



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 5

GZ. RV/0209-K/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RFZ EBF gegen die Bescheide des Finanzamtes AB. CD EF GH IJ KL vom 19.11.2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2003 entschieden:

Einkommensteuer 1999:

Der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 289 Abs 2 BAO aufgehoben.

Einkommensteuer 2000-2003:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen

2000:

| | |
|---|-----------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 7.509 S |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit | 212.859 S |
| 214.659 S | |
| -1.800 S | |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 25.738 S |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 246.106 S |
| Sonderausgaben (Personenversicherungen) | -20.000 S |

| | |
|-------------------------------------|---------------------------|
| Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) | -1.000 S |
| Einkommen | 225.106 S |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | 49.281 S |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag | -10.396 S |
| Alleinverdienerabsetzbetrag | -5.000 S |
| Verkehrsabsetzbetrag | -4.000 S |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | -1.500 S |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 28.385 S |
| Steuer sonstige Bezüge | 1.481,28 S |
| Einkommensteuer | 29.866,28 S |
| Anrechenbare Lohnsteuer | -27.740,40 S |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 154,50 € (2.126 S) |

2001

| | |
|--|-----------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 7.638 S |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 188.078 S -1.800 | 186.278 S |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 23.234 S |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 217.150 S |
| Sonderausgaben (Personenversicherungen) | -10.000 S |
| Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) | -1.000 S |
| Einkommen | 206.150 S |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | 43.422 S |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag | -11.152 S |

| | |
|-------------------------------------|----------------------------|
| Verkehrsabsetzbetrag | -4.000 S |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | -750 S |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 27.520 S |
| Steuer sonstige Bezüge | 1.493,82 S |
| Einkommensteuer | 29.013,82 S |
| Anrechenbare Lohnsteuer | -17.016,70 S |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 871,86 € (11.997 S) |

2002

| | |
|--|-------------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 613,76 € |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 14.042,26 € -132 € | 13.910,26 € |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 1.761,14 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 16.285,16 € |
| Sonderausgaben (Personenversicherungen) | -619,21 € |
| Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) | -75 € |
| Einkommen | 15.590,95 € |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | 3.341,79 € |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag | -786,56 € |
| Alleinverdienerabsetzbetrag | -364 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | -291 € |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | -54 € |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 1.846,23 € |
| Steuer sonstige Bezüge | 113,8 € |

| | |
|------------------------------|-----------------|
| Einkommensteuer | 1.960,03 € |
| Anrechenbare Lohnsteuer | -1.372,37 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 587,66 € |

2003

| | |
|---|-----------------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 555,38 |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 11.896,98 € 2.731,74 € -132,00 € | 14.496,72 € |
| Vermietung und Verpachtung | 1.761,18 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 16.813,28 € |
| Sonderausgaben (Topf- Sonderausgaben) | -620,22 € |
| Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) | -75 € |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge | 3.505,20 € |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag | -765,38 € |
| Verkehrsabsetzbetrag | -291 € |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag | -54 € |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge | 2.394,82 € |
| Steuer sonstige Bezüge | 108,38 € |
| Einkommensteuer | 2.503,20 € |
| Anrechenbare Lohnsteuer | -1.574,56 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 928,64 € |

Entscheidungsgründe**1.) Ablauf des Verfahrens:**

Der Berufungswerber (Bw.) und seine Gattin sind Eigentümer zu je ½ mehrerer landwirtschaftlich genutzter Liegenschaften.

Mit Nutzungsvertrag vom 28.9.1999 räumten der Berufungswerber (Bw.) und dessen Gattin dem Mobilfunkbetreiber MOB GmbH das Recht ein, insbesondere auf der Dachfläche des Wirtschaftsgebäudes auf ihrer landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft eine Telekommunikationseinrichtung zu errichten und zu betreiben (Nutzungsvertrag vom 28.9.1999, insbesondere §§ 1, 2, 3, 5 und 7; Beilage ./1 des Vertrages).

Mit Pachtvertrag vom 20.12.1999 verpachtete der Bw. seinen 50% - Miteigentumsanteil an den landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften seiner Gattin zur landwirtschaftlichen Nutzung.

