



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vom 13. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See vom 19. August 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 – 2003 und Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide 2000 und 2001 werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2000 wird mit € 392,65.-- (in ATS 5.403.--) festgesetzt, bisher war vorgeschrieben € 1.230,35.--.

Die Einkommensteuer für 2001 wird mit € 784,72.-- (in ATS 10.798.--) festgesetzt, bisher war vorgeschrieben € 978,98.--.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen die Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003, sowie den Einkommensteuer Vorauszahlungsbescheid 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 sowie der Vorauszahlungsbescheid 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt Zell am See sind im Jahre 2003 Umstände bekannt geworden, wonach der Berufungswerber (Bw) A Einkünfte aus Nutzungsverträgen mit Mobilfunkbetreibern für die Gestattung des Aufstellens und Betriebens (so genannte "Handymasten") bezogen hatte. Dementsprechend habe der Bw laut schriftlicher Beantwortung des Vorhaltes, Einkünfte aus dem Mietvertrag mit der Fa. C jährlich seit 25. Oktober 1999 iHv ATS 25.000.-- und aus dem Mietvertrag mit der Fa. D seit 18. Oktober 2000 einen jährlichen Betrag von ATS 35.000.— bezogen.

Daraufhin wurden diese Einkünfte aus den Nutzungsverträgen vom Bw laut Einkommensteuererklärungen – alle vom 30. Juli 2004 – wie folgt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt:

Einkommensteuererklärung	Einkunftsart	Betrag
2000	V u. V	ATS 60.000.--
2001	V u. V	ATS 60.000.--
2002	V u. V	EUR 4.457,30.--
2003	V u. V	EUR 4.457,30.--

Mit Einkommensteuerbescheiden je vom 19. August 2004 (für die Jahre 2000 bis 2003) und vom 19. August 2004 (für den Einkommensteuer - Vorauszahlungsbescheid 2004) wurden diese Beträge der Besteuerung zugrunde gelegt.

Mit Berufung vom 1. September 2004 wandte sich der Bw gegen diese Steuerfestsetzungen mit der Begründung, dass mit Pachtvertrag vom 20. März 2008 unter Mithilfe der Bezirksbauernkammer Zell am See ein seit 1. Jänner 2000 bestehendes mündliches Pachtverhältnis in Schriftform festgesetzt wurde und somit ab 1. Jänner 2000 die Ehegattin die Pächterin und Betreiberin dieser Landwirtschaft sei. Dementsprechend, da auch keine Baulichkeiten oder Liegenschaften aus dem gegenständlichen Pachtvertrag ausgenommen sind, seien somit die Einkünfte aus den Nutzungsverträgen der Pächterin zu zurechnen.

Dies wird vom Bw damit untermauert, dass unter Punkt 7.1 des Vertrages mit C festgehalten ist: "Der Nutzungsgeber (Berufungswerber) erklärt in diesem Zusammenhang rechtsverbindlich, dass er nichtbuchführender Landwirt im Sinne des UStG 1994 ist". Dadurch sei mit diesem Wissen um diesen Punkt allen Vertragsparteien klar gewesen, dass dieses Vertragsverhältnis mit C in direktem Zusammenhang mit der Landwirtschaft steht, dadurch

die Pächterin mit allen Rechten und Pflichten in den C Vertrag einzusteigen hat und die Auswirkungen in allen Belangen zu akzeptieren habe.

Weiters wird in der Berufung ausgeführt, dass die erste Zahlung aus diesem Vertrag mit C erst am 25. Oktober 2000 erfolgte und somit nur ATS 25.000.-- für das Jahr 2000 angesetzt werden dürften. Der zweite Pachtvertrag mit D wurde am 18. Oktober 2000 unterzeichnet und in diesem Vertrag wurde unter Punkt 1. ebenfalls vermerkt: "Der Nutzungsgeber ist pauschalierter Landwirt". Auch dieser Hinweis bringt diesen Nutzungsvertrag in direkten Zusammenhang mit der Landwirtschaft, und somit ist auch hier die Pächterin der Landwirtschaft an die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gebunden, obgleich der Bw den Vertrag unterzeichnet hat, weil eben er zivilrechtlicher Eigentümer ist. Aus diesem Pachtvertrag begannen die Zahlungen erst mit 11. Mai 2001 und darum seien für 2001 nur ATS 51.250.-- anzusetzen.

