



Schlusses mit 2.500 m² Wohnfläche, welches als Hauptwohnsitz genutzt wurde, wäre steuerfrei.⁴¹

In einer verfassungskonformen Interpretation können sowohl das Gesetz als auch das Erkenntnis der VwGH nur so ausgelegt werden, dass es sich um eine im Einzelfall flexibel zu handhabende Grundstücksgröße handeln muss. Es wäre auch inkonsistent, die Wohnfläche, was unstrittig ist, nicht in der Größe zu beschränken,⁴² sehr wohl aber den zugehörigen Grund und Boden, insb, wenn man diesen wie der VwGH gemeinsam mit dem Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut ansieht. Würde man die Befreiung einschränkend nur für relativ bescheidene Eigenheime gelten lassen wollen, müsste konsequenterweise auch die Größe des Eigenheims/der Eigentumswohnung limitiert sein. Ebenso wären bei einer einschränkenden Interpretation die Bauweise und Qualität der verwendeten Baumaterialien zu berücksichtigen.⁴³ Die Kehrseite der Entscheidung ist die, dass die Rechtssicherheit lei-

det: In jedem Einzelfall kann strittig sein, in welchem Ausmaß die Befreiung Anwendung findet.⁴⁴ Eine sachgerechte Lösung kann dadurch gefunden werden, dass entweder die Größenbeschränkung gänzlich wegfällt oder bspw eine ausreichende betragsmäßige Grenze für die Befreiung gesetzlich statuiert wird. Zu einer betragsmäßigen Begrenzung wäre allerdings anzumerken, dass das bei einem Wohnsitzwechsel in teure Regionen (zB Innenstadtlage) dazu führen würde, dass nur weniger Wohnfläche steuerbegünstigt erworben werden kann. Zu präferieren wäre die Aufgabe der 1.000 m²-Grenze vor dem Hintergrund der ohnehin bereits in der BAO statuierten Grenze des Missbrauchs.

41 In diesem Fall wäre keinerlei Grund und Boden mehr steuerfrei, da die 1.000 m²-Grenze bereits durch die verbaute Wohnfläche erschöpft wäre, vgl dazu BMF, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen, 28. 5. 2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014, Pkt 2.1.7.
42 Vgl bereits zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012, *Beiser*, SWK-Spezial: Die neue Immobilienbesteuerung i.d.F. AbgÄG 2012, 30 mwN; vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 30 (Stand 1. 4. 2016) Rz 137.
43 Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 30 (Stand 1. 4. 2016) Rz 148.

44 Zur einfacheren Administration schlägt *Herzog* eine betragliche Beschränkung vor, *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, SWK 2012, 568.



Der Autor:

Mag. Dr. **Gerald Moser** ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umgründungen, Konzernsteuerrecht, Gebühren und Verkehrsteuern und M&A-Beratung. Darüber hinaus Autor in diversen Fachzeitschriften zum Thema Steuer- und Unternehmensrecht.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Moser/Gerald

Foto: Schuster

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA/StB Dr. Martin Lehner, LL.M.

Steuerliche Behandlung von Entschädigungsleistungen für die Inanspruchnahme von Grund und Boden

» ÖStZ 2017/411

Beim Infrastrukturausbau (zB für Energie, Telekommunikation, Verkehr oder Wasser) kann es freiwillig oder zwangsweise zur Veräußerung von Grundstücken bzw zur Einräumung von Rechten (zB Dienstbarkeiten) kommen. Ergänzend zum Entgelt für die Veräußerung bzw Rechtseinräumung werden in der Praxis mitunter auch Entschädigungen geleistet, die Nachteile in Bezug auf nicht abgetretene, aber beeinträchtigungsbedingt nur mehr eingeschränkt benutzbare Grundstücke ausgleichen sollen. Nachstehend sollen einerseits die unterschiedlichen Arten von Beeinträchtigungen und der dafür geleisteten Entschädigungen dargestellt und andererseits deren ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen erörtert werden.

1. Arten von Beeinträchtigungen und Entschädigungsleistungen

1.1. Überblick

Die im Zuge des Infrastrukturausbaus hinsichtlich nicht abgetretener Grundstücke potenziell eintretenden Beeinträchtigungen können unterschiedlichster Art sein. Als mögliche Beispiele zu nennen sind etwa:

- Einräumung von Dienstbarkeiten;
- vorübergehende Inanspruchnahme von Flächen;
- Schäden durch An- oder Durchschneidungen einer Liegenschaft (Mehrwege, Verkleinerung und Verformung, Feldverkürzung bzw Schlagverkleinerung und für sonstige künftige Bewirtschaftungserschwernisse);



- notwendige Umstellungsvorgänge in der Bewirtschaftung;
- erschwerte forstliche Bringung;
- Hiebsunreife;
- Ernteentgang;
- Erwerbsverlust;
- Beeinträchtigungen in der Jagd, Jagdwertminderungen (Vorarbeiten, temporäre Beeinträchtigungen, dauerhafte Beeinträchtigungen), Jagdkartenrevision (analog dazu Schäden an Fischgewässern);
- Flächenabwertungen (dauernd oder vorübergehend, zB von „Acker“ auf „Wiese“ oder auf die Wertkategorie „unproduktiv“);
- Deponieflächen oder Flächen für sogenannte Geländemodellierungen.