1.1.) Einkommensteuer 1999

Mit Beilage zur Einkommensteuererklärung nicht buchführungspflichtiger Land- und Forstwirte vom 9.9.2004 erklärte die Gattin des Bw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 21.507 S für das Jahr 1999.

Mit Schreiben („Ersuchen um Ergänzung“) vom 1.10.2004 betreffend die Jahre 1999-2003 teilte das Finanzamt dem Bw. mit:

Der Anteil Alpe sei für 1999 von 100 % auf 30% korrigiert worden. Die auf diese Weise korrigierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien für 1999 dem Bw. und dessen Gattin je zur Hälfte zugerechnet worden, da der Bw. bis November 1999 den Betrieb gemeinsam mit seiner Gattin geführt habe.

In Bezug auf den Vertrag mit dem Mobilfunkbetreiber teilte das Finanzamt dem Bw. mit: Das Nutzungsentgelt sei erstmals am 7.12.1999 überwiesen worden. Er habe daher für 1999 die Hälfte dieses Nutzungsentgeltes (19.000 S) zu versteuern.

Im Jahr 2000 sei dem Bw. und dessen Gattin ein Mobiltelefon im Werte von 363,36 € inklusive Grundgebührenbefreiung (jährlicher Wert: 347,4 €) und limitierter Gesprächsgebührenbefreiung (jährlicher Wert: 270 €) überlassen worden (vgl. Schreiben des Bw. und seiner Gattin vom 19.11.2003). Daher sei beabsichtigt, für die Jahre ab 2000 zusätzlich zur Jahresmiete den Wert des Mobiltelefons und die Gebührenbefreiungen im Ausmaß von 50% der Einkommensteuer zu unterziehen. Soweit das Schreiben des Finanzamtes vom 1.10.2004.

Sodann erließ das Finanzamt gegen den Bw. einen Einkommensteuerbescheid 1999 vom 19.11.2004 und setzte darin folgende Einkünfte fest:

| | |
|---|--|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 50% | 13.340 S (50% vom 26.680 S als Anteil, der auf den Bw. entfalle) |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit | 178.328 S |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 19.000 S (50% von 38.000 S als Anteil, der auf den Bw. entfalle) |

Das Finanzamt ging hierbei davon aus, dass der Bw. und dessen Gattin im Jahr 1999 38.000 S vom Mobilfunkbetreiber erhalten haben. Dabei stützte sich das Finanzamt auf eine Liste über Zahlungen des Mobilfunkbetreibers an diverse Vertragspartner. Aus dieser Liste ist ersichtlich, dass auf das Konto des Bw. am 7.12.1999 2.761,57 € (38.000 S) vom Mobilfunkbetreiber überwiesen worden ist.

1.2.) Einkommensteuer 2000:

Auf das bereits erwähnte Schreiben des Finanzamtes vom 1.10.2004 (s.o.) wird hingewiesen.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 19.11.2004 wurde die Einkommensteuer des Bw. für 2000 festgesetzt. Folgende Einkünfte wurden angesetzt:

| | |
|--|-----------|
| Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit | 212.859 S |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (dh Einkünfte im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vom September 1999) | 25.738 S |

1.3.) Einkommensteuer 2001:

Auf das bereits erwähnte Schreiben des Finanzamtes vom 1.10.2004 (s.o.) wird hingewiesen.

Mit Bescheid vom 19.11.2004 betreffend Einkommensteuer 2001 setzte das Finanzamt insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 23.234 S an.

1.4.) Einkommensteuer 2002:

Auf das bereits erwähnte Schreiben des Finanzamtes vom 1.10.2004 (s.o.) wird hingewiesen.

Mit Bescheid vom 19.11.2004 setzte das Finanzamt beim Bw., soweit dies heute noch strittig ist, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.761,14 € an.

1.5.) Einkommensteuer 2003:

Auf das bereits erwähnte Schreiben des Finanzamtes vom 1.10.2004 (s.o.) wird hingewiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 19.11.2004 setzte das Finanzamt, soweit dies heute noch strittig ist, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.761,18 € an.