Zur Antennenanlage wird vom Bw ausgeführt, dass beide Handymasten am Dach des Stallgebäudes montiert sind, welches zu 100% landwirtschaftlich genutzt wird. Die dazugehörigen Versorgungseinheiten und Leitungen sind ebenfalls am Stallgebäude an der Wand angebracht.

Dem Bw erscheint es nunmehr strittig zu sein, ob die Zurverfügungstellung dieser Flächen des Stallgebäudes zu den Einkünften aus Vermietung zu zurechnen sind, oder ob diese Einkünfte zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anzusehen sind. Hier wird vom Bw auf die Berufungsentscheidung des UFS (RV/0165-G/03) vom 24. März 2003 verwiesen, dass dann, wenn die Beeinträchtigung der landwirtschaftlichen Nutzung der Restfläche der Wiese (hier wohl Rest des Gebäudes) in einem derart untergeordneten Ausmaß vorliegt, eine nahezu ungestörte Nutzung der Gesamtfläche (hier des Gesamtgebäudes) gegeben ist. Die Einkünfte aus der Zurverfügungstellung des Stallgebäudes seien daher den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu zurechnen. Darum wäre die Besteuerung dieser Einkünfte beim Bw rechtlich unrichtig.

Vom Pachtzins iHv ATS 3.000.-- sind laut Vertrag vom Verpächter zu tragenden Kosten Grundsteuer A (€ 51,16.--), Feuer- und Haftpflichtversicherung (€ 650.--) abzuziehen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien daher mit Null anzusetzen.

Es wird vom Bw daher beantragt, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit Null anzusetzen; die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Bw mit Null anzusetzen und die Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2004 mit Null anzusetzen.

Dieser Berufung wurde seitens des Finanzamtes mittels Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2004 teilweise in der Form stattgegeben, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft zusammengefasst wurden sowie in

den Jahren 2000 und 2001 mit einem verminderten Betrag iHv ATS 28.000.-- (statt ATS 60.000.--) bzw. ATS 54.250.-- (statt ATS 60.000.--) festgesetzt wurden. Im Übrigen (2002, 2003, Vorauszahlungsbescheid 2004) wurde die Berufung abgewiesen und hiezu auf die gesondert dazu ergangene Begründung vom 22. Oktober 2004 verwiesen.

Daraufhin wurde mit Schriftsatz vom 12. November 2004 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In der Begründung wurde im Wesentlichen angeführt worum es sich bei den gegenständlichen Nutzungsverträgen mit den Mobilfunkbetreibern und der Zuordnung der Erträge handle. Im Pachtvertrag über die Verpachtung der Landwirtschaft ist keine konkrete Aussage getroffen worden, wem die Nutzungsentgelte aus der Vermietung des Stalldaches zu zurechnen sind. Nachdem aber die gesamte Landwirtschaft verpachtet worden ist, werde nach dem Verständnis der Regelungen im ABGB die Nutzung des Stalldaches vermutlich gar nicht gesondert geregelt werden müssen, sondern falle in die mögliche Nutzung durch die Pächterin.

Eben weil diese Nutzungsmöglichkeit durch die Pächterin im Pachtvertrag nicht ausgeschlossen ist (wo doch sonstige Sondernutzungen durch den Verpächter geregelt worden sind), fallen der Pächterin die Nutzungsentgelte zu.

Zum Fremdvergleich stellt der Bw fest, dass der Pachtzins insgesamt niedrig ist, könne nicht aufgrund der positiven Erträge aus den Einnahmen von den Handynetzbetreibern allein gesehen werden, sondern es müsste das Negativergebnis dieser Kleinlandwirtschaft ebenfalls in diese Betrachtung mit einfließen.

Wie in der RZ 5156 der EStR angeführt, ist eine Verpachtung einer Landwirtschaft an nahe Angehörige zu einem unangemessen niedrigen Pachtzins entweder als unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder als unentgeltliche Betriebsübergabe anzunehmen. Damit ist aber klar erkennbar, dass im Bereich der Verpachtung einer Landwirtschaft an nahe Angehörige hinsichtlich des Pachtzinses der Gesetzgeber nicht die Vergleichbarkeit mit zwischen Fremden üblichen Pachtzinsen für die Anerkennung der Zurechnung der Einkünfte bei der Pächterin voraussetzt.