Entschädigungsleistungen im Zusammenhang mit derartigen Beeinträchtigungen können sich aus mehreren Komponenten zusammensetzen.¹ Im Einzelnen ist zwischen folgenden möglichen Komponenten zu differenzieren:²

- Entgelt für die Benützung von Grundstücken (Benützungsentgelt);
- Abgeltung für Wertminderungen (Entschädigung für sogenannte Bodenwertminderungen);
- Entschädigung für Ertragseinbußen und/oder eine erschwerte (kostenintensivere) Bewirtschaftung (Entschädigung für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse).

1.2. Begriffsbestimmungen

1.2.1. Benützungsentgelte

Benützungsentgelte sind Entschädigungen, die für die vorübergehende Überlassung von Grundstücken geleistet werden. Dem Grundstückseigentümer wird damit die temporäre Duldung der Grundstücksbenützung durch einen anderen abgegolten.

1.2.2. Entschädigungen für Wertminderungen

Wertminderungen betreffen den Vermögensstamm und führen zu einem objektiven Substanzwertverlust.³ Entschädigungen für Wertminderungen können abgesehen von Grund und Boden etwa auch auf Gebäude oder grundstücksgleiche Rechte entfallen. Da in der Praxis aber meist Wertminderungen von Grund und Boden (und nicht solche von Gebäuden oder ähnlichem) abgegolten werden, wird idR von Entschädigungen für „Bodenwertminderungen“ gesprochen.

Bodenwertminderungen führen zu einer Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswerts der betroffenen Liegen-

schaft.⁴ Nach Auffassung der Finanzverwaltung setzt eine Bodenwertminderung voraus, dass die Beeinträchtigung zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich gegeben ist.⁵ Als Beispiele für Bodenwertminderungen werden etwa Dienstbarkeiten für Leitungen oder der Zugang zu einer Fußgängerunterführung bzw einer U-Bahn-Station genannt.⁶

1.2.3. Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse

Von Entschädigungen für den Vermögensstamm betreffende Wertminderungen sind Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse – sohin Einschränkungen in Bezug auf die Fruchtziehung – zu unterscheiden,⁷ wobei die Grenzen fließend sein dürften und die Abgrenzung im Einzelfall schwer zu werkstelligen ist.⁸

Entschädigungen für Ertragsausfälle sollen Ertragseinbußen kompensieren, die durch nachteilige Beeinträchtigungen von Grund und Boden in den nachfolgenden Jahren eintreten. Beispiele im Bereich der Land- und Forstwirtschaft sind etwa Ertragseinbußen in der Ernte (Feldinventar) und aus dem stehenden Holz (Wald).⁹

Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse stellen wirtschaftlich einen Ersatz jener Mehraufwendungen dar, die aufgrund einer zukünftig erschwerten Bewirtschaftung anfallen.¹⁰ Wirtschafterschwernisse können sich etwa dadurch ergeben, dass durch die Abgabe von Betriebsteilen der vorhandene Gebäude- und Inventarbestand über die Erfordernisse des Restbetriebs hinausgeht und sich der Überbestand als eine Belastung für den Betrieb darstellt oder dass sich durch die Abtrennung

⁴ Vgl zB VwGH 1. 6. 2006, 2003/15/0093; BFG 12. 7. 2016, RV/4100035/2014; UFS 12. 1. 2009, RZ/0992-L/05; 21. 8. 2007, RV/0396-G/07; Vock in Jakom EStG¹⁰ § 21 Rz 92.

⁵ Vgl EStR 2000 Rz 5172 und 6409 mit Verweis auf VwGH 26. 2. 1969, 0115/68 („Da aber die Nutzung von Seiten der Eigentümer des Grundstückes zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wurde, bringt dies eine dauernde, über die Wirkung eines gewöhnlichen Miet- oder Pachtvertrages hinausgehende Beeinträchtigung der Verfügungsmacht über das Grundstück und damit unzweifelhaft eine Minderung seines Wertes, also der Vermögenssubstanz, mit sich“); vgl weiters UFS 21. 8. 2007, RV/0396-G/07. Siehe auch EStR 2000 Anhang VI, Abschn 1.8.

⁶ Vgl EStR 2000 Rz 586 und 5172.

⁷ Vgl EStR 2000 Rz 586 und 5172.

⁸ Vgl in diesem Zusammenhang etwa UFS 22. 12. 2003, RV/0118-K/02: „Die Wertminderung des Grundstückes [...] wurde [...] auf Grund der höheren Bewirtschaftungskosten und Ertragseinbußen ermittelt. [...] Dass man mit dieser Methode in einer den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Weise die Wertminderung eines Grundstückes ermitteln kann, erscheint nachvollziehbar: Ergeben sich wegen der Verkleinerung und Verformung eines Grundstückes durch Enteignung höhere Bewirtschaftungskosten und Ertragseinbußen auf dem nicht enteigneten Teil des Grundstückes, so erscheint es naheliegend, dass ein Erwerber des nicht enteigneten Teiles dieses Grundstückes in der Regel bereit sein wird, einen Preis dafür zu bezahlen, der dem Verkehrswert des Grundstückes vor der Enteignung abzüglich des Verkehrswertes der enteigneten Grundfläche und abzüglich der Höhe des Wertes der wegen der Verkleinerung der Restfläche höheren Bewirtschaftungskosten und Ertragseinbußen entspricht. [...] Es gibt kein Gesetz, welches die Entschädigung einer Bodenwertminderung an einen pauschalierten Land- oder Forstwirt der Einkommensteuer unterwirft, wenn diese Wertminderung mit höheren Bewirtschaftungskosten oder Ertragseinbußen begründet wird.“

⁹ Vgl EStR 2000 Rz 587.