1.6.) Mit Berufung vom 16.12.2004 (eingelangt 20.12.2004) brachte der Bw. vor:

Er habe in den Jahren 2000-2003 seine Hälfte an der Landwirtschaft ÖHZgut an seine Gattin verpachtet. Der „Handymast“ befinde sich am Dach des Wirtschaftsgebäudes der Landwirtschaft. Er behindere den landwirtschaftlichen Betrieb nicht.

Die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Nutzung, die nur von untergeordneter Bedeutung sei, sei noch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Diese Einkünfte seien bei den Einkünften der Gattin des Bw. anzusetzen.

Für 1999 begehrte der Bw in der Berufung:

Die Entschädigung von 19.000 S sei im Ausmaß von 70% (13.300 S) Teil der pauschalierten Einkünfte. Die vereinnahmten Pachtzinsen aus einem Jagdpachtvertrag von 6.134 S seien mit 70% anzusetzen.

Soweit die Berufung.

1.7.) Berufungsvorentscheidungen 1999-2003

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 22. März 2005 änderte das Finanzamt die bekämpften Bescheide betreffend 1999-2003 dahingehend ab, dass es keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr ansetzte, dafür aber die Einkünfte aus land- und Forstwirtschaft um 19.000 S auf 32.340 S (1999) erhöhte, und die späteren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 33.247 S (2000), 30.872 S (2001), 2.374,90 € (2002) sowie 2.316,56 € (2003) ansetzte.

Die vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen angesetzten Einkünfte des Bw. lassen sich wie folgt aufschlüsseln (HA 27/2003):

| | |
|--|----------|
| 1999 | |
| 50% land- und forstwirtschaftliche Einkünfte | 13.340 S |
| 50% Einkünfte aus dem Vertrag mit dem Mobiltelefonanbieter | 19.000 S |
| | 32.340 S |

| | |
|--|------------|
| | |
| 2000 | |
| Pacht Gattin | 4.400 S |
| 50% Jagdpacht (siehe Dauerbelege) | 3.109 S |
| 50% Nutzungsvertrag mit dem Mobiltelefonanbieter | 25.738 S |
| | 33.247 S |
| | |
| 2001 | |
| Pacht Gattin | 4.400 S |
| 50% Jagdpacht | 3.238 S |
| 50% Nutzungsvertrag mit dem Mobiltelefonanbieter | 23.234 S |
| | 30.872 S |
| | |
| 2002 | |
| Pacht Gattin | 319,76 € |
| 50% Jagdpacht | 294 € |
| 50% Nutzungsvertrag mit dem Mobiltelefonanbieter | 1.761,14 € |
| | 2.374,90 € |
| | |
| 2003 | |
| Pacht Gattin | 319,76 € |
| 50% Jagdpacht | 235,62 € |

| | |
|--|------------|
| 50% Nutzungsvertrag mit dem Mobiltelefonanbieter | 1761,18 € |
| | 2.316,56 € |

Diese Berufungsvorentscheidungen wurden wie folgt begründet (Bescheidbegründung vom 22.3.2005= HA 28 c/2003):

Eine Zurechnung von 100% der Nutzungsentgelte aus dem Vertrag mit dem Mobiltelefonanbieter an die Pächterin (vgl. Pachtvertrag vom 20.12.1999) würde einem Fremdvergleich nicht standhalten. Es wäre nicht fremdüblich, auf jährliche Einnahmen aus dem Nutzungsvertrag mit dem Mobilfunkbetreiber vom September 1999 von 19.000 S zu verzichten und sich dafür mit 4.400 S Pachteinnahmen auf Grund des Pachtvertrages vom 20.12.1999 zu begnügen. Durch den Betrieb der Telekommunikationseinrichtungen entstehe der Gattin des Bw. als Pächterin kein Schaden.

Das vom Mobiltelefonanbieter bezahlte Entgelt sei ein reines Nutzungsentgelt. Dieses sei zur Gänze als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen.

1.8.) Am 22.4.2005 langte der Vorlageantrag des Bw. beim Finanzamt ein.

Der Bw. brachte vor: Der vom Finanzamt vorgenommene Fremdvergleich sei nicht sachgerecht. Eine Pacht von 4.400 S und der Verbleib der Entgelte von 19.000 S bei der Pächterin sei einem Fremdvergleich nicht entgegen stehend.