Mit der Zurechnung der Einnahmen von den Handynetzbetreibern beim Verpächter wäre unterstellt, dass der Verpächter einen Teil des Stalldaches zweimal verpachtet hätte, eine solche "Doppelverpachtung" widerspreche dem bürgerlichen Gesetzbuch.

Weiters ist zu bedenken, dass diese Landwirtschaft aufgrund ihrer geringen Größe ohne Zugaben aus einem Nebenerwerb kaum lebensfähig ist. Die Landwirtschaft konnte bislang auch nur bestehen, weil der jetzige Verpächter seinen Unterhalt und die Mittel für die Versorgung der Familie aus einem Nebenerwerb als Angestellter einer Baufirma

dazuverdienen konnte. Wenn nun die defizitäre Landwirtschaft mitsamt dem "Zugewinn" aus der Verpachtung der Teilflächen des Stalldaches nahezu unentgeltlich verpachtet wird, so geschehe das wohl aus dem Wissen des Verpächters den Betrieb einigermaßen kostendeckend zu führen. Der Bw sieht ein Abtrennen der Nutzung des Teiles des Stalldaches von der Nutzung der gesamten Landwirtschaft rechtlich nicht begründbar, selbst wenn diese Erträge der Vermietung zuzuordnen sein sollen sei aus obigen Umständen (RZ 4245a EStR) diese Vermietung ebenfalls der Pächterin zu zurechnen.

Aus dem Akteninhalt werden folgende Feststellungen getroffen:

Laut vorliegendem Pachtvertrag ist der Bw, Alleineigentümer des E (EZ X_KG Y) in J, und verpachtet die gesamte Liegenschaft zum Zwecke der land – und forstwirtschaftlichen Nutzung an F (Gattin).

Unter Punkt IV. des Pachtvertrages beträgt der Pachtzins jährlich ATS 3.000.--.

Unter Punkt VI. des Pachtvertrages ist die Grundsteuer A die auf Basis des Grundsteuermessbetrages erhobenen Abgaben von landwirtschaftlichen Betrieben (G-Beträge) sowie die Feuer- und Haftpflichtversicherung vom Verpächter zu tragen.

Unter Punkt X. des Pachtvertrages werden Wohnräume lediglich zur Nutzung übergeben, sodass kein Mietverhältnis im Sinne der mietrechtlichen Vorschriften vorliegt.

Unter Punkt XIII. des Pachtvertrages ist das Recht auf Gewinnung von Bodenbestandteilen, wie Schotter, Kies, Torf usw. nicht verpachtet.

Unter Punkt XIV. des Pachtvertrages ist der auf die Pachtgrundstücke entfallende Jagdpachtschilling dem Verpächter zugeordnet, wobei die Ersatzansprüche bei Wild- und Jagdschäden hingegen der Pächterin zustehen.

Laut den zusätzlichen Vereinbarungen unter Punkt XX. Ziffer 3. des Pachtvertrages sind die gepachteten Flächen von Frau G und Herrn H von der Pächterin mit übernommen.

Gemäß dem Nutzungsvertrag über Standorte für Telekommunikationseinrichtungen vom 25. Oktober 1999 sind Vertragspartner der Mobilfunkanbieter C und der Bw als Nutzungsgeber. Unter § 1 Ziffer 1.1 des Nutzungsvertrages errichtet C in/auf den in Beilage./1 bezeichneten Dachflächen / Gebäudeflächen / Räumlichkeiten / Stellflächen des Gebäudes eine Telekommunikationseinrichtung zur Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen mit Anschluss und Zugangsrecht an Versorgungsnetze, und mietet zu diesem Zweck sowie zur Unterbringung der dazugehörenden technischen Anlagen und Einrichtungen den Nutzungsgegenstand vom Bw.

Unter § 3 Ziffer 3.2 räumt der Nutzungsgeber das Recht ein, in einer verschließbaren und für C jederzeit zugänglichen Räumlichkeit (Beilage./1, ca. 6 m²), technische Einrichtungen zur Unterstützung der Anlage im Sinne des Vertrages unterzubringen und zu betreiben. Weiters steht unter Punkt 3.5 desselben Paragraphen, dass der Nutzungsgeber an den von C eingebrachten Anlagen und sonstigen Gegenständen von tele.ring keinerlei Eigentum erwirbt.