¹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5170; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 21 Anm 56.

¹ Vgl zB EStR 2000 Rz 586, 5172 und 6653; Knechtl, Neue Steuerbefreiung für Bodenwertminderung, taxlex 2013, 45 (45); Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 3 Tz 221.

² Vgl EStR 2000 Rz 5172; Krassnig, Inkonsistenzen bei der Besteuerung von Entschädigungen für Leitungsdienstbarkeiten, SWK 2013, 1507 (1508 und 1510); Knechtl, taxlex 2013, 45 (45). Als weitere Komponente wäre auch die Aufgabe von Rechten denkbar (zB Aufgabe von Wasserbenutzungsrechten; siehe dazu EStR 2000 Rz 4180); auf diese mögliche Komponente wird in der Folge nicht näher eingegangen.

³ Vgl EStR 2000 Anhang VI, Abschn 1.6.



von Betriebsteilen die Bewirtschaftung des Betriebs verteuert,¹¹ etwa durch längere Wege oder ungünstigere Grundstücksgestaltungen.¹² Ein Beispiel im Bereich der Land- und Forstwirtschaft ist etwa eine Autobahn, die quer durch den Betrieb geführt wird und nur an wenigen Stellen einen Übergang zulässt, sodass Umwege erforderlich sind, die höhere Kosten verursachen.¹³

1.3. Betragliche Aufgliederung in Einzelkomponenten

Im Hinblick auf die unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen kann die Aufgliederung von Entschädigungsleistungen in Einzelkomponenten von großer praktischer Bedeutung sein. Dies gilt für einmalige Entschädigungsleistungen und laufende Entschädigungszahlungen gleichermaßen.¹⁴

Zur Abgrenzung von Entschädigungen für Bodenwertminderungen gegenüber Benützungsentgelten führen die Einkommensteuerrichtlinien folgendes Beispiel an:¹⁵

„Privater Grund und Boden (1.000 m²) wurde um 10 €/m² angeschafft. Im maßgeblichen Zeitpunkt beträgt der Wert des Grundstücks bereits 60 €/m². Die tatsächliche Bodenwertminderung z.B. aufgrund einer Starkstromleitung beträgt – ausgehend vom aktuellen Wert von 60 €/m² – 20 €/m². Die von der Wertminderung betroffene Fläche (Servitutstreifen für die Stromleitung) beträgt 100 m². Der Steuerpflichtige erhält 7.000 € als Einmalbetrag [und] ab dem Folgejahr 2.500 € laufend als Entschädigung. Davon sind 100 x 20 € = 2.000 € als [...] Wertminderung zu beurteilen. Der Rest der Entschädigungszahlung sowie die laufende jährliche Zahlung sind als Entgelt für die Duldung der Starkstromleitung (Servitut) zu beurteilen.“

Zur Frage der Ermittlung des auf eine Bodenwertminderung entfallenden Anteils an Entschädigungsleistungen finden sich in den EStR 2000 grundsätzlich nur allgemeine Aussagen. Speziell für die vertragliche Einräumung von Leitungsrechten (bzw. Leitungsdienstbarkeiten) für ober- oder unterirdische Leitungen (zB Strom- oder Rohrleitungen) hat die Finanzverwaltung allerdings einen grundsätzlichen Bewertungsrahmen ausgearbeitet (EStR 2000 Anhang VI zu Rz 5173a ff) und die Möglichkeit einer vereinfachten pauschalen Ermittlung des Anteils der Bodenwertminderung eingeräumt.¹⁶ Offen bleibt, ob und inwieweit der Bewertungsrahmen für die Einräumung eines Leitungsrechts allgemein zur Anwendung kommen kann.¹⁷ Die Verwaltungspraxis kann idZ wie folgt zusammengefasst werden:

- 11 Vgl EStR 2000 Rz 5170; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 21 Anm 56.
- 12 Vgl EStR 2000 Rz 587.
- 13 Vgl EStR 2000 Rz 5170.
- 14 Vgl EStR 2000 Rz 5174 und 6653.
- 15 Vgl EStR 2000 Rz 6653.
- 16 Vgl EStR 2000 Rz 5174. Siehe zur vereinfachten Berechnung laut Verwaltungspraxis bis zur BMF-Information vom 7. 10. 2014 (BMF-010203/0340-VI/2014) kritisch Krassnig, SWK 2013, 1507 (1507 ff) und die Replik von Atzmüller/Lang, Nochmals: Inkonsistenzen bei der Besteuerung von Leitungsdienstbarkeiten, SWK 2014, 567 (567 ff).
- 17 Siehe bei der Pauschalierung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für „andere Fälle“ (zB für Schipisten und Aufstiegshilfen oder Langlaufloipen) EStR 2000, Rz 4245 sowie für „Handymasten“ und Windräder

- Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bodenwertminderung ist nach Anhang VI der EStR 2000 der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der potenziellen Beeinträchtigung,¹⁸ der auch die betragliche Obergrenze für mögliche Bodenwertminderungen darstellt. Diese Obergrenze wird nach Ansicht der Finanzverwaltung in der Praxis aber regelmäßig nicht erreicht.¹⁹ Eine Untergrenze (im Sinne eines Mindestmaßes) der Bodenwertminderung existiert hingegen nicht.²⁰
- Ausgehend vom gemeinen Wert vor Bekanntwerden der potenziellen Beeinträchtigung wird bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken grundsätzlich von einer Bodenwertminderungsbandbreite zwischen 5 % und 25 % ausgegangen.²¹ Bei Bauland sind diese Werte für Wohngebiete zu verdreifachen und bei Industrie- und Gewerbegebieten zu verdoppeln.²²
- Eine Beeinträchtigung einer bereits gleichartig belasteten Liegenschaft kann nur in eingeschränktem Ausmaß zu einer (weiteren) Bodenwertminderung führen,²³ wobei es in derartigen Fällen auch durchaus möglich ist, dass keine weitere Wertminderung eintritt.²⁴ Bei der Einräumung eines Leitungsrechts geht die Finanzverwaltung idZ davon aus, dass „bei einem schon vorhandenen Leitungsrecht bei weitgehend ähnlichem Verlauf und ähnlicher beanspruchter Fläche eine Verringerung der Bodenwertminderung um 2,5% abzuleiten“ ist.²⁵
- Bestehen mehrere Bewertungskriterien für die Einstufung der Bodenwertminderung, ist bei der Einräumung eines Leitungsrechts nach der Verwaltungspraxis der ungünstigere Fall heranzuziehen,²⁶ sodass es kalkulatorisch im Zweifel zu einer höheren Bodenwertminderung kommt.
- Laut EStR 2000 kann bei der Einräumung von Leitungsrechten (insb. Strom- und Gasleitungen) auf land- und forstwirtschaftlichen Flächen²⁷ aus Gründen der Verwaltungsökonomie auch eine vereinfachte Ermittlung der Bodenwertminderung angewendet werden. Die vereinfachte Ermittlung soll allerdings nur bei Entschädigungen anwendbar sein, die eine jährliche Gesamthöhe von EUR 30.000 oder bei Einmalentgelten

EStR 2000 Rz 4245a; siehe dazu Petschnigg, Land- und Forstwirtschaft im EStR-Wartungserlass 2015, SWK 2015, 1292 (1303).

- 18 Vgl EStR 2000 Anhang VI, Abschn 1.1. und 1.4. (bei der Einräumung eines Leitungsrechtes soll die Ermittlung des Bodenwertes idR durch das Vergleichswertverfahren gem § 4 Liegenschaftsbewertungsgesetz erfolgen; siehe EStR 2000 Anhang VI, Abschn 1.4. ff und 3.2.; zu forstwirtschaftlichen Flächen siehe aber Abschn 5.1.). Zum Stichtag siehe EStR 2000 Anhang VI, Abschn 1.5. und 4.1.
- 19 Vgl EStR 2000 Rz 5172; Anhang VI, Abschn 1.8 (zur Ausnahme bei forstwirtschaftlichen Flächen siehe Abschn 5.2.).
- 20 Vgl Knechtl, taxlex 2013, 45 (47).
- 21 Vgl EStR 2000 Anhang VI, Abschn 3.1. (zu Besonderheiten bei forstlich genutzten Liegenschaften siehe Abschn 5.2. und 5.4.).
- 22 Vgl EStR 2000 Anhang VI, Abschn 4.2. – bei Hochspannungsleistungen soll zudem der Korrekturfaktor 1,5 anzuwenden sein.
- 23 Vgl VwGH 7. 7. 2011, 2008/15/0142, 29. 7. 2010, 2006/15/0317; EStR 2000 Rz 5172.
- 24 Vgl VwGH 29. 7. 2010, 2006/15/0317; Knechtl, taxlex 2013, 45 (47).
- 25 Vgl EStR 2000 Anhang VI, Abschn 2.4.
- 26 Vgl EStR 2000 Anhang VI, Abschn 3.3.1. und 3.4.1.
- 27 Siehe EStR 2000 Rz 5174a zu verpachteten Flächen.



EUR 50.000 nicht überschreiten.²⁸ Die Berechnung ist abhängig von der Nutzungsart der betroffenen Flächen, dem Waldanteil und ob sich auf der Fläche ein Maststandort befindet.²⁹ Die Aufteilung ist grundsätzlich Teil der behördlichen Sachverhaltsermittlung.³⁰ Nach Ansicht des VwGH trifft die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Bodenwertminderung allerdings den Abgabepflichtigen.³¹ Vertragliche Aufgliederungen oder Richtsätze der Landwirtschaftskammern sind dabei nicht maßgeblich.³² Umfasst eine Entschädigung mehrere Grundstücke, wäre vor der Ermittlung der einzelnen Komponenten auch eine sachgerechte Aufteilung der Entschädigungssumme auf die betroffenen Grundstücke erforderlich. Kann eine Entschädigung nicht exakt in einzelne Komponenten aufgeteilt werden, hat die Aufteilung im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu erfolgen.³³

2. Ertragsteuerliche Beurteilung

2.1. Benützungsentgelte

Wenn die von einer Nutzungsüberlassung betroffenen Grundstücke einem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, führt ein geleistetes Nutzungsentgelt zu betrieblichen Einkünften (§§ 21 bis 23 EStG). Bei einer Pauschalierung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist zu beachten, dass Entgelte für die Nutzungsüberlassung von betrieblichen Grundstücken nicht von der Pauschalierung mitumfasst werden und steuerlich gesondert zu erfassen sind.³⁴

Bei Grundstücken des Privatvermögens (dh solchen Grundstücken, die keinem Betriebsvermögen zuzuordnen sind) führt ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung zu außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG).³⁵

2.2. Entschädigungen für Wertminderungen

Im betrieblichen Bereich gilt prinzipiell, dass erhaltene Entschädigungen für Wertminderungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens als Betriebseinnahmen zu erfassen sind.³⁶ Das gilt auch im Falle einer Vollpauschalierung³⁷ und trifft grundsätz-

lich auch auf Entschädigungen für Wertminderungen von Grundstücken zu.³⁸

Von der Finanzverwaltung wird idZ klargestellt, dass mangels Veräußerung eines Grundstücks der besondere Steuersatz des § 30a EStG nicht anwendbar ist.³⁹ Da es sich bei (den Substanzverlust betreffenden) Entschädigungen für Wertminderungen von Grundstücken um keinen Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen iSd § 32 Abs 1 Z 1 lit a EStG handelt, ist insoweit auch die 3-Jahres-Verteilungsbegünstigung des § 37 Abs 2 EStG nicht anwendbar.⁴⁰ Dies gilt selbst dann, wenn mit dem Substanzverlust eine Ertragsminderung verbunden ist.⁴¹

Wenn eine Wertminderung von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG (dh Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten) jedoch aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse eintritt, kommt für eine Abgeltung (dh die erhaltene Entschädigungsleistung) die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 33 EStG⁴² zur Anwendung.⁴³ In den EStR 2000 werden idZ als Beispiele genannt: Entschädigungen für die Überspannung durch eine Starkstromleitung, die Errichtung einer Pipeline oder eines Abwasserkanals sowie der Abriss eines Gebäudes in einem (nachträglich ausgeweiteten) Überschwemmungsgebiet.⁴⁴

²⁸ Nach EStR 2000 Rz 5174 kann die vereinfachte Berechnung aber auch bei höheren Beträgen angewendet werden. Bei umsatzsteuerlich pauschalisierten Landwirten iSd § 22 UStG sollen die Bruttoeinnahmen (dh einschließlich allfälliger USt) maßgeblich sein (EStR 2000 Rz 5174 letzter Satz).

²⁹ Siehe dazu im Detail EStR 2000 Rz 5174.

³⁰ Vgl UFS 12. 1. 2009, RZ/0992-L/05; BFG 12. 7. 2016, RV/4100035/2014; EStR 2000 Rz 5174.

³¹ Vgl VwGH 1. 6. 2006, 2003/15/0093.

³² Vgl VwGH 1. 6. 2006, 2003/15/0093; BFG 12. 7. 2016, RV/4100035/2014; EStR 2000 Rz 5174 und 5175 (mit Verweis auf VwGH 7. 7. 2011, 2008/15/0142); *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (47).

³³ Vgl BFG 12. 7. 2016, RV/4100035/2014; *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (47).

³⁴ Vgl UFS 31. 5. 2010, RV/0046-L/05; EStR 2000 Rz 4179 und 4193; *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (48).

³⁵ Vgl EStR 2000 Rz 5172 und 6653; *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (48) in Bezug auf Leitungen, die auf oder im Grund und Boden verlegt werden.

³⁶ Vgl EStR 2000 Rz 1038 und 5010.

³⁷ Vgl EStR 2000 Rz 4179.

³⁸ Vgl EStR 2000 Rz 1038; *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (47). Für den vor dem 1. StabG 2012 (BGBl I Nr 22/2012) noch gültigen Grundsatz, dass Entschädigungen für Bodenwertminderungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft generell (dh selbst bei Nichtvorliegen eines öffentlichen Interesses für den Eingriff) als einkommensteuerfrei gelten (vgl VwGH 7. 7. 2011, 2008/15/0142; 1. 6. 2006, 2003/15/0093; BFG 12. 7. 2016, RV/4100035/2014; 10. 12. 2015, RV/6100722/2010; UFS 12. 1. 2009, RZ/0992-L/05; 21. 8. 2007, RV/0396-G/07; *Krassnig*, SWK 2013, 1507 (1510); *Kuprian* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 3 Anm 160b), existiert seit 1. 4. 2012 in Folge des Entfalls von § 4 Abs 1 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 keine Rechtsgrundlage mehr.

³⁹ Vgl EStR 2000 Rz 1038 und 4179.

⁴⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6810.

⁴¹ Vgl EStR 2000 Rz 6810: „Wird für die Wertminderung eines ertragsbringenden Vermögens, die mit der Minderung künftiger Erträge einhergeht, eine Entschädigung geleistet, fällt diese nicht unter § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG (VwGH 16. 9. 1986, 83/14/0123; VwGH 14. 10. 1981, 3087/79)“.

⁴² Eingefügt mit dem 1. StabG 2012 (BGBl I Nr 22/2012) mit Wirksamkeit ab 1. 4. 2012 (§ 124b Z 215 EStG).

⁴³ Vgl EStR 2000 Rz 5172 und 6653; *Krassnig*, SWK 2013, 1507 (1510); *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (171). Zwar betrifft die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 33 EStG nur Entschädigungen für Wertminderungen und nicht Veräußerungen (vgl EStR 2000 Rz 586 und 6653; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 3 Tz 221), doch sind Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken nach § 4 Abs 3a Z 1 bzw § 30 Abs 2 Z 3 EStG dann von der Besteuerung ausgenommen, wenn die Veräußerung infolge eines behördlichen Eingriffs (Enteignung) oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs erfolgt. In Ermangelung einer gegenteiligen gesetzlichen Anordnung kürzen einkommensteuerfreie Entschädigungen iSd § 3 Abs 1 Z 33 EStG nicht die Anschaffungskosten betroffener Grundstücke (§ 6 Z 10 EStG ist bereits mangels Anschaffung bzw Herstellung nicht anwendbar); vgl EStR 2000 Rz 6653; *Kirchmayr/Achatz*, Zur neuen Immobilienbesteuerung, taxlex 2012, 77 (77); *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 3 Tz 221. Wenn eine Abgeltung zwar für eine erwartete Wertminderung im öffentlichen Interesse empfangen wurde, in weiterer Folge aber die Wertminderung tatsächlich nicht eintritt (zB weil die geplante Starkstromleitung nicht errichtet wird), so ist der Befreiungstatbestand des § 3 Abs 1 Z 33 EStG nicht einschlägig und liegt dann, wenn vom Entschädigungsempfänger keine Rückzahlung geleistet werden muss, ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor; siehe EStR 2000 Rz 6653.

⁴⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6653.



In Bezug auf außerbetriebliche Grundstücke des Privatvermögens dürften (einmalige) Entschädigungen für Wertminderungen grundsätzlich nicht einkommensteuerbar sein,⁴⁵ weil derartige Entschädigungen keiner Einkunftsart unterliegen.⁴⁶ Im Übrigen würde im Falle von Wertminderungen in Folge von Maßnahmen im öffentlichen Interesse auch die für sämtliche Einkunftsarten geltende Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 33 EStG greifen.⁴⁷

2.3. Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse

Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse sind grundsätzlich einkommensteuerpflichtig.⁴⁸ Im Falle einer Vollpauschalierung (§ 17 EStG iVm LuF-PauschVO 2015) sind derartige Entschädigungen nach Auffassung der Finanzverwaltung allerdings nur unter bestimmten Voraussetzungen gesondert anzusetzen (Erhöhung des pauschalierten Gewinns).⁴⁹

Den durch Entschädigungen bedingten Betriebseinnahmen stehen (wirtschaftlich) grundsätzlich die Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse als Belastung gegenüber. Während Einkünfte (je nach Gewinnermittlungsart) mit dem Anspruch auf die Entschädigung oder der Zahlung der Entschädigung entstehen, kommt die wirtschaftliche Belastung idR erst im Zeitablauf zum Tragen. Um diese Ungleichmäßigkeit abzumildern, können laut Finanzverwaltung unterschiedliche Verteilungen auf mehrere Jahre zur Anwendung kommen:

- Buchführende Betriebe (§ 4 Abs 1 EStG) können die Erträge aus Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse laut Verwaltungspraxis gleichmäßig auf einen Zeitraum von bis zu 20 Jahren verteilen (Ansatz eines Passivpostens bis zur Höhe der erhaltenen Entschädigung, der innerhalb eines Zeitraums von bis zu 20 Jahren linear aufzulösen ist).⁵⁰

⁴⁵ Vgl VwGH 30. 5. 1972, 2245/71; 26. 2. 1969, 0115/68; EStR 2000 Rz 6409; *Knechtl*, taxlex 2013, 45 (46); *Laudacher* in *Jakom EStG*¹⁰ § 2 Rz 19; vgl allgemein zu Ersatzleistungen, die eine Abgeltung für die Minderung der Vermögenssubstanz darstellen, auch VwGH 19. 9. 1989, 89/14/0107; 9. 7. 2008, 2005/13/0152.

⁴⁶ Vgl *Kuprian* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 3 Anm 160b.

⁴⁷ Vgl *Kuprian* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 3 Anm 160b; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 3 Tz 221; *Laudacher* in *Jakom EStG*¹⁰ § 3 Rz 117.

⁴⁸ Vgl VwGH 28. 9. 1962, 0588/63; VwGH 24. 2. 1961, 3045/58; EStR 2000 Rz 587, 5010, 5170 und 5172; *Vock* in *Jakom EStG*¹⁰ § 21 Rz 92. Von der Finanzverwaltung wird dazu klargestellt, dass der besondere Steuersatz gem § 30a EStG in Bezug auf Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse nicht anwendbar ist (siehe EStR 2000 Rz 587).

⁴⁹ Siehe dazu EStR 2000 Rz 4182, 4182a und Anhang VI, Abschn 5.3. und 5.4.. Umfasst sind einerseits Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse, soweit sie nicht das laufende Jahr betreffen, in einem Betrag zufließen und wenn es aus diesem Grund zu einer Verminderung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes gekommen ist (EStR 2000 Rz 4182 und Anhang VI, Abschn 5.3.; siehe dazu VwGH 19. 3. 1970, 1120/68; EStR 2000 Rz 4182 und 5172; *Knechtl*, taxlex 2013, 45 [48]; *Krassnig*, SWK 2013, 1507 [1510]; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 17 Anm 96 und § 21 Anm 56). Andererseits mangels Berücksichtigung im Einheitswert (seit der Veranlagung 2013) auch diverse Entschädigungen nach Abzug von in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen (siehe EStR 2000 Rz 4182a).

⁵⁰ Vgl EStR 2000 Rz 587, 5010 und 5171 f; ebenso *Krassnig*, SWK 2013, 1507 (1510); *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 21 Anm 56.

- Sofern ein Entschädigungsempfänger den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) ermittelt, besteht zwar mangels Erstellung einer Bilanz keine Möglichkeit zum Ansatz eines entsprechenden Passivpostens bzw dessen periodengerechter Auflösung.⁵¹ Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen in diesen Fällen aber keine Bedenken bestehen, Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse den Einkünften gem § 32 Abs 1 Z 1 lit a EStG zuzuordnen.⁵² In der Folge besteht dadurch die Möglichkeit, diese Einkünfte über Antrag gem § 37 Abs 2 Z 2 EStG gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen, sofern der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.⁵³ Im Ergebnis kann dadurch eine einmalige steuerpflichtige Entschädigung für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif versteuert werden.⁵⁴ Dies sollte auch im Falle einer Vollpauschalierung gelten, sofern Entschädigungen gesondert anzusetzen sind.

Im außerbetrieblichen Bereich gilt grundsätzlich, dass Ersatzleistungen (als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) einkommensteuerpflichtig sind, wenn sie den Ausfall von Einnahmen ausgleichen.⁵⁵ Ob auch insoweit eine Einkünfteverteilung auf drei Jahre in Betracht kommt, lassen die EStR 2000 unbeantwortet. Im Hinblick auf den Umstand, dass der Tatbestand des § 32 Abs 1 Z 1 EStG aber für sämtliche Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs 3 EStG gleichermaßen gilt, würde dies unter Berücksichtigung der Auffassung betreffend Einnahmen/Ausgaben-Rechnern konsequent und insoweit argumentierbar erscheinen.

3. Umsatzsteuerliche Beurteilung

3.1. Benützungsentgelte

Soweit „Entschädigungen“ für die Überlassung von Grundstücken geleistet werden, können diese der Umsatzsteuer unterliegen, wobei idR eine eigenständige Hauptleistung und keine unselbstständige Nebenleistung einer Grundstücksveräußerung vorliegt. Umsatzsteuerlich ist regelmäßig von Vermietung und Verpachtung oder der Einräumung einer Dienstbarkeit auszuge-

⁵¹ Vgl *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 21 Anm 55.

⁵² Vgl EStR 2000 Rz 5171 f. Dies trotz des Umstandes, dass das Entstehen von erhöhten Aufwendungen dem Grunde nach keinen Einnahmefall darstellt und daher Zahlungen zum Zwecke des bloßen Kostenersatzes grundsätzlich nicht unter § 32 Abs 1 Z 1 lit a EStG zu subsumieren sind (vgl VwGH 8. 6. 1979, 2042/78; EStR 2000 Rz 6810); ebenso *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 21 Anm 56.

⁵³ Vgl EStR 2000 Rz 6807. Die Höhe der nach § 32 Abs 1 Z 1 iVm § 37 Abs 2 Z 2 EStG begünstigungsfähigen Entschädigung ist grundsätzlich durch die Höhe der entgangenen oder entgehenden Einnahmen begrenzt. Zudem sind nur Entschädigungen begünstigungsfähig, für die eine neue Rechtsgrundlage (zB Vertrag, gerichtlicher Vergleich und Gerichtsurteil) vorliegt, und die solcherart nicht in Erfüllung eines bereits bestehenden Rechtsverhältnisses (zB Nachzahlung oder Abfindung) geleistet werden (siehe EStR 2000 Rz 6813).

⁵⁴ Vgl EStR 2000 Rz 5172.

⁵⁵ Vgl VwGH 14. 10. 1981, 3087/79; EStR 2000 Rz 6409 f.



hen.⁵⁶ Die zivilrechtliche Vereinbarung (Mietvertrag oder Dienstbarkeit) ist dabei allerdings nicht entscheidend.⁵⁷

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist grundsätzlich steuerfrei (vgl § 6 Abs 1 Z 16 UStG, wo auch Ausnahmen von der Befreiung geregelt sind). Allerdings besteht die Möglichkeit zur Steuerpflicht nach Maßgabe des § 6 Abs 2 UStG. Die Einräumung einer Dienstbarkeit ist umsatzsteuerlich idR nicht als Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren (weil iSd EuGH-Rechtsprechung grundsätzlich keine Inbesitznahme des Grundstücks wie durch einen Eigentümer vorliegt).⁵⁸ Die Einräumung von Dienstbarkeiten ist von keiner umsatzsteuerlichen Befreiung umfasst, sodass idR insoweit steuerpflichtige Umsätze vorliegen würden.

Bei umsatzsteuerlich pauschalierten Land- und Forstwirten ist eine Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG nicht vorgesehen,⁵⁹ sodass bei Vermietung und Verpachtung nicht zur Steuerpflicht optiert werden kann. Bei der Einräumung von Dienstbarkeiten auf landwirtschaftlich genutzten Flächen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung iZm der Errichtung von ober- und unterirdischen Versorgungsleitungen und öffentlichen Verkehrswegen sowie Eisenbahntrassen die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG anzuwenden.⁶⁰ Bei nicht landwirtschaftlich genutzten Flächen soll die Durchschnittssatzbesteuerung insoweit nicht anzuwenden sein.⁶¹

3.2. Entschädigungen für Wertminderungen

Nach § 4 Abs 1 UStG sind „Entschädigungen“ für Wertminderungen Teil der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage des Grundstücksverkaufs, soweit die Entschädigungen durch den Verkauf des Grundstücks ausgelöst wurden und einen Teil des Entgelts bilden. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist daher nicht relevant, dass sich derartige Entschädigungen nicht unmittelbar auf das verkaufte Grundstück beziehen.⁶²

⁵⁶ So wird etwa nach UStR 2000 Rz 2882 und 2884 bei pauschalierten Land- und Forstwirten die Überlassung von Grundstücken für die Aufstellung von „Handymasten“, Windkraftanlagen oder Transformatorstationen idR als Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sein; die Überlassung von Grundstücken zur „Nutzung als Schipisten, Liftrassen, Langlaufloipen“ soll hingegen keine Vermietung und Verpachtung, sondern die (steuerpflichtige) Einräumung einer Dienstbarkeit darstellen; betreffend Schipisten bei Einmalzahlungen zustimmend und ansonsten aA *Beiser*, Die Nutzungsüberlassung von Grund und Boden als Schipiste, SWK 2014, 1103 (1103 ff).

⁵⁷ Siehe zB zur Vermietung und Verpachtung *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 6 Rz 357 ff; *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 487 ff mwN; siehe dazu insb auch *Beiser*, SWK 2014, 1103 (1105).

⁵⁸ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 6 Rz 371 mwN; *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 6 Rz 494; aA BFH 11. 11. 2004, V R 30/04. Siehe auch UStR 2000 Rz 2882.

⁵⁹ Vgl UStR 2000 Rz 2855.

⁶⁰ Vgl UStR 2000 Rz 2883.

⁶¹ Vgl UStR 2000 Rz 2883. Laut Verwaltungspraxis kann allerdings bei Schipisten, Liftrassen, Langlaufloipen eine EUR 2.000 Bagatellgrenze in Anspruch genommen werden (siehe UStR 2000 Rz 2882).

⁶² Sollte bei Entschädigungen für Wertminderungen, Wirtschafterschwernisse oder Ertragsausfälle umsatzsteuerlich von sonstigen Leistungen ausgegangen werden, würden idR unselbstständige Nebenleistungen des

Die Bezeichnung „Entschädigung“ ist in diesem Zusammenhang idR ohne Belang, weil meist kein echter Schadenersatz vorliegt,⁶³ sondern mögliche negative Auswirkungen berücksichtigt werden, die der Verkäufer als Teil des Entgelts für die Veräußerung eines (anderen) Grundstücks erhält. Werden Entschädigungen im Nachgang zu einer Grundstücksveräußerung vereinbart oder erst später eine Einigung über die Entschädigung erzielt, kann es umsatzsteuerlich zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG kommen.

Der Verkauf von Grundstücken ist grundsätzlich steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG). Allerdings besteht die Möglichkeit zur Steuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG.

3.3. Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse

Die Ausführungen zu Entschädigungen für Wertminderungen gelten aus umsatzsteuerlicher Sicht sinngemäß für Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse.

4. Zusammenfassung

Im Zuge von Maßnahmen des Infrastrukturausbaus werden mitunter Entschädigungen geleistet, die Nachteile in Bezug auf nicht abgetretene, aber beeinträchtigungsbedingt nur mehr eingeschränkt benutzbare Grundstücke ausgleichen sollen. Entschädigungsleistungen können aus mehreren Komponenten bestehen (zB Benützungsentgelte, Entschädigungen für Wertminderungen oder Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse), die unterschiedliche ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen.

Grundstücksverkaufs vorliegen, die für den Erwerber des Grundstücks keinen eigenständigen Hauptzweck erfüllen und daher das Schicksal der Hauptleistung (Grundstücksverkauf) teilen.

⁶³ Echter Schadenersatz könnte etwa bei Entschädigungen für Emissionen vorliegen.



Der Autor:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. **Sebastian Bergmann**, LL.M. MBA, forscht und lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Bergmann/Sebastian



Der Autor:

StB Dr. **Martin Lehner**, LL.M. ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Linz.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Lehner/Martin

Foto: privat

Fotostudio Paul Hamm