Der Ansatz von nur 70% der Vergütung bis zu 7000 € sei ein nicht nachzuweisender Pauschalansatz, der im Einzelfall nicht zutreffen müsse.

1.9.) Dem Vorlageantrag war ein als „Protokoll“ bezeichnetes Schriftstück, datiert vom 20.12.1999 beigelegt, in dem behauptet wird, dass der Bw. und dessen Gattin bereits zum Zeitpunkt der Verpachtung durch den Bw. an dessen Gattin (Dezember 1999) das Entgelt auf Grund des Nutzungsvertrages vom September 1999 der Gattin zugeordnet hätten.

Mit Schreiben vom 31.3.2006 (abgelegt im Akt des Finanzamtes betreffend den Bw. betreffend die Jahre 2005 und 2006) teilte der Vertreter des Bw. mit: Der Pachtvertrag zwischen dem Bw. und dessen Gattin sei neu gefasst worden. Die Handymastentschädigung und der Pachtzins aus der Jagd flössen zur Gänze an die Gattin.

Der Pachtvertrag vom 22.3.2006 (abgelegt im Akt des Finanzamtes betreffend den Bw. für 2006) zwischen dem Bw. und seiner Gattin hat insbesondere, soweit er sich vom ursprünglichen Pachtvertrag vom 20.12.1999 unterscheidet, folgenden Inhalt:

Der Handymast am Stallgebäude sei mitverpachtet (Punkt I.) Der Jagdpachtzins falle der Pächterin zu (Punkt XIV).

1.10.) Mit Bedenkenvorhalt vom 12. 11. 2007 wurde dem Bw. mitgeteilt: Die vermieteten Flächen des Wirtschaftsgebäudes dienten dem Mobilfunkbetreiber, aber auch dem landwirtschaftlichen Betrieb. Die Einkünfte auf Grund des Nutzungsvertrages vom September 1999 seien dem Bw. und dessen Gatten zu je 50% zuzurechnen.

1.11.) Die mündliche Berufungsverhandlung vom 10.12.2007 hat folgenden wesentlichen Inhalt (Niederschrift vom 10.12.2007) :

Der Vertreter des Bw. brachte vor:

„Steuerberater: In einem kleinen landwirtschaftlichen Betrieb, wie es das ÖHZ - Gut ist, ist es erforderlich, dass die strittigen Einkünfte im Zusammenhang mit der Landwirtschaft anfallen, weil sie auch zu 100% wieder für die Landwirtschaft Verwendung finden. Der Pachtvertrag ist sozusagen ein Vertrag von der Stange, den die Landwirtschaftskammer im Entwurf zur Verfügung gestellt hat. Beide Ehegatten haben einen Bekannten bei der Landwirtschaftskammer, dieser hat für die beiden den Vertrag formuliert, beide haben den Vertrag unterschrieben und waren sich aber nicht bewusst, dass sich das tatsächliche Leben wesentlich anders abgespielt hat, als es in diesem Vertrag zum Ausdruck kam.

Gem. § 115 BAO sind die tatsächlichen Verhältnisse zu Grunde zulegen. Die tatsächlichen Verhältnisse sehen so aus, dass die Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag vom September 1999 der Landwirtschaft zugeordnet werden, der Landwirtschaft zur Verfügung gestellt werden und, dass auch der Berufungswerber noch einen wesentlichen Teil seines Einkommens aus nichtselbständiger Arbeit der Landwirtschaft zuschießen muss. Das sind die tatsächlichen Verhältnisse. Am Stallteil steht der Masten in einer Höhe von 2 Metern, dann gehen die Leitungen herunter unter das Vordach, dort sind unter dem Vordach Kästen errichtet, von Seiten der Mobilfunkgesellschaft. Die Kästen sind unter dem Vordach montiert.

Referent: Festgehalten wird, dass der Steuerberater eine behelfsmäßige Skizze verfasst, auf der erkennbar ist, dass sich auf dem Dach die Mobilfunkantenne befindet und unter dem Dachvorsprung, an der Mauer montiert, die restlichen Einrichtungen die der Unterstützung dieser Mobilfunkeinrichtung dienen.

Festgehalten wird, dass diese behelfsmäßige Skizze des Steuerberaters zunächst dem Vertreter des Finanzamtes gezeigt und sodann zum Akt genommen wird.