Unter § 12 Ziffer 12.1 ist der Fall geregelt, dass wenn dritte Personen in die Rechte des Nutzungsgebers eintreten, sich der Bw verpflichtet dieser seine Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag dem Eintretenden zu überbinden. Von diesem Eintritt ist C unverzüglich zu benachrichtigen.

Gemäß dem Nutzungsvertrag vom 18. Oktober 2000 sind Vertragsparteien der Mobilfunk-Anbieter D und der Bw über die Aufstellung sowie Betreibung einer Mobilfunkanlage auf der Dachfläche des Stallgebäudes.

Unter Art. 5 des Nutzungsvertrages gehen die eingebrachten Gegenstände am Nutzungsobjekt nicht in das Eigentum des Nutzungsgebers über.

Im Baubescheid des Gemeindeamtes Y vom 15. März 2001 wird folgender Sachverhalt festgestellt: Auf dem Wirtschaftsgebäude von Herrn A plant der Mobilfunknetzbetreiber D die Errichtung einer Mobilfunkbasisstation. Diese besteht aus der Betriebseinheit, welche auf Erdgeschossniveau neben einer bereits bestehenden Einheit von C aufgestellt wird. Die Sende- und Empfangsantennen werden am Dach der Scheune auf einem eigenen Antennenträger befestigt.

Für beide Verträge mit den Mobilfunkbetreibern gilt, dass diese auf unbestimmte Zeit abgeschlossen sind und der Bw für den Zeitraum von 20 Jahren auf das Recht der ordentlichen Kündigung verzichtet hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkraft gewinnen.

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehören im Sinne des Abs. 1 auch, Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Unstrittig ist die Verpachtung der gesamten Liegenschaft an die Ehefrau mit einem jährlichen Pachtzins von € 218.-- (in ATS 3.000.--).

Unstrittig ist auch, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beim Bw in der Höhe von € 218.-- anzusetzen sind, da von diesen Pachteinnahmen laut Verordnung für die Ermittlung

des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (in der jeweils geltenden Fassung) die Kosten der Grundsteuer A, Feuer- und Haftpflichtversicherung nicht abgezogen werden können. Hiezu ist auch auf die gesonderte Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2004 hinzuweisen, die somit zum Inhalt dieser Berufungsentscheidung wird. Dagegen wurde vom Bw im Vorlageantrag kein Einwand mehr erhoben. In diesem Punkt ist die Berufung daher abzuweisen.

Weiters unstrittig ist, dass die Höhe der Einkünfte aus Nutzungsverträgen mit zwei Mobilfunknetzbetreibern im Jahr 2000 S 25.000,--, im Jahr 2001 S 51.250,-- und in den Jahren 2002 und 2003 jeweils € 4.457,30.-- (in ATS 61.333,78.-- inkl. Index) betragen. Den Berufungen für die Jahre 2000 und 2001 war hinsichtlich der Höhe der Einnahmen daher Folge zu geben (insgesamt somit aber nur teilweise). Dazu wird auch auf die Berechnungsblätter 1 und 2 verwiesen.

Strittig bleibt jedoch, ob die gegenständlichen Einnahmen überhaupt dem Bw zuzuordnen sind und ob sie Einkünfte aus Land - und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung darstellen.

Die vorliegenden Nutzungsverträge sind als Mietverträge unter § 1091 ABGB zu subsumieren, da Miete lediglich eine Überlassung zum bloßen Gebrauch (Verwendung der Sache) ohne Fruchtziehung ist. Gleiches gilt bei der Inbestandgabe eines Grundstückes zum Zwecke der Errichtung eines Superädifikats (Mobilfunkmasten samt Betriebseinheit). Entscheidend ist nicht die Beschaffenheit des Bestandsobjekts oder die Bezeichnung durch die Parteien, sondern der sich aus der Vereinbarung ergebende Zweck des Vertrages (in *Koziol/ Bydlinski/ Bollenberger*, ABGB, § 1091, Rz 1). Darum lässt sich gemäß den vorliegenden Verträgen und Feststellungen der Akteninhalte eindeutig nur auf eine Vermietung der entsprechenden Flächen an den jeweiligen Mobilfunkbetreiber schließen.

Zur Frage der Einstufung der Einkünfte liegt ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 30. März 2006, Zl. 2003/15/0062, vor, in dem strittig war, ob die Entgelte für die partielle Überlassung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstückes für die Errichtung und Betreibung eines Handymasten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) darstellen. Der Verwaltungsgerichtshof hat dabei erwogen, dass ein Teil der gegenständlichen Fläche – landwirtschaftlich genutztes Grundstück (Weide) im Ausmaß von 888 m² – im Ausmaß von ca. 25 m² nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden kann, weil auf einer 17,60 m² großen Betonfläche ein Handymast steht und zusätzlich ein Container mit einer Grundfläche von 7,30 m² aufgestellt wurde. Wenn es sich hier um eine bloß vorübergehende Maßnahme gehandelt hätte oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem

Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfalten hätte können, so würde dies noch dem Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft zu gerechnet werden. Da aber diese Betonfläche – bisher Weide – auf lange Dauer zur Aufstellung eines Handymasten und Containers verwendet wurde, kann diese Teilfläche auch nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werden und gehört somit nicht mehr zum Betriebsvermögen. Die anderwärtige – auf Dauer angelegte – Nutzung dieser Teilfläche durch Dritte steht mit der Landwirtschaft der Mitbeteiligten in keinem Zusammenhang. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung dieser Teilfläche führen daher nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern zu solchen aus Vermietung und Verpachtung. Ähnlich auch die Berufungsentscheidungen des UFS vom 08. Juli 2005 (RV/0544-I/04), welche die Einnahmen aus der Überlassung von landwirtschaftlich genutzten Grund- bzw. Gebäudeflächen für Handymasten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuordnet.

Auf den gegenständlichen Fall angewandt bedeutet dies:

Der Bw vermietet Teilflächen seiner Liegenschaft für die Errichtung von Sende - und Empfangsantennen am Dach des Stallgebäudes sowie zur Errichtung von Betriebseinheiten neben dem Stallgebäude. Der benötigte Grundanteil für die Betriebseinheiten (neben den benötigten Gebäudeanteilen) beträgt bei der Fa. C ca. 6 m², bei der Fa. D ca. 10 m² (siehe dazu die Einreichpläne, Nutzungsverträge samt Standortbeschreibungen). Diese Teilflächen von zumindest 16 m² an Grundfläche sind somit für eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung auf eine längere Dauer (zumindest hat der Bw in den ersten 20 Jahren auf eine ordentliche Kündigung verzichtet) nicht mehr bestimmt bzw. zu verwenden, weil diese Teilflächen für die Aufstellung der Handymasten, Betriebseinheiten, Schaltschränke usw. verbaut wurden. Deswegen können diese beanspruchten Flächen während der Dauer der Nutzungsüberlassung auch nicht mehr dem land - und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zugerechnet werden. Dazu ist anzumerken, dass die auf dem Dach des Stallgebäudes montierten Antennen samt den dazugehörigen technischem Zubehör (Stromleitung usw.) dem Betrieb der Landwirtschaft weder nutzen noch schaden.

Aufgrund dieser Gesichtspunkte und im Sinne des VwGH- Erkenntnisses vom 30. März 2006 sowie obig zitierter Berufungsentscheidung sind Einnahmen aus den gegenständlichen Nutzungsüberlassungen, solche aus Vermietung und Verpachtung und nicht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Da diese Teilflächen betreffend die Vermietungstätigkeit (wie auch im obzitierten VwGH- Erkenntnis festgestellt wurde) in keinem Zusammenhang mit der Landwirtschaft stehen, liegt auch kein land - und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor.

Strittig ist nun noch die Zuordnung dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Bw oder dessen Ehefrau als nunmehrige Pächterin der gegenständlichen Land- und Forstwirtschaft.

Grundsätzlich ist davon auszugehen dass Einkünfte aus Mieteinnahmen dem zivilrechtlichen Eigentümer (Liegenschaftsbesitzer) oder sonst Nutzungsberechtigten (z.B. Fruchtgenussrecht) zustehen. Weder aus dem Pachtvertrag mit der Ehegattin noch aus den vorliegenden Nutzungsverträgen mit den Mobilfunkbetreibern ergibt sich irgendein Hinweis, dass die Mieteinnahmen berechtigter Weise der Gattin des Bw zustehen. Die Gattin des Bw ist nicht in den Nutzungsvertrag mit der Fa. C eingetreten, sie wird auch nicht in dem nach Errichtung des Pachtvertrages (20. März 2000), nämlich am 18. Oktober 2000 mit der Fa. D abgeschlossenen Nutzungsvertrag erwähnt. Beide Nutzungsverträge wurden somit nur vom Liegenschaftseigentümer abgeschlossen weshalb auch nur ihm die Einkünfte daraus zugerechnet werden können.

Wenn der Bw vermeint, dass mit der Verpachtung der gesamten Liegenschaft auch die Einkünfte aus der Vermietung auf seine Gattin übergehen ist entgegenzuhalten, dass der VwGH die Einkünfte aus der Vermietung für Handymasten nicht unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sondern unter die eigen Einkunftsart Vermietung und Verpachtung einordnete. Damit liegen aber zwei gesonderte Einkunftsquellen, nämlich die aus dem land – und forstwirtschaftliche Betrieb und die aus Vermietungstätigkeit, vor. Wie bereits weiter oben dargestellt wurde, stellt die gegenständliche Vermietungstätigkeit eines Landwirtes, keinen Nebenbetrieb zur Landwirtschaft dar, weshalb die aus der Vermietung erzielten Einkünfte auch nicht durch Verpachtung der gesamten Liegenschaft (die zum Zwecke der land – und forstwirtschaftlichen Nutzung erfolgte; siehe Pachtvertrag) auf die Pächterin übergehen können. Dies erscheint auch insofern logisch, als die errichteten Antennenanlagen samt Zubehör nicht in das Eigentum des Vermieters (Bw) übergehen, sondern im Eigentum der Mieter (Mobilfunkgesellschaften) bleiben. Die Gattin des Bw als Pächterin kann diese Anlagen bzw. die davon beanspruchten Grundstücks – und Gebäudeteile nicht für ihre Landwirtschaft nutzen. Die sich daraus ergebenden Einnahme können ihr daher ohne weitere vertragliche Vereinbarungen somit nicht zugerechnet werden.

Dass, wie der Bw vermeint, mit dem Pachtvertrag die Absicht verbunden gewesen wäre bzw. dieser dahingehend auszulegen sei, dass die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit eindeutig seiner Gattin (da sie in den Nutzungsvertrag mit C eintrete) zuzurechnen seien, wird schon deshalb widerlegt, da der Bw in den Einkommensteuererklärungen für die gegenständlichen Jahre, die erst im Jahr 2004 beim Finanzamt eingereicht wurden, selbst die Mieteinnahmen betreffend Handymasten als eigene Einnahmen erklärt hat. Wenn er erst in der Berufung darauf hinweist, dass die von ihm selbst erklärten Einnahmen nicht ihm, sondern seiner Gattin

zuzurechnen seien, wird damit nicht aufgezeigt, dass die Zurechnung der Einkünfte an die Gattin bereits im Jahr 2000 geplant war.

Aufgrund der bisherigen Ausführungen kommt es daher auch nicht darauf an dass der Bw in den Nutzungsverträgen als pauschalierter Landwirt bezeichnet wird (was auf umsatzsteuerliche Gründe schließen lässt).

Auch auf die Ausführungen im Vorlageantrag betreffend Fremdvergleich braucht nicht eingegangen werden, da eine ausdrückliche Zuordnung der gegenständlichen Mieteinnahmen im Pachtvertrag nicht erfolgte. Die Mieteinnahmen sind damit nicht Gegenstand des Pachtvertrages geworden.

Die vom Bw angeführte Entscheidung des UFS vom 23. März 2004 (RV/0165-G/03) ist zur Frage der Liebhaberei ergangen und betraf die Vermietung von Wohnungen im Zusammenhang mit Handymasten, weshalb eine Vergleichbarkeit mit dem gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Die Ausführungen des Bw sind daher insgesamt gesehen nicht geeignet, dass eine Zurechnung im Sinne des Berufungsbegehrens vorgenommen werden kann.

Die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit (betreffend Handymasten) sind dem Bw daher im Jahr 2000 mit S 25.000,--, im Jahr 2001 mit S 51.250,-- und in den Jahren 2002 und 2003 jeweils mit € 4.457,30.-- (in ATS 61.333,78.-- inkl. Index) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (siehe Berechnungsblätter, bzw. Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 vom 19. August 2004), zuzurechnen.

Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid erfährt demnach keine Änderung.

Der Berufung kommt somit nur teilweise Berechtigung sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 13. Juni 2008