (in weiterer Folge kurz N GmbH) für die Abtragung einer U Leitung und Verzicht auf die Leitungsrechte geleisteten Entschädigungszahlung nicht anerkannt wurde, da die BF weder Grundstückseigentümerin noch Grundstücksbewirtschafterin der Grundstücke, die von der Leitung betroffen seien, wäre. Seitens der belangten Behörde wurde in diesem Zusammenhang auf die erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 107 EStG 1988 verwiesen und ausgeführt, dass durch die Veräußerung lediglich der Infrastrukturbetreiber wechsele, der die Leitung im öffentlichen

Interesse betreibe. Es werde aber nicht bestritten, dass die BF Eigentümerin der über die Grundstücke verlaufenden Leitung sei. Entgegen dem Vorbringen der BF handle es sich bei den Leitungsrechten nicht um grundstücksgleiche Rechte. Aus § 485 ABGB ergebe sich, dass eine Dienstbarkeit nicht übertragbar sei. Im gegenständlichen Fall sei auch nicht die Dienstbarkeit übertragen bzw veräußert worden, sondern sei lediglich auf das Recht verzichtet worden, die Leitung zu betreiben. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die gegenständliche Zahlung nicht unter § 107 EStG 1988 falle, da davon lediglich Zahlungen aufgrund der Zurverfügungstellung von Grund und Boden umfasst seien.

Mit Schreiben vom 30.10.2020 erhob die BF Beschwerde gegen den angeführten Bescheid. Laut dem Beschwerdevorbringen seien die grundbücherlichen Dokumente, die Vereinbarung mit dem öffentlichen Netzbetreiber und die Eingabe der BF vom 24.07.2020 keiner Beweiswürdigung unterzogen worden. Strittig sei die Zahlung der N GmbH im Jahr 2018. Die U Leitung der BF sei im Rahmen der Verhandlung zur Errichtung der S Leitung V abgelöst worden, wobei die BF Partei im Verfahren der Qq Landesregierung XX zur Errichtung dieser S Leitung durch die N GmbH gewesen sei. Nach § 107 EStG iVm § 24 Abs 7 KStG sei die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus Anlass der Einräumung eines Leitungsrechtes auf 33 % zu kürzen.

Die BF habe 1992 von der „SR“ das E-Werk F samt dazugehöriger U Leitung (ursprüngliche Errichtung DD) gekauft. Die U Leitung sei vom E-Werk F vorbei am Umspannwerk A (Elektrizitätsversorgungsunternehmen K) direkt in das Werksgelände der R gegangen. In den letzten Jahren sei die physische Einspeisung des erzeugten Stromes im Umspannwerk A erfolgt. Der Strom selbst sei mit der NK und der O abgerechnet worden. Die BF sei kein eingetragenes Elektrizitätsversorgungsunternehmen. Es habe keine Erlöse aus einem Netzbetrieb gegeben. 2011 habe die N GmbH den Antrag auf Errichtung einer S Leitung V gestellt. Eine oberirdische Parallelführung und Querung der S Leitung mit der U Leitung sei seitens der Behörde nicht gewünscht worden, auch keine teilweise Erdverkabelung. 2012 habe die BF mit der N GmbH eine Vereinbarung über die Übertragung samt Abtragung der U Privat-Leitung und Leistung einer Entschädigungszahlung, über die Herstellung eines neuen Anschlusses beim E-Werk F gegen Entgelt und die Rückziehung der Einwendungen im Verfahren der Q Landesregierung, GZ: XX geschlossen. 2015 sei aufgrund von Baubeginnsverzögerungen die Vereinbarung mit der N GmbH schriftlich verlängert worden. Am 06.04.2018 sei der Zahlungseingang in Höhe von € 193.662,00 bei der BF verbucht worden.

Es gebe keinen Hinweis, dass die BF ein öffentlicher Infrastrukturbetreiber sei. Dies hätte eine elektrizitätsrechtliche Konzession erfordert. In der Vereinbarung mit der N GmbH sei angeführt, dass die BF Eigentümerin der bestehenden U Leitung vom E-Werk F bis zu den Rn sei, welche eine Länge von ca. 5,2 km aufweise und aus Leitungsdrähten, Tragmasten, Mastfundamenten, Isolatoren, Klemmen und sonstigen Nebenanlagen bestünde. Die BF habe in dieser Vereinbarung bestätigt, Eigentümerin der vorumschriebenen Leitung zu sein und die

Dienstbarkeitsrechte über die Grundstücke, über welche die vorumschriebene Leitungsanlage führe, zu besitzen. Die BF sei Partei gem. § 8 ElWOG im Verfahren zur Errichtung einer S Leitung der N GmbH gewesen und bei Ablehnung der Vereinbarung habe ein Enteignungsverfahren nach dem Qq Starkstromwegegesetz gedroht.

Im Fall der Vereinbarung N GmbH und der BF sei der N GmbH das Recht eingeräumt worden, dass sie die U Leitung übernehme und abtrage, um auf dem Streifen der U Leitung Platz für die S Leitung zu haben. Mit der dauerhaften Abtragung der U Leitung seien die grundbücherlichen Rechte an der U Leitung erloschen (vgl § 10 (4) Qq Starkstromwegegesetz). Die N GmbH habe die Entschädigung erst mit dem Baubeginn der S Leitung bezahlt (Vereinbarung N GmbH S. 2 Punkt III b). Die BF habe daher Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten erzielt.

Die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde widerspreche den Einkommensteuerrichtlinien und sei in sich nicht schlüssig.

#### 1) Verstoß gegen das Legalitätsprinzip

Die BF sei betroffen gewesen von der Rechtseinräumung. Sie sei Partei im Verfahren XX gewesen. In der Vereinbarung mit der N GmbH sei seitens des Infrastrukturbetreibers gefordert worden, alle Einwendungen gegen den Bau der S Leitung unverzüglich zurückzuziehen (Vereinbarung mit N GmbH Seite 3, Punkt IV d). Seitens der belangten Behörde gebe es keinen Hinweis, warum die EStR 8207e und 8207f vom 23.05.2019 nicht anzuwenden seien, sondern erläuternde Bemerkungen zur Einführung des § 107 EStG. Die Form mit der Abweichung von den EStR sei ein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip nach Art. 18 B-VG.

#### 2) Verstoß gegen den Grundsatz des Parteiengehörs

Der Nachweis des grundbücherlichen Eigentums sei bewiesen worden durch folgende der belangten Behörde vorgelegten Urkunden:

- Vereinbarung N GmbH
- zwischenzeitige Löschungserklärungen
- Urkunde für die grundbücherliche Eintragung 30.04.DD
- Vereinbarung zum Kaufvertrag zwischen „SR“ und der BF vom 02.06.1992

Diese Urkunden würden bei der belangten Behörde aufliegen. Die Unterdrückung dieser Beweise sei ein grober Verstoß gegen den Grundsatz des Parteiengehörs.

Die Darstellung der belangten Behörde von der Veräußerung einer Einkunftsquelle sei in keiner Weise belegt und falsch. Es gebe keine Rechnung oder Zahlungen über Einkünfte aus dem Betrieb der U Privat-Leitung.

- Die BF sei kein konzessioniertes Elektrizitätsversorgungsunternehmen und daher kein Infrastrukturbetreiber. Eine solche Tätigkeit sei auch nie behauptet und mit den Schreiben vom 24.07.2020 und 08.10.2020 widerlegt worden.

- Eine U Leitung und eine S Leitung seien energierechtlich nicht vergleichbar. Ein Betriebsübergang sei dann nicht nachvollziehbar, wenn ein neues Verfahren für eine Neugenehmigung einer S Leitung laufe, die den bestehenden Streifen der U Leitung im öffentlichen Interesse nutze.

- Die Unterzeichnung der Vereinbarung durch die BF sei unausweichlich gewesen, da es ansonsten zu einer Enteignung gekommen wäre (vgl VfSlg 13.579 zu Art 5 StGG, §§ 17ff Qq Starkstromwegegesetz).

Die Niederschriftseinwendungen vom 24.07.2020 seien von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden. Im Schreiben vom 17.06.2020 sei auf die gesetzlichen Grundlagen des Eigentumsübertrages hingewiesen worden.

### 3) Fehlerhafte Sachverhaltsermittlung

Die BF sei kein Infrastrukturbetreiber. Dafür wäre eine energierechtliche Konzession Voraussetzung. Es sei keine Veräußerung für den Wechsel des Infrastrukturbetreibers gewesen, sondern eine Leitungsrechteinräumung mit Abtragung, um den Grundstücksstreifen freizugeben, der für den Neubau der S Leitung notwendig gewesen sei. Der Zweck des § 107 sei nicht die Entschädigung von Grundeigentümern und –bewirtschaftern, sondern „Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten“ weniger kompliziert abwickeln zu können. In diesem Fall sei, um einfacher die Trasse der U Leitung (BF) mit einer S Leitung (N GmbH) nutzen zu können, die U Leitung gegen Entgelt übertragen worden. Die BF sei aufgrund der alleinigen Nutzungsmöglichkeit Eigentümerin der Leitung und grundbücherliche Eigentümerin der Trasse, nicht aber die Besitzerin (vgl § 354 ABGB). Seitens der belangten Behörde sei kein Nachweis für die behauptete Einkunftsquelle erbracht worden.

### 4) Ablehnung der Anerkennung als grundstücksgleiches Recht

In einer am 13.07.2020 per Mail übermittelten Stellungnahme habe die BF die Meinung vertreten, dass das Leitungsrecht als grundstücksgleiches Recht im Grundbuch eingetragen sei, mit dem Hinweis, dass die alleinige Nutzung von Maststandorten und einer Leitungstrasse ein grundstücksgleiches Recht sei. Dabei handle es sich um ein grundstücksgleiches Recht, das gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sei. Die Leitungsrechte seien als

Dienstbarkeiten im Grundbuch eingetragen gewesen, wobei einige davon angesichts der Veräußerung bereits gelöscht worden seien.

„Grundstücksgleiche Rechte“ seien im Bilanzrecht und Steuerrecht definiert. § 51 BewG stelle die wesentliche Quelle für grundstücksgleiche Rechte Definition dar. Das Recht des Realservituts Leitungsrecht könne nur gemeinsam mit der Leitung der EZ-X übertragen werden (§§ 474 ff ABGB, zu Leitungsrecht OGH 19.12.2016, 5Ob 159/16t).

Bei der U Leitung habe es sich um ein selbständiges Realservitut gehandelt, das veräußerbar sei. Die Leitung sei 1992 von der BF mit Notariatsakt gekauft worden und gerichtlich genehmigt. Die Beilage des Schreibens vom 24.07.2020 sei der Beweis, dass die Leitung ein Realservitut sei. Bereits in den Löschungserklärungen sei das Realservitut nachgewiesen.

Die BF habe das grundbücherliche Eigentum an der Leitung gehabt. Der Ausschluss der Anwendung von § 107 EStG sei daher nicht gerechtfertigt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.02.2021 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen, wobei in der Begründung darauf hingewiesen wurde, dass die BF weder Grundstückseigentümerin noch Grundstücksbewirtschafterin der Grundstücke, über die die U Leitung führe, sei. Sie sei eine Infrastrukturbetreiberin iSd § 107 Abs 2 EStG, der von den Grundstückseigentümern, über deren Grundstücke die Leitung verlaufen sei, das Recht eingeräumt worden sei, eine Leitung im öffentlichen Interesse zu errichten und zu betreiben. Die BF besitze die Dienstbarkeitsrechte an den Grundstücken, über die die Leitung führe. Die Zahlung der N GmbH an die BF sei nicht aufgrund der Einräumung, Grund und Boden für die Errichtung und zum Betrieb eines Leitungsrechtes zu nutzen, erfolgt, sondern für den Verzicht auf das Recht die Leitung zu betreiben. Durch die Veräußerung habe lediglich der Infrastrukturbetreiber gewechselt. Ein derartiger Vorgang unterliege nicht der von § 107 EStG umfassten Regelung.

In einer E-Mail vom 17.06.2020 werde seitens der BF auf das Qq ElWOG 2006 sowie das ABGB verwiesen, mit dem Hinweis, dass seitens der N GmbH die „Entschädigung für den Rechtsverzicht“ auf das Eigentum erfolgt sei. Seitens der belangten Behörde werde nicht bestritten, dass die BF Eigentümerin der über die Grundstücke führenden Leitung sei. Es sei allerdings auch evident, dass die BF nicht die Eigentümerin der Grundstücke sei, die durch die Leitung betroffen bzw. beeinträchtigt seien.

Die Leitungsrechte seien als Dienstbarkeiten im Grundbuch eingetragen. Es handle sich dabei aber nicht um ein grundstücksgleiches Recht.

Eine Verletzung des Legalitätsprinzips liege nicht vor, da § 107 EStG und damit auch die entsprechenden Rz in den EStR nicht anwendbar seien. Hinsichtlich der Verletzung des

Parteiengehörns werde darauf verwiesen, dass sämtliche vorgelegten Unterlagen eingesehen, überprüft und für die Beurteilung herangezogen worden seien.

Die BF sei per gesetzlicher Definition gem. § 107 Abs 2 EStG iVm § 7 Abs 1 Z 11 ElWOG eine Infrastrukturbetreiberin. Diese Definition sei sehr weit gefasst und umfasse jede Person, die an dem Prozess beteiligt sei, der elektrische Energie erzeuge. Der in der Bescheidbegründung der Beschwerde vorentscheidung dargestellte Sachverhalt stimme mit dem in der Beschwerde geschilderten Sachverhalt im Wesentlichen überein, Unterschiede würden lediglich in Bezug auf die steuerliche Einordnung des Sachverhaltes bestehen.

Mit Schreiben vom 25.02.2021 wurde von der BF ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht bei der belangten Behörde eingebracht. Die Anwendung eines Unterpunktes eines einzigen Paragraphen des Elektrizitätswirtschafts- und – organisationsgesetzes sei von der belangten Behörde als Begründung herangezogen worden. Eine Privatleitung für den Abtransport erzeugter elektrischer Energie sei nicht vergleichbar mit einer öffentlichen, konzessionierten Infrastrukturleitung, wo neben der Übertragung und Verteilung auch die Ausfallssicherheit, die Netzfrequenz und Ausgleichsenergie garantiert werden müsse. Mit der Parteistellung der BF im Verfahren XX zur Errichtung der S Infrastrukturleitung der N GmbH sei der Rechtsanspruch auf Anwendung von § 27 Abs 4 KStG iVm § 107 EStG aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten bestätigt. Mit der Vereinbarung zur Abtragung der U Leitung gegen eine Entschädigungszahlung sei auf Einwände verzichtet und die neue Trasse für die U Leitung freigemacht worden.

Im ElWOG 2010 gebe es die Begriffe Übertragungsnetzbetreiber und Verteilungsnetzbetreiber. Übertragungsnetzbetreiber in QQ sei laut Qq ElWOG 2006 die VP. Die BF sei daher kein öffentlicher Übertragungsnetzbetreiber. Daneben gebe es in Österreich 122 elektrizitätsrechtlich konzessionierte Verteilernetzbetreiber. Für diese sei im Qq ElWOG 2006 festgelegt, dass der Betrieb eines Verteilernetzes innerhalb eines räumlich abgegrenzten bestimmten Gebietes einer Konzession bedürfe. Die BF habe keine Konzession und habe keine Konzession gehabt. Es habe für Stromverbraucher nie ein Rechtsanspruch auf einen Netzzugang und für die BF keine Möglichkeit des Kaufs oder Verkaufs eines Verteilernetzes bestanden. Die BF habe eine U Privatleitung gehabt. Es sei eine Entschädigung für die U Privatleitung der BF für die im öffentlichen Interesse beantragte S Infrastrukturleitung der N GmbH (Tochtergesellschaft der Z) erfolgt.

Die BF habe nie Systemnutzungsentgelte einheben können. Es habe das öffentliche Interesse eines Infrastrukturbetreibers gefehlt. Die BF sei ein Volleinspeiser ins öffentliche Netz. In der Abrechnung sei aufgrund der Volleinspeiservergütung nicht die Ökostrompauschale gegenverrechnet worden. Aufgrund der Volleinspeisung sei die BF ein reiner Stromproduzent und kein Versorgungsunternehmen des Elektrizitätsrechts. Die U Privatleitung diene nur dem

Abtransport der erzeugten Energie. Die BF sei kein abzugs- und anmeldepflichtiges Unternehmen nach § 7 Abs 1 Z 11 EIWOG, welches die Steuereinhebung im Rahmen eines Abzugsverfahrens für das Finanzministerium übernehme. Der Umkehrschluss der belangten Behörde, dass die Erzeugung von Energie automatisch zur Funktion eines Versorgungsunternehmens führe, sei nicht nachprüf- oder nachvollziehbar.

Die U Leitung sei eine Kostenpost im Bereich der Stromerzeugung. Mit der Leitung Erlöse zu erzielen, sei aufgrund der fehlenden Konzession als Verteilnetzbetreiber nicht zulässig gewesen.

Die BF sei Erzeuger und der Käufer der Leitung die N GmbH Verteilnetzbetreiber. Es sei auch zu keinem weiteren Betrieb der Leitung gekommen, sondern vertraglich die Abtragung der Leitung vereinbart worden. Der Verzicht auf die Leitung und die vereinbarte Abtragung sei kein Unternehmensübergang, sondern das Freimachen der Trasse für die Neuerrichtung der S Leitung. Mit der fehlenden Möglichkeit Gewinn zu erzielen fehle jegliche unternehmerische Tätigkeit als Verteilnetzbetreiber und damit auch die Eigenschaft als Elektrizitätsunternehmen gem. § 7 Abs 1 EIWOG in der Funktion der Verteilung elektrischer Energie.

Es sei unerheblich, ob es sich um Realservitute, grundstücksgleiche Rechte, Grundeigentum oder auch nur um die Nutzung handle, alle Zahlungen an Betroffene aus der Einräumung von Leitungsrechten seien nach § 107 EStG zu erfassen. Es gehe nicht nur um Grundstücksbesitzer, sondern auch um den Bewirtschafter in jeder Form, der von der Rechtseinräumung betroffen sei. Die BF habe (bis zur Vereinbarung über die Abtragung der Leitung) Parteistellung gem. § 8 AVG im Verfahren zur Errichtung der S Leitung gehabt. Die Parteistellung und der damit verbundene Rechtsanspruch an die N GmbH sei nie strittig gewesen. Unter § 107 EStG seien nach den EStR „vorübergehender oder dauernder Nutzungsentfall“ sowie Leitungsmaste zu subsumieren. Die BF sei nachweislich als Partei betroffen durch die Errichtung der S Leitung der N GmbH im Verfahren der Q Landesregierung zu XX gewesen. Die Einwendungen der BF seien in der Vereinbarung über die Abtragung der Leitung mit der Unterzeichnung des Vertrages zur Überlassung der U Leitung unverzüglich zurückgezogen und auf alle Rechte an der Leitung dauerhaft mit der Abtragung verzichtet worden. Eine Wiedererrichtung sei behördlich ausgeschlossen.

Am 19.03.2021 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit einer am 26.03.2021 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Eingabe brachte die BF eine Berichtigung zum Vorlagebericht der belangten Behörde ein. Es handle sich um § 24 Abs 7 KStG iVm § 107 EStG und nicht nur um § 107 Abs 11 EStG. Eine Parallelführung der Leitungen sei nie zur Diskussion gestanden, sondern nur die Querung. Es sei nicht angeführt worden, dass die BF

Partei im Verfahren nach ElWOG gewesen sei und nach der Vereinbarung mit der N GmbH alle Einwände im Verfahren zurückzuziehen waren. Der Verweis auf das Qq Starkstromwegegesetz sei entscheidend für den Sachverhalt, da in diesem Gesetz die Enteignung in den §§ 17 ff vorgesehen sei. Weiters sei die U Leitung der BF keine öffentliche Leitung mit der Möglichkeit zur Verrechnung einer Netzgebühr gewesen. Diese Privatleitung sei Teil der Eigenkraftanlage E-Werk F gewesen und habe zum Schluss nur der Ableitung ins öffentliche Netz gedient. Die BF sei kein Infrastrukturbetreiber und damit Versorgungsbetrieb, sondern nur Stromerzeuger. In den EStR gebe es keine Einschränkung auf Grundstückseigentümer und -bewirtschafter. Die Zahlungen aus Anlass der Einräumung eines Leitungsrechtes würden nach den EStR folgendes betreffen: „...vorübergehender und dauerhafter Nutzungsentgang“ (durch das Aufgeben der Leitung)....Leitungsmaste...“. Es handle sich um ein Realservitut und kein persönliches Servitut. Damit sei die Leitung mit allen Standorten veräußerbar. Der Kauf sei 1992 durchgeführt und vom Gericht bestätigt worden. Die BF sei grundbücherliche Eigentümerin der Leitung und damit auch zur Bewirtschaftung der Maststandorte und der Leitungstrasse verpflichtet gewesen. Für eine Leitungstrasse bestünden Sicherheitsvorschriften sowohl für die technische Ausstattung und Instandhaltung als auch für die Freihaltung der Sicherheitsabstände durch Bewuchs.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 06.09.2023 wurde die am 26.03.2021 beim Bundesfinanzgericht eingelangte Eingabe der BF der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt und dieser Gelegenheit gegeben, eine entsprechende Stellungnahme abzugeben.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 20.09.2023 wurde das Amt der Qq. Landesregierung gem. § 158 Abs 1 BAO aufgefordert, diverse Frage zum dortigen Verfahren XX zu beantworten.

Am 29.09.2023 wurde vom Amt der Qq. Landesregierung eine entsprechende Stellungnahme unter Anschluss diverser Anlagen an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Mit Eingabe der belangten Behörde vom 06.10.2023 wurde von dieser vorgebracht, dass die im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeiten hinsichtlich der elektrischen Leitung nie von der SR GmbH & Co KG auf die BF übergegangen seien, und legte diesbezüglich 15 die gegenständliche Dienstbarkeit betreffende Löschungserklärungen vor.

Mit Eingabe der belangten Behörde vom 18.10.2023 wurde eine Stellungnahme zum am 26.03.2021 beim Bundesfinanzgericht abgegebenen Schreiben der BF „Berichtigung des Vorlageberichtes“ abgegeben und lediglich darauf hingewiesen, dass Uneinigkeit hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes bestehe.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18.10.2023 wurden der BF die Eingaben der belangten Behörde vom 06.10.2023 (samt Anhang Löschungserklärungen)) und 18.10.2023 sowie das Auskunftersuchen des Bundesfinanzgerichtes an das Amt der Qq. Landesregierung, Abteilung Anlagen-, Umwelt- und Wasserrecht, vom 20.09.2023 mit dem Beantwortungsschreiben des Amtes der Qq. Landesregierung (samt Anlagen) vom 29.09.2023 zur Kenntnisnahme übermittelt und Gelegenheit gegeben, diesbezüglich eine entsprechende Stellungnahme abzugeben.

Mit Schreiben vom 10.11.2023 wurde von der BF eine Stellungnahme zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 18.10.2023 an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Zum Sachverhalt wurde ergänzend ausgeführt, dass seitens der N GmbH mit der BF als Grundstücksbewirtschafterin vertragliche Vereinbarungen zur Aufgabe der Grundstücksbewirtschaftungsrechte einer privaten U Leitung getroffen worden seien. Die N GmbH habe Leitungskreuzungsfreiheit der eingereichten Trassenplanung S, freie Planungsverfügbarkeit für 110 Maststandorte und Überspannungsrechte als Teilbewirtschaftungsrechte für Grundstücke im Nahbereich der geplanten S Leitung sowie den Verzicht auf weitere Einsprüche durch die BF erhalten. Die BF habe Geld für den Verzicht auf die (Teil-)Nutzungsrechte an Grundstücken durch Stromtransport auf einer eigenen Leitung und die Einspeisemöglichkeit der gesamten Strom-Eigenerzeugung im erweitert geplanten örtlichen öffentlichen Netz erhalten. Die Zahlung der N GmbH sei für die gesicherte Planungsverfügbarkeit für die Neuerrichtung einer S Leitung für Flächen, auf denen die BF als Nutzungsberechtigte Grundstücksteilbewirtschafterin gewesen sei, erfolgt.

In rechtlicher Hinsicht wurde wiederum auf die Einkommensteuerrichtlinien und diverse Literaturaussagen verwiesen. Die an die N GmbH abgetretene Grundstücksbewirtschaftung betreffe einen Höhenbereich über dem Erdreich, einen Seitenabstand zu den Leitungen, Stromüberspannungsableitungen, Emissionen, Betretungs- und Benützungsrechte ua. Als Rechtswirksamkeitserfordernis der mit der N GmbH getroffenen Vereinbarung sei der Baubeginn der S Leitung festgehalten worden. Mit der Nichtnutzung einer Leitung würden Grundservitute kraft Qq Starkstromwegegesetz 1970 erlöschen.

Zur Parteistellung der BF im Verfahren zur Errichtung der S Leitung wurde ausgeführt, dass die BF offiziell dem S Errichtungsverfahren beigezogen worden sei. Die BF sei wirtschaftliche Eigentümerin und Grundstücksnutzungsberechtigte der ausserbüchlichen U Leitungsrechte und damit in das Verfahren involviert gewesen.

Die Löschung der im Grundbuch eingetragenen Rechte aus dem Jahr 2021 habe nur formellen Charakter und keine Aussagekraft zum Eigentum am Grundstücksnutzungsrecht. Die Leitung sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr im Eigentum der BF, bereits abgebaut und die Grundstücksbewirtschaftung aufgrund der Nichtnutzung kraft Gesetz erloschen gewesen.

Am 05.12.2023 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht in Linz statt. Seitens des Vertreters der belangten Behörde wurde ergänzend vorgebracht, dass die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nochmals mit dem bundesweiten Fachbereich abgeklärt worden sei. Die von der belangten Behörde vorgenommene rechtliche Einschätzung des Sachverhaltes werde vom bundesweiten Fachbereich geteilt. Diesbezüglich wurde vom Vertreter der belangten Behörde eine Auskunft des bundesweiten Fachbereiches vom 27.10.2023 vorgelegt, welche in Kopie dem Vertreter der BF in der mündlichen Verhandlung ausgehändigt wurde.

Seitens des Vertreters der BF wurde darauf verwiesen, dass der § 107 EStG deshalb eingeführt worden sei, um die Behandlung von Entschädigungszahlungen für das Ministerium einfacher und praktikabler zu gestalten, weil in den Entgelten immer mehrere Komponenten wie zum Beispiel Entschädigung für Wirtschafterschwernisse, Wertminderungen etc. enthalten seien. Die von der N GmbH bezogene Entschädigungszahlung sei daher sehr wohl unter § 107 EStG zu subsumieren. Dies vor allem aufgrund Punkt III b der Vereinbarung zwischen der BF und der N GmbH, wo geregelt sei, dass erst mit Baubeginn eine Zahlung zu erfolgen habe. Zu verweisen sei weiters darauf, dass Servitutsberechtigte wie die BF sehr wohl auch als Grundstücksbewirtschafter angesehen werden könnten. Die rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde vom 27.10.2023 werde daher nicht geteilt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die BF hat mit Vereinbarung vom 02.06.1992 von der „SR GmbH & Co KG“ die Liegenschaften EZ-Y und EZ-U je des Grundbuches (E-Werk F samt zugehöriger U Leitung (ursprüngliche Errichtung DD)) gekauft.

Laut Punkt 1.) der Vereinbarung gehen sämtliche Leitungsrechte, insbesondere Starkstromleitungsrechte insoweit sie als Zubehör zum Kaufobjekt gehören auf die Käuferin (=BF) über.

Punkt 2.) der Vereinbarung lautet: *„Sollte eine Übertragung dieser Leitungsrechte an die Käuferin rechtlich nicht zulässig sein, so räumt die Firma „SR“ für sich und alle ihre Rechts- und Besitznachfolger der Käuferin ein unentgeltliches, eigentums gleiches Nutzungsrecht an diesen Leitungen ein und verpflichtet sich über Aufforderung der Käuferin auch entsprechende Dienstbarkeitsverträge zur grundbücherlichen Sicherstellung dieser Leitungsrechte abzuschließen.“*

Die Leitungsrechte der SR GmbH & Co KG waren verbüchert (Dienstbarkeit der elektrischen Leitung). Eine grundbücherliche Übertragung der bestehenden Leitungsrechte von der SR GmbH & Co KG auf die BF wurde nach Abschluss des Kaufvertrages nicht durchgeführt.

Die U Leitung ging vom E-Werk F vorbei am Umspannwerk A (Elektrizitätsversorgungsunternehmen K) direkt in das Werksgelände der R.

2011 stellte die N GmbH den Antrag auf Errichtung einer S Leitung V.

Die BF war im Verfahren vor der Q Landesregierung, XX, betreffend die Errichtung der S Leitung V nicht Partei. Die BF wurde als sonstige Leitungsträgerin dem Verfahren beigezogen. Eine Parteistellung bestand seitens der SR GmbH & Co KG.

Im Jahr 2012 wurde zwischen der BF und der N GmbH eine „Vereinbarung über die Abtragung einer U-Leitung und Leistung einer Entschädigungszahlung“ getroffen, welche auszugsweise wie folgt lautet:

#### *„I. Vertragsgegenstand*

*Die „BF“ ist Eigentümerin der bestehenden U-Leitung vom E-Werk F bis zu den Rn, welche eine Länge von ca. 5,2 km aufweist und aus Leitungsdrähten, Tragmasten, Mastfundamenten, Isolatoren, Klemmen und sonstigen Nebenanlagen besteht. Diese Leitung ist Teil der Eigenkraftanlage E-Werk F und von Produktionshallen in SS und dient auch der Ableitung der erzeugten Energien ins öffentliche Netz (bis ca. 550 kW). Die „BF“ bestätigt, Eigentümerin dieser vorumschriebenen Leitung zu sein und die Dienstbarkeitsrechte über die Grundstücke, über welche die vorumschriebene Leitungsanlage führt, zu besitzen. Schließlich stellen die Vertragsparteien einvernehmlich fest, dass Gegenstand dieser Vereinbarung die Freileitung vom Trafogebäude SR GmbH & Co KG außen bis zum E-Werk F sind, während alle mit dem Gebäude des E-Werkes F verbundenen Bestandteile der Leitungsanlage und das Spannungsfeld A Almüberspannung von dieser Vereinbarung nicht erfasst werden.*

#### *II. Abtragung der 10-kV-Leitung*

*Die „BF“ stellt mit dem Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung den Betrieb der unter Punkt I. umschriebenen Leitungsanlage ein und trägt diese ab. Gleichzeitig ist „N GmbH“ mit der Leitungsabtragung beauftragt. N GmbH nimmt diesen Auftrag hiermit an und trägt die Leitung im Namen der „BF“ und auf eigenes Risiko ab. Ein gesonderter Entgeltsanspruch für die Vornahme der Leitungsabtragung besteht seitens N GmbH nicht. Der mit der*

*Leitungsabtragung verbundene Aufwand ist bei der Definition der nachstehend angeführten Gegenleistung bereits berücksichtigt. Als Gegenleistung für diesen Rechtsverzicht bezahlt die „N GmbH“ an die „BF“ eine einvernehmlich vereinbarte und von beiden Vertragsseiten als angemessen anerkannte Entschädigung in Höhe von € 140.000,00 zuzüglich 20% USt, insgesamt somit € 168.000,00 zusätzlich eines pauschal vereinbarten Entschädigungsbeitrages von netto € 5.000,00 für die von der „BF“ zu tragenden Kosten für die Herstellung einer Anbindung und einer fernauslesbaren Messeinrichtung im Trafogebäude F (Errichtung eines Zählpunktes).*

### *III. Rechtswirksamkeitserfordernisse*

*Die Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung tritt ein, sobald die nachstehend genannten Voraussetzungen zur Gänze (kumulativ) eingetreten sind:*

- a.) firmenmäßige Unterfertigung dieser Vereinbarung durch beide Vertragsseiten,*
- b.) Baubeginn der von der „N GmbH“ geplanten S-Leitung (Baubeginn = Aushub des Fundamentes für den ersten für die S-Leitung zu errichtenden Masten). Die „N GmbH“ übernimmt die Verständigungspflicht.*

.....

### *IV. Sonstige Vereinbarung*

...

- d.) Mit Unterfertigung dieser Vereinbarung durch beide Vertragsseiten verpflichtet sich die „BF“, alle ihre im Verfahren der Q Landesregierung, GZ: XX, vorgebrachten Einwendungen unverzüglich zurückzuziehen und zu diesem Verfahren auch keine weiteren mehr vorzubringen.*

...

- j.) Die Vereinbarung tritt außer Kraft, wenn bis 31.12.2015 nicht die Rechtswirksamkeit nach Punkt III. eingetreten ist.“*

Aufgrund von Bauverzögerungen “ wurde der Vertragspunkt „IV. Sonstige Vereinbarung unter lit. j.) mit einem „Nachtrag zur Vereinbarung über die Abtragung einer U-Leitung und Leistung einer Entschädigungszahlung“ im Jahr 2015 wie folgt abgeändert:

- Lit. j.) Die Vereinbarung tritt außer Kraft, wenn bis 31.12.2018 nicht die Rechtswirksamkeit nach Punkt III. eingetreten ist.*

Mit Schreiben vom 21.03.2018 teilte die N GmbH der BF die Überweisung der vereinbarten Entschädigung zuzüglich der vereinbarten Indexsteigerung mit. Der Überweisungsbetrag belief sich auf netto € 161.385,00 und wurde am 06.04.2018 überwiesen.

Die BF war nicht Grundstückseigentümerin oder Grundstücksbewirtschafterin von einem vom Verlauf der S Leitung betroffenen Grundstück.

## **2. Beweiswürdigung**

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dargelegten Verwaltungsgeschehen bzw den von den Parteien vorgelegten Unterlagen und Verträgen.

Dass im energiebehördlichen Prüfungs- und Bewilligungsverfahren XX nur eine Parteistellung seitens der SR GmbH & Co KG und nicht seitens der BF bestanden hat, erschließt sich aus der diesbezüglichen Stellungnahme des Amtes der Qq. Landesregierung, Abteilung Anlagen-, Umwelt- und Wasserrecht, vom 29.09.2023 und den mit der Stellungnahme vorgelegten Unterlagen (Bescheid der Qq. Landesregierung vom 06.02.2012 bzw Bescheid des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend vom 19.10.2012).

Dass die BF nicht Grundstückseigentümerin von einem vom Verlauf der S Leitung betroffenen Grundstück von einem vom Verlauf der S Leitung betroffenen Grundstück war, ergibt sich unzweifelhaft aus dem diesbezüglich übereinstimmenden Parteivorbringen.

Zur Feststellung, dass die BF nicht Grundstücksbewirtschafterin von einem vom Verlauf der S Leitung betroffenen Grundstück war, ist festzuhalten, dass seitens der BF diesbezüglich vorgebracht wird, dass sie auf den für die Neuerrichtung der S Leitung betroffenen Flächen Grundstücksteilbewirtschafterin gewesen sei. Die BF habe mit der mit der N GmbH getroffenen Vereinbarung zur Abtragung der U Leitung gegen eine Entschädigungszahlung auf Einwände im Verfahren XX verzichtet und damit den Weg für die neue Trasse für die S Leitung freigemacht. Mit der Überlassung der Leitungstrasse und Leitungsabbauung sei der N GmbH das Recht eingeräumt worden, die neue S Leitung zu bauen. Die Zahlung der N GmbH sei für die

gesicherte Planungsverfügbarkeit für die Neuerrichtung einer S Leitung für Flächen, auf denen die BF als Nutzungsberechtigte Grundstücksteilbewirtschafterin gewesen sei, erfolgt.

Dieses Vorbringen kann der BF aber nicht dazu verhelfen, dass sie Grundstücksbewirtschafterin eines vom Verlauf der S Leitung betroffenen Grundstückes gewesen wäre. Die BF hat nämlich mit der mit der N GmbH getroffenen Vereinbarung nur darauf verzichtet, ein ihr bzw ihrer Rechtsvorgängerin, der SR GmbH & Co KG, von den vom Verlauf der U Leitung betroffenen Grundstückseigentümern und Grundstücksbewirtschaftern eingeräumtes Recht weiterhin auszuüben (siehe dazu die weiteren Ausführungen unter Punkt 3).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

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

#### **Rechtsgrundlagen**

**§ 107 EStG 1988 lautet auszugsweise:**

*„(1) Einkünfte gem. § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- und unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse 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 zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung 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.

...

(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:**

„§ 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.“

**§ 24 Abs. 7 KStG 1988 lautet auszugsweise:**

*„§ 107 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt für Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 nach Maßgabe folgender Bestimmungen sinngemäß:*

*...“*

**Die Erläuternden Bemerkungen zu § 107 EStG 1988 und § 124b Z 334 EStG 1988 lauten auszugsweise:**

*„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 Sachverständigengutachtens 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 Wirtschafterschwernisse (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*
- Bewirtschaftungerschwernisse, 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.)*
- Wegebenutzungsübereinkommen, Verträge für den Wegebau*
- Zahlungen für Baulagerplätze an den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter*
- Ersatzaufforstung durch den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter auf Grund eines entsprechenden Übereinkommens*

*.....“*

*„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.“*

**§ 7 Abs 1 Z 11 ElWOG lautet:**

*„(1) Im Sinne dieses Bundesgesetzes bezeichnet der Ausdruck 11. „Elektrizitätsunternehmen“ eine natürliche oder juristische Person oder eine eingetragene Personengesellschaft, die in*

Gewinnabsicht von den Funktionen der Erzeugung, der Übertragung, der Verteilung, der Lieferung oder des Kaufs von elektrischer Energie mindestens eine wahrnimmt und die kommerzielle, technische oder wartungsbezogene Aufgaben im Zusammenhang mit diesen Funktionen wahrnimmt, mit Ausnahme der Endverbraucher; ..“

## Erwägungen

Aus den oa angeführten Erläuterungen zur Regierungsvorlage des JStG 2018, BGBl I Nr. 62/2018, ist erkennbar, dass die Zurverfügungstellung von Grund und Boden für Infrastrukturprojekte als essentiell für deren Umsetzung und daher volkswirtschaftlich von besonderem Interesse betrachtet wird. Die Neuregelung war darauf ausgerichtet, dass man schon bei Ausmessung der Entschädigungssumme die Steuerbelastung erkennen kann (vgl Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Allgemeines (Atzmüller) Rz 5).

Gem. § 3 Abs 1 Z 33 EStG 1988 liegt die Nutzung von Grund und Boden 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. Damit wird klargestellt, 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“ jedenfalls erfüllen. Dem Steuerabzug unterliegen alle regelmäßig aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechtes anfallenden Zahlungen ohne Umsatzsteuer, die an Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter, die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffen sind, geleistet werden. Es ist unerheblich, ob der Zahlung ein Vertrag oder eine zwangsweise Rechtseinräumung zu Grunde liegt (Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020)).

§ 107 EStG 1988 erfasst Einkünfte gem. § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 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. Bei einem Leitungsrecht im Sinn des § 107 Abs 1 EStG 1988 handelt es sich um das Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb ober- oder unterirdischer Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, wobei dieses Recht bestimmten taxativ aufgezählten Infrastrukturbetreibern eingeräumt werden muss.

Die Unterscheidung zwischen Leitungsrecht und Leitungsdienstbarkeit, wie sie in anderen Rechtsmaterien mitunter relevant ist, ist für die steuerliche Beurteilung ohne Bedeutung (Böck, Abzugsteuer bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten, SWK 25/2018, 1110).

Gem. § 107 Abs 1 EStG 1988 sind als Empfänger der Einkünfte die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter betroffen.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt sich, dass Dritte, die von der Rechtseinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind, nicht erfasst sind (*„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)“* vgl ErläutRV).

Von der Rechtseinräumung sind alle Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter iSd § 107 Abs 1 EStG „unmittelbar betroffen“, denen Zahlungen dafür zufließen, dass sie ein Recht für eine vom Verlauf der Leitung abhängige Nutzung einräumen, die mit dem Betrieb der Leitung zwangsläufig verbunden ist und den ordnungsgemäßen Betrieb der Leitung dauerhaft gewährleisten soll. Dies trifft auf Zahlungen zu, die dafür eingeräumt werden, dass ein „Arbeitsstreifen“ genutzt werden darf. Diese Zahlungen sind daher von der Abzugssteuer auch dann erfasst, wenn sie nicht dem Eigentümer oder Bewirtschafter des Grundstücks zufließen, das mit dem Recht zum Betrieb und zur Nutzung der Leitung belastet ist (vgl. Atzmüller/Schlager, SWK 8/2019, 407).

### **Zu den Einwänden der BF laut Beschwerde:**

#### **1. Verstoß gegen Legalitätsprinzip**

Zum Vorbringen der BF, wonach es seitens der belangten Behörde keinen Hinweis gebe, warum die EStR 8207e und 8207f vom 23.05.2019 nicht anzuwenden seien, sondern erläuternde Bemerkungen zur Einführung des § 107 EStG 1988, und diese Form mit der Abweichung von den EStR einen Verstoß gegen das Legalitätsprinzip nach Art. 18 B-VG sei, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe der Finanzverwaltung (und damit auch die Einkommensteuerrichtlinien 2000) bloße Verwaltungsanweisungen darstellen und mangels Kundmachung keine Rechtsnormen sind und deshalb keine Bindungswirkung für die Entscheidungsfindung des Bundesfinanzgerichtes entfalten (vgl etwa VwGH 9.12.2004, 2000/14/0048), sodass die behauptete Verletzung des Legalitätsprinzip dahingestellt bleibt.

Der gegenständliche Streitpunkt war durch das Bundesfinanzgericht einzig und allein aufgrund der Gesetzeslage, zu deren Auslegung sehr wohl die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, Rechtsprechung des VwGH, aber auch Meinungsäußerungen in Literatur und Verwaltungspraxis heranzuziehen waren, zu klären.

## 2. Verstoß gegen den Grundsatz des Parteiengehörs

Zu den von der BF vorgebrachten Verletzungen des Parteiengehörs (zB „*Diese Urkunden würden bei der belangten Behörde aufliegen. Die Unterdrückung dieser Beweise sei ein grober Verstoß gegen den Grundsatz des Parteiengehörs.*“) ist festzuhalten, dass eine allfällige Verletzung des Parteiengehörs im Beschwerdeverfahren sanierbar ist (vgl zB VwGH 02.12.2012, Ra 2010/13/0095). Im Beschwerdeverfahren hatte die BF ausreichend Gelegenheit ihre Standpunkte darzulegen, sodass eine Verletzung des Parteiengehörs jedenfalls nicht mehr vorliegt.

Hinsichtlich des mehrfachen Verweises der BF auf eine drohende Enteignung nach dem Qq Starkstromwegegesetzes für den Fall, dass eine Vereinbarung mit der N GmbH nicht geschlossen worden wäre, ist auszuführen, dass es unerheblich ist, ob der Zahlung ein Vertrag oder eine zwangsweise Rechtseinräumung zu Grunde liegt. Auch bei einer Enteignung wäre daher auf eine im Rahmen der Enteignung zwingend zu leistende Entschädigungszahlung die Anwendung des § 107 EStG 1988 zu prüfen.

## 3. Fehlerhafte Sachverhaltsermittlung

Zu den diesbezüglichen Einwendungen der BF in der Beschwerde bzw vor allem im Vorlageantrag, wonach die BF kein Infrastrukturbetreiber sei oder die Leitung nachweislich keine Einkunftsquelle dargestellt habe, ist lediglich auszuführen, dass die Klärung dieser Fragen für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht relevant ist.

Für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ist einzig und allein entscheidend, ob die BF eine von der Einräumung eines Leitungsrechtes unmittelbar betroffene Grundstückseigentümerin oder Grundstücksbewirtschafterin ist und die erhaltene Zahlung somit unter § 107 EStG 1988 subsumiert werden kann.

## 4. Ablehnung der Anerkennung als grundstücksgleiches Recht

Seitens der BF wird diesbezüglich vorgebracht, dass es sich bei einem Leitungsrecht (alleinige Nutzung von Maststandorten und einer Leitungstrasse) um ein grundstücksgleiches Recht

handle, welches im Grundbuch eingetragen sei. Dieses grundstücksgleiche Recht sei gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar. Die BF habe das grundbücherliche Eigentum an der Leitung gehabt. Der Ausschluss der Anwendung von § 107 EStG 1988 sei daher nicht gerechtfertigt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH will der Gesetzgeber nur solche Rechte als „grundstücksgleiche Rechte“ verstanden wissen, „die isoliert veräußert werden können, was voraussetzt, dass solche Rechte eigenständig übertragbar sein müssen“. Unter Verweis auf seine ältere Judikatur hält der VwGH weiter fest, dass – da es zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehört, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechts bilden können – „keine anderen als die im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechte als grundstücksgleich angesehen werden können“. Aufgrund dieser äußerst engen Definition „ist (nur) das Baurecht als grundstücksgleiches Recht“ anzusehen (VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066).

Bei Leitungsrechten handelt es sich um sogenannte unregelmäßige (persönliche) Servituten. Unregelmäßige Servituten sind Grunddienstbarkeiten, die aber nicht zugunsten und zum Vorteil eines Grundstückes, sondern einer bestimmten (auch juristischen) Person eingeräumt werden. Sie sind als „wirkliche“ Dienstbarkeiten eigenständige dingliche Rechte und deshalb im Grundbuch einzutragen. Das eingeräumte Recht dient in diesem Fall nicht den Bedürfnissen eines Grundstückes, sondern jenen der berechtigten Person (vgl Kletečka/Schauer, ABGB-ON, § 479, Rz 4ff).

Dienstbarkeiten (Servituten) sind beschränkte dingliche Nutzungsrechte an fremden Sachen. Der Eigentümer wird verbunden, zum Vorteil eines anderen etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es handelt sich um ein beschränktes Nutzungsrecht im Vergleich zum Vollrecht des Eigentümers (vgl Welser, Grundriss Bürgerliches Recht, S. 379).

Festzuhalten ist, dass durch eine grundbücherliche Einverleibung des Servitutsrechtes, welche im Übrigen gar nicht erfolgt ist, die BF nicht in die Stellung eines Grundstückseigentümers oder Grundstücksbewirtschafters iSd § 107 EStG 1988 gelangen würde, da es sich beim Leitungsrecht der BF – wie angeführt – eben nur um ein beschränktes Nutzungsrecht handelt.

Inwieweit die Frage, ob das gegenständliche Leitungsrecht der BF (U-Leitung) übertragbar sei oder nicht, eine Auswirkung auf die Frage der Anwendbarkeit des § 107 EStG 1988 haben soll, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht.

#### **Zur Frage der Anwendbarkeit des § 107 EStG 1988 auf den Beschwerdefall:**

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 107 EStG 1988 sind unter den Anwendungsbereich der Bestimmung die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen

Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter (Abs 1) zu subsumieren, die ein Recht für eine vom Verlauf der Leitung abhängige Nutzung einräumen, die mit dem Betrieb der Leitung zwangsläufig verbunden ist und den ordnungsgemäßen Betrieb der Leitung dauerhaft gewährleisten soll. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage war Zweck der neugeschaffenen gesetzlichen Regelung ua, dass entschädigte Grundeigentümer oder Grundstücksbewirtschafter bei Vereinbarung der Entschädigungszahlung schon wissen, was ihnen nach Abzug der Steuer von ihrer Entschädigung verbleibt.

Im gegenständlichen Fall steht aufgrund der getroffenen Feststellungen (siehe Punkt 1) fest, dass die BF weder Grundstückseigentümerin noch Grundstücksbewirtschafterin der betroffenen Grundstücksflächen war. Der BF (bzw ihrer Rechtsvorgängerin, der SR GmbH & Co KG) war von den vom Verlauf der U Leitung betroffenen Grundstückseigentümern und Grundstücksbewirtschaftern das Recht eingeräumt worden, die entsprechenden Grundstücke zum Betrieb der U Leitung zu nutzen. Die BF war Eigentümerin der bestehenden U Leitung mit Überspannung und Masten und wurde für den Verzicht auf den Betrieb dieser Leitung entschädigt. Mit diesem Verzicht auf den Betrieb der U Leitung hat die BF der N GmbH aber nicht ein Recht für eine vom Verlauf der Leitung abhängige Nutzung von Grund und Boden eingeräumt, die mit dem Betrieb der Leitung zwangsläufig verbunden ist und den ordnungsgemäßen Betrieb der Leitung dauerhaft gewährleisten soll, sondern im Gegenteil darauf verzichtet, ein ihr selbst zustehendes Recht weiterhin auszuüben. Durch einen Verzicht auf der BF zustehende Rechte wird diese aber nicht zu einem Bewirtschafter von Grund und Boden.

Eine Subsumierung der strittigen Entschädigungszahlung unter § 107 EStG 1988 kommt demnach nicht in Betracht, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gem. Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht dem Gesetzeswortlaut des § 107 EStG 1988, sodass die Rechtslage eindeutig zu beurteilen und eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung damit nicht gegeben war (vgl etwa VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053).

Es war daher gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Dezember 2023