Steuerberater: Betreffend die 70%: Bis 2003 sind solche Anlagen pauschaliert gewesen. Ich weise auch auf die Ausführungen von Jilch und auf die Einkommensteuerrichtlinien in der

alten Fassung hin, die bis zum Jahr 2003 gegolten haben. Ich verweise auch auf die Ausführungen von Herrn Dr. Petschnigg in einem Referat, welches dieser vor Steuerberatern Anfang 2007 gehalten hat.

Referent: Festgehalten wird, dass der Steuerberater zwei Blätter vorlegt, offensichtlich Unterlagen aus einem Vortrag, den Dr. Gerhard Petschnigg gehalten hat, betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Steuerberater: Ich weise besonders darauf hin, dass Dr. Petschnigg ebenfalls in diesem Referat darauf hingewiesen hat, dass für nichtlandwirtschaftliche Nutzungsüberlassung von Grund und Boden bei jährlichen laufenden Entgelten bis € 10.000,00 und bis zum Veranlagungsjahr 2003 7.000,00 EUR 30%-ige pauschale Betriebsausgaben abzuziehen sind.

Finanzamt: Es wird beantragt eine Entscheidung wie in der Berufungsvorentscheidung zu erlassen.

Steuerberater: Ich bin der Ansicht, dass die Einkünfte rund um die Landwirtschaft, darunter auch die Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag vom September 1999, zur Gänze von Fr. KRI EBF vereinnahmt wurden und der Landwirtschaft zu Gute gekommen sind. Das sind die tatsächlichen Verhältnisse. Ich verweise auf § 115 BAO. Es sind ganz einfach die tatsächlichen Verhältnisse zu Grunde zu legen, sollte anders entschieden werden, dann beantrage ich, diese Einkünfte im Rahmen der landwirtschaftlichen Pauschalierung zu behandeln und im Ausmaß von 70% zu besteuern.

Der Referent verkündete den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe." Soweit der wesentliche Inhalt der mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.) ergänzende Feststellungen:

Alle Feststellungen betreffen den Zeitraum 1999-2003, soweit nichts anderes festgestellt wird.

Der Berufungswerber (Bw.) und seine Gattin sind seit 1979 Eigentümer zu je ½ der landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften EZ 35, 36, 58 KG NNU sowie EZ 93 KG GOL. Bis einschließlich 1999 betrieben der Bw. und seine Gattin auf den genannten Liegenschaften die Landwirtschaft zusammen. Seit 2000 hat die Gattin des Bw. den Hälftenanteil des Bw. gepachtet und betreibt die Landwirtschaft alleine. Der landwirtschaftliche Betrieb, der 1999 noch vom Bw. und seiner Gattin gemeinsam bewirtschaftet worden ist und ab dem Jahr 2000 von der Gattin auf Grund eines Pachtvertrages mit dem Bw. alleine, umfasst eine Fläche von 85,2 ha (davon 64,1 ha Alpe)

[Berufung vom 16.12.2004; Schreiben vom 19.11.2003, unterfertigt vom Bw. und seiner Gattin; Grundbuchsauszug EZ 35 vom 2.3.2005, Hauptakt (HA) 25/2003; Pachtvertrag vom 20.12.1999 zwischen dem Bw. und seiner Gattin; Grundbuchsauszüge EZ 36, 58 und 93]

Auf Grund eines Nutzungsvertrages vom 28.9.1999 mit dem Bw. und dessen Gattin als Nutzungsgeber hat der Mobilfunkbetreiber auf einer Dachfläche von 4,5 m² des Wirtschaftsgebäudes und an der Außenmauer unmittelbar unter dem Dachvorsprung desselben Wirtschaftsgebäudes auf der EZ 35 , Grundstück Nr. .51 im Dezember 1999 eine Telekommunikationseinrichtung einschließlich Versorgungseinheit, Antennenträger, Antennenanlage und Mast errichtet und befestigt. Seit damals betreibt der Mobilfunkbetreiber diese Telekommunikationseinrichtung. Für diese Nutzungsüberlassungen bezahlt der Mobilfunkbetreiber dem Bw. und dessen Gattin ein Entgelt von 32.000 S pro Jahr wertgesichert seit 1999 (Nutzungsvertrag vom 28.9.1999, §§ 1 – 3; insbesondere auch Punkt 3.2, 5 und 7; Beilage ./1 dieses Vertrages;

Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 1.10.2004; Berufung vom 16. 12. 2004; Berufungsvorentscheidung; Vorbringen des Vertreters des Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 10.12.2007).

Diese Dach – und Mauerfläche dient im Streitzeitraum einerseits dem Mobilfunkbetreiber zur Betreibung einer Telekommunikationseinrichtung. Dieselben Flächen (auch jener Teil, auf dem sich die Telekommunikationseinrichtung befindet) dient aber auch dem landwirtschaftlichen Betrieb, der 1999 vom Bw. und dessen Gattin und seit 2000 nur von der Gattin des Bw. geführt wird. Der landwirtschaftliche Zweck der Dach- und Mauerfläche besteht darin, das landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude, auf dem sich die Telekommunikationseinrichtung befindet, und die unter der Dachfläche und innerhalb der Mauern befindliche landwirtschaftliche Betriebsausstattung sowie die sich in diesem Wirtschaftsgebäude aufhaltenden Menschen und Tiere vor Witterungseinflüssen zu schützen.

Mit Pachtvertrag vom 20.12.1999 verpachtete der Bw. seinen Miteigentumsanteil von 50% an den Liegenschaften EZ 35, 36 und 58 und der Liegenschaft EZ 93 seiner Gattin zur landwirtschaftlichen Nutzung. Der wesentliche Inhalt dieses Vertrages lautet:

„I.) Pachtgegenstand ist die Hälfte Liegenschaft, das ..."ÖHZ Gut" zum Zwecke der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung. ...

VI.) Die Grundsteuer A und die Abgaben von landwirtschaftlichen Betrieben (G-Beiträge) , die auf den Pachtgegenstand entfallen, sowie die Feuer- und Haftpflichtversicherung für den landwirtschaftlichen Betrieb werden je zur Hälfte getragen. Darunter ist auch die Feuer- und

Haftpflichtversicherung für jenes Gebäude, auf dem sich die gegenständliche Telekommunikationseinrichtung befindet...

VIII.) Die Pächterin muss die ... Liegenschaft wie ein guter Land- bzw. Forstwirt bewirtschaften. Jede Veräußerung...ist nur mit Zustimmung des Verpächters gestattet. ...

IX.) Die Pächterin muss die Wohn- und Wirtschaftsgebäude in ordentlichem und gebrauchsfähigem Zustand wie übernommen erhalten. Die gewöhnlichen Ausbesserungen sind auf Kosten der Pächterin durchzuführen. Größere Reparaturen und Ausbesserungen obliegen dem Verpächter....

XI.) Änderungen der Kulturgattung der gepachteten Gründe bedürfen der Zustimmung des Verpächters.

XII.) Eine allfällige Unterverpachtung und Untervermietung bedarf der schriftlichen Zustimmung des Verpächters....

XIV.) Der ...Jagdpachtschilling fällt dem Verpächter zu....

Soweit der Pachtvertrag des Bw. mit dessen Gattin.

Zum Protokoll, datiert vom 20.12.1999: Am 22.4.2005 legte der Vertreter des Bw. ein vom Bw. und dessen Gattin unterfertigtes Schriftstück, datiert vom 20.12.1999 vor, dem folgender wesentlicher Inhalt zu entnehmen ist: „Protokoll

Wir, die Besitzer des ÖHZ Gutes.... haben mit der Verpachtung des Hälfteanteiles des Bw. an dessen Gattin vereinbart, dass das Nutzungsentgelt vom Mobilfunkbetreiber bei der Wirtschaftsführerin des Hofes verbleibt und für Kulturpflege und Finanzierung der landwirtschaftlichen Geräte aufgewendet wird.

NNU , 20.12.1999....“

Hiezu wird festgestellt:

Dieses mit 20.12.1999 datierte Protokoll wurde nicht am 20.12.1999 verfasst und unterschrieben. Da es erstmals am 22.4.2005 dem Finanzamt vorgelegt worden ist, ist davon auszugehen, dass es erst im April 2005 verfasst worden ist. Hätten der Bw. und seine Gattin tatsächlich mit der Verpachtung des Hälfteanteiles des Bw. am 20.12.1999 an dessen Gattin bereits vereinbart, dass das Nutzungsentgelt auf Grund des Nutzungsvertrages vom 28.9.1999 nur der Gattin des Bw. als Pächterin zukommen sollte, wäre zu erwarten gewesen, dass der Bw. und seine Gattin diese Vereinbarung in den Pachtvertrag vom 20.12.1999 integriert hätten, so wie dies auch in Bezug auf die Zuordnung der Entgelte auf Grund des

Jagdpachtvertrages (vgl. Punkt XIV des Pachtvertrages vom 20.12.1999) geschehen ist
(Bedenkenvorhalt des UFS vom 12. 11.2007, insoweit nicht bestritten).

**Die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung auf Grund des Vertrages vom 28.9.1999 in den Jahren 1999-2003 und die Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft während der Jahre 2000 – 2003 betragen
(Berufungsvorentscheidung vom 22.3.2005):**

1999:

| | |
|---|----------|
| Einnahmen = Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag, an welchen der Bw. und dessen Gattin beteiligt waren | 38.000 S |
|---|----------|

2000:

| | |
|---|----------|
| Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag | 38.000 S |
| 1 Mobiltelefon, im ursächlichen Zusammenhang mit diesem Nutzungsvertrag zur Verfügung gestellt | 5.000 S |
| Grundgebührrbefreiung im ursächlichen Zusammenhang mit diesem Nutzungsvertrag | 4.776 S |
| Teilweise Befreiung von der Gesprächsgebühr im ursächlichen Zusammenhang mit diesem Nutzungsvertrag | 3.700 S |
| Gesamte Einnahmen = Einkünfte im Zusammenhang mit diesem Nutzungsvertrag | 51.476 |
| Davon 50% an den Bw. | 25.738 S |
| Davon 50% an dessen Gattin | 25.738 S |

2000: Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft:

| | |
|--|---------|
| Pachteinnahmen = (- einkünfte), bezogen von der Gattin auf Grund des Pachtvertrages vom 20.12.1999 | 4.400 S |
| Einkünfte aus Jagdpacht | 3.109 S |

| | |
|---|---------|
| (Einnahmen: 6.219 S Einkünfte: 50 % davon) | |
| | 7.509 S |

Vergleich der Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft 2000 mit den Einkünften auf Grund des Nutzungsvertrages:

| | |
|---|------------------------------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 7.509 S |
| Einkünfte auf Grund des Nutzungsvertrages | 25.738 S (77,41 % der Summe) |
| Summe | 33.247 |

2001

| | |
|--|----------|
| Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag | 37.991 S |
| Befreiung von der Grundgebühr | 4.776 S |
| Teilweise Befreiung von der Gesprächsgebühr | 3.700 S |
| Gesamte Einnahmen (= Einkünfte) im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag | 46.467 S |
| Davon entfallend auf den Bw. | 23.234 S |
| Davon entfallend auf dessen Gattin | 23.233 S |
| | |

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Bw.:

| | |
|--|---------|
| Pachteinnahmen (- einkünfte), bezogen von der Gattin | 4.400 S |
| Einkünfte Jagdpacht: (Einnahmen 6.475,50 S Einkünfte: 50% davon) | 3.238 S |
| Summe | 7.638 S |

Vergleich der Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft mit dessen Einkünften im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag:

| | |
|---|------------------------------|
| Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft | 7.638 S |
| Einkünfte des Bw. im Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag | 23.234 S (75,26 % der Summe) |
| Summe | 30.872 |

2002:

| | |
|--|------------|
| Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag | 2.906 € |
| Befreiung von der Grundgebühr | 347,40 € |
| Teilweise Befreiung von der Gesprächsgebühr | 268,89 € |
| Einnahmen (= Einkünfte) im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag | 3.522,29 € |
| Davon entfallend auf den Bw. | 1.761,14 € |
| Davon entfallend auf dessen Gattin | 1.761,14 € |

Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft:

| | |
|--|----------|
| Pachteinnahmen (= - einkünfte) von der Gattin | 319,76 € |
| Jagdpacht (Einnahmen 588 € Einkünfte: 50% davon) | 294 € |
| | 613,76 € |

Vergleich der Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft mit den Einkünften im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag

| | |
|--|--------------------------------|
| Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft 2002 | 613,76 € |
| Einkünfte des Bw. aus dem Nutzungsvertrag | 1.761,14 € (74,16 % der Summe) |

| | |
|-------|-------------------|
| Summe | 2.374,90 € |
|-------|-------------------|

2003:

| | |
|--|------------|
| Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag | 2.906,07 € |
| Befreiung von der Grunddgebühr | 347,40 € |
| Telweise Befreiung von der Gesprächsgebühr | 268,89 € |
| Einnahmen (= Einkünfte) im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag | 3.522,36 € |
| Davon entfallend auf den Bw. | 1.761,18 € |
| Davon entfallend auf die Gattin | 1.761,18 |

Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft

| | |
|---|----------|
| Pachteinnahmen (= - einkünfte), bezogen von der Gattin | 319,76 € |
| Jagdpacht (Einnahmen 471,24 € Einkünfte: 50% davon) | 235,62 € |
| Summe (Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft) | 555,38 € |
| | |

Vergleich der Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft mit den Einkünften auf Grund des Nutzungsvertrages:

| | |
|---------------------------|--------------------------------|
| Land- und Forstwirtschaft | 555,38 € |
| Nutzungsvertrag | 1.761,18 € (76,03 % der Summe) |
| Summe | 2.316,56 € |

3.) Rechtsfolgen**3.1.) Art der strittigen Einkünfte 1999:**

Die vom Bw. und seiner Gattin dem Mobilfunkbetreiber überlassene Dach- und Mauerfläche des landwirtschaftlichen Gebäudes dient trotz der Überlassung an den Mobilfunkbetreiber weiterhin dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Bw. und seiner Gattin, weil diese Gebäudeflächen zusammen mit dem Rest des Gebäudes für ausreichenden Schutz vor Witterungseinflüssen innerhalb des landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäudes sorgen. Daher sind die Einkünfte des Bw. und seiner Gattin 1999 im Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vom 28.9.1999 Einkünfte aus Land – und Forstwirtschaft, die von einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit herrühren (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

3.2.) Art der strittigen Einkünfte 2000-2003:

Einkünfte der Gattin des Bw. 2000-2003:

Die vom Bw. und seiner Gattin dem Mobilfunkbetreiber überlassenen Gebäudeflächen des landwirtschaftlichen Gebäudes dienen trotz der Überlassung an den Mobilfunkbetreiber weiterhin dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Bw. und der Gattin des Bw., weil diese Gebäudeflächen zusammen mit dem Rest des Gebäudes für ausreichenden Schutz vor Witterungseinflüssen innerhalb des landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäudes sorgen. Daher sind jedenfalls die Einkünfte der Gattin des Bw. 1999 im Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vom 28.9.1999 Einkünfte aus Land – und Forstwirtschaft, die von einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit herrühren.

Einkünfte des Bw. 2000-2003:

Die Einkünfte des Bw. aus der Nutzungsüberlassung auf Grund des Vertrages vom 28.9.1999 sind um ein Vielfaches höher als die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Bw. (siehe oben). Dieser Vergleich der Höhe der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte des Bw. mit der Höhe der Einkünfte im Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vom 28.9.1999 ergibt, dass schon von der Größenordnung dieser verschiedenen Einkünfte her die Überlassung auf Grund des Vertrages vom 28.9.1999 keine landwirtschaftliche Nebentätigkeit sein kann. Somit hat der Bw. im ursächlichen Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vom 28.9.1999 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

3.3.) Zur persönlichen Zurechnung der Einkünfte auf Grund des Nutzungsvertrages vom 28.9.1999:

Es gibt wesentliche Hinweise, die dafür sprechen, dass der Bw. und seine Gattin 1999-2003 im Großen und Ganzen im gleichen Umfang an der Erzielung der Einkünfte auf Grund des Nutzungsvertrages mitwirkten:

-Beide Miteigentümer, der Bw. und dessen Gattin, haben die Flächen ihres Wirtschaftsgebäudes der Mobilfunkbetreiberin auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung gegen Entgelt zur Verfügung gestellt. Diese Leistung beