

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***USt*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte 2021 ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowohl von der Universität für Bodenkultur Wien als auch von der Wiener Städtischen Versicherung AG Vienna. Mit Schreiben vom 13. Oktober 2022 wurde sie darauf hingewiesen, dass sie zur Abgabe einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung verpflichtet sei. Für die Abgabe einer Erklärung wurde der 24. November 2022 in Vormerk genommen. Nach erfolglosem Verstreichen der Frist wurden mit **21. Dezember 2022 von Amts wegen**, auf Basis der vorhandenen Informationen, **die Arbeitnehmerveranlagung 2021 durchgeführt**.

2. Dagegen erhob die Bf. am **20. Jänner 2023 Beschwerde** und beantragte die Berücksichtigung von weiteren Werbungskosten iHv € 2.688,68 und Sonderausgaben iHv € 3.686,40 (Renten und dauernde Lasten).

3. Im Zuge eines **Vorhalteverfahrens** wurden von der Bf. folgende Unterlagen vorgelegt: Übergabsvertrag vom 18.10.2002, Vergleich vom 5. November 2018 BG ***X*** zur Zahl ***123*** und Überweisungsbelege im Zusammenhang mit dem abgeschlossenen Vergleich.

4. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juli 2023** wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die in der Beschwerde zusätzlich geltend gemachten Werbungskosten iHv € 2.688,68 berücksichtigt. Den geltend gemachten Sonderausgaben (Renten und dauernden Lasten) wurde der Abzug mit folgender Begründung verwehrt:

„In den, als Sonderausgaben - dauernden Lasten - geltend gemachten Ausgaben iHv € 3.686,40 sind auch Ratenzahlungen enthalten. Ratenzahlungen stellen schon dem Grunde nach weder Renten noch dauernde Lasten dar.

„Was die „Abgeltung der Essenskosten laut Übergabsvertrag“ anlangt, sind die vorgelegten Belege für sich nicht geeignet und zudem wurde auch nicht rechnerisch ermittelt, insgesamt somit nicht dargelegt, dass die für den Sonderausgabentatbestand erforderlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, insbesondere iZm der Übertragung von Wirtschaftsgütern, dem Grunde nach erfüllt werden. Die beantragten Renten/dauernden Lasten konnten daher nicht berücksichtigt werden.“

5. Am **9. August 2023** brachte die Bf. einen **Vorlageantrag** ein und begründete diesen wie folgt:

„Sehr geehrte Damen und Herren, hinsichtlich meiner geltend gemachten Sonderausgaben (dauernde Lasten) ersuche ich Sie um neuerliche Begutachtung und Anerkennung der monatlichen Beträge gemäß Pkt 2 des gerichtlichen Verhandlungsprotokolls v. 05.11.2018 (Anhang 2). Diese gemäß Übergabsvertrag (Anhang 1 - Punkt Mitessen) wäre ich verpflichtet, den Zahlungsempfänger auf seine Lebenszeit mit sämtlichen üblichen Mahlzeiten (Frühstück, Jause, Mittagessen, Kaffeejaue, Nachtmahl) zu versorgen. Dafür wurde gerichtlich eine Gegenleistung von monatlich EUR 150,- festgelegt, wertgesichert mit VPI 2015 beginnend ab Nov. 2018. Ich bitte deswegen um entsprechende Anerkennung für 2019: $150,- \times 12 = \text{EUR } 1.800,-$ 2020: $151,65 \times 12 = \text{EUR } 1.819,80$ 2021: $153,60 \times 12 = \text{EUR } 1.843,20$ 2022: $160,20 \times 12 = \text{EUR } 1.922,40$ Diese Nachricht bringe ich auch hinsichtlich der Veranlagung 2022 gleichinhaltlich ein, um den Fristenlauf einzuhalten.“

6. Mit **Vorlagebericht vom 20. September 2023** wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde führt darin nach Wiedergabe des bisherigen Verfahrensganges ergänzend aus:

„Strittig ist, ob Rentenzahlungen als Sonderausgabe abzugsfähig sind oder nicht.

Voraus ist anzumerken, dass erst zum Zeitpunkt des Vorlageverfahrens der Sachverhalt soweit offengelegt wurde, dass eine steuerrechtliche Würdigung möglich war.

Gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten welche auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen unter bestimmten Voraussetzungen bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

Gem. § 15 Abs. 2 LuF PauschVO 2015 ist bei der Gewinnermittlung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach Durchschnittssätzen der sich nach Zurechnung gem. Abs. 1 ergebende Betrag u.a. um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen) zu vermindern, wobei insgesamt kein Verlust entstehen darf.

*Insofern wird das Ausgedinge bei pauschalierter Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgabe und nicht als Sonderausgabe nach § 18 EStG 1988 berücksichtigt (Jakom EStG 2022, § 18 Rz 26 und § 21 Rz ***125***) (vgl. BFG RV/0147-G/12, v. 29.10.2012).*

*Laut Grundbuch-Auszug vom 19.9.2023 ist die Bf. nach wie vor Eigentümerin des Land- und Forstwirtschaftlichen Betriebes KG ***124***, EZ ***125***, „***B***“, welcher ihr mit Übergabsvertrag vom 18.10.2002 von ihrer Mutter übertragen wurde.*

Im vorliegenden Fall ist die Bf im steuerlichen Sinn eine „pauschalisierte Land- und Forstwirtin“, die auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, welche sich offensichtlich für die Inanspruchnahme der Pauschalierungsregelung für Land- und Forstwirte entschieden hat. Die Leistungen betreffend Ausgedinge sind folglich gem. § 15 Abs. 2 LuF Pausch VO 2015 gewinnmindernd bei den Einkünften aus LuF anzusetzen und können gem. § 18 Abs. 1 EStG nicht (zusätzlich) als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Übergabsvertrag vom 18. Oktober 2002 übernahm die Beschwerdeführerin das land- und forstwirtschaftlichen Anwesen Katastralgemeinde ***R*** ***124***, EZ ***125***, „***B***“ im Ausmaß von rund 8 ha.

Als Gegenleistung verpflichtete sich die Übernehmerin/Beschwerdeführerin unter anderem dazu, die Reallast der Ausgedingsrechte einzuräumen (Übergabsvertrag vom 18.10.2002).

Im gerichtlichen Vergleich vom 5. November 2018 vereinbarten die Vertragsparteien unter anderem Folgendes: a) Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich zur Bezahlung eines Betrages von € 10.000, zahlbar in monatlichen, aufeinanderfolgenden Raten zu je € 150, beginnend mit 1. Jänner 2019. b) Zur Abgeltung der im Übergabsvertrag vorgesehenen Essenskosten ist ein monatlicher Betrag in Höhe von € 150 zu leisten, wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 2015, (Ausgangsindex November 2018). Im Gegenzug verzichtet der Gatte der Übergeberin auf weitere Leistungen laut Übergabsvertrag (Vergleich vom 5.11.2018 zu ***123***).

Die Beschwerdeführerin machte bei der Arbeitnehmerveranlagung 2021 die bezahlten Beträge in Höhe von € 3.686,40 (€ 153,60 x 12 x 2) als Sonderausgaben geltend.

Mit Einheitswertbescheid vom 5. Februar 2016 wurde zum Stichtag 1. Jänner 2014 der Einheitswert mit € 2.000 festgesetzt (Einheitswert-Aktenzeichen: ***126***)

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den in Klammern angeführten Beweismitteln.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Zahlungen im Zusammenhang mit den Ausgedingelasten als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Besitzer einer Land- und Forstwirtschaft erzielen grundsätzlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, weil allein der Besitz eines strukturell eingerichteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens und dessen betriebliche Nutzbarkeit für die Zuordnung zur entsprechenden Einkunftsart genügt. Selbst ohne aktive Eigenbewirtschaftung bleibt die Einkunftsquelle aufrecht, solange die Möglichkeit zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung besteht oder tatsächlich verwertet wird.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie **nicht Betriebsausgaben** oder Werbungskosten sind: Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, 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. Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn **keine Betriebsausgaben** vorliegen und keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden

Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.

§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 sieht bei der Gewinnermittlung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach Durchschnittssätzen gewinnmindernde Beträge vor und lautet: Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen entrichtet wurden, insoweit sie Pflichtbeiträge nach dem BSVG darstellen, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.

Insofern wird das Ausgedinge bei pauschalierter Land- und Forstwirtschaft als Betriebsausgabe und nicht als Sonderausgabe nach § 18 EStG 1988 berücksichtigt. Ein Ausgedinge stellt zwar idR infolge des Missverhältnisses zwischen seinem kapitalisierten Wert und dem Wert des übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine außerbetriebliche Versorgungsrente und somit eine Sonderausgabe dar. Da die Ausgedingslast nach der LuF-PauschalierungsVO bereits als Betriebsausgabe berücksichtigt wird, kommt bei pauschalierten Land- und Forstwirten ein Abzug nach § 18 allerdings nicht in Betracht. (*Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 18 Tz 2 und *Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, § 21 Tz 2 und § 21 Rz 202).

Das Ausgedinge ist ein Hauptfall der Reallasten. Es ist eine auf einem Bauerngut ruhende dinglich wirkende Verpflichtung zu Natural-, Geld- und Arbeitsleistungen. Im Ausgedinge vereinbaren sich sohin verschiedenartige Lasten, die durch den gemeinsamen Zweck der Altersversorgung zu einer Einheit verbunden sind. Die das Ausgedinge ausmachenden Lasten bestehen zum Teil in Duldungspflichten, sind also den Dienstbarkeiten ähnlich, zum anderen und weitaus größeren Teil aber in Leistungspflichten, also in dem, was für Reallasten wesentypisch ist. Dem Inhalt nach handelt es sich hierbei demnach insbesondere um die Einräumung des Wohnrechtes, sowie um die Gestattung der Nutzung von Grundstücken, schließlich sind regelmäßig Naturalleistungen zur Verpflegung des Übergebers, Geldleistungen (Taschengeld, Brauchgeld, Geldrenten überhaupt) und Dienstleistungen (Betreuung im Krankheitsfall, Transportleistungen uä) zu erbringen. Der Anlass für die Begründung des Ausgedinges ist regelmäßig die Hofübergabe. Zur Sicherung seines oder seines Ehegatten Lebensunterhaltes, nicht als Entgelt für die Gutsübertragung gedacht, werden Dienst-, Natural- und Geldleistungen ausbedungen (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴, Rz 872).

Für die Ermittlung des Gewinnes nichtbuchführender Land- und Forstwirte ergehen - gestützt auf § 17 EStG 1988 - Verordnungen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen. In ihrer Vollziehung wird der Gewinn mit Hilfe gestaffelter Hundertsätze vom Einheitswert abgeleitet

und zunächst ein Zwischenwert (Grundbetrag) ausgewiesen, der um bestimmte erschöpfend aufgezählte Ausgaben zu mindern ist. In diesem Ausgabenkatalog sind auch laufende Ausgedingslasten angeführt, wobei die in Geldleistungen bestehenden Ausgedingsleistungen in tatsächlicher Höhe abzugsfähig sind (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung⁴, Rz 878). Jedoch darf insgesamt dabei kein Verlust entstehen.

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin im steuerrechtlichen Sinn eine "pauschalierte Land- und Forstwirtin", die auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Die Inanspruchnahme der Pauschalierungsregelung für Land- und Forstwirte steht im freien Willen des Abgabepflichtigen. Bei den Zahlungen der Geldrenten im Jahr 2021 an den Gatten der Übergeberin der Land- und Forstwirtschaft handelt es sich um Ausgedingelasten iSd § 15 Abs. 2 der LuF PauschVO 2015, - unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang die Änderung von Natural- auf ausschließliche Geldleistungen der Beschwerdeführerin auf Grund des gerichtlichen Vergleiches - , welche gewinnmindernd bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen sind und nicht zusätzlich als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 Berücksichtigung finden können.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes und der gesetzlichen Bestimmungen war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösende Rechtsfrage ist im Gesetz eindeutig geregelt.

Linz, am 28. Mai 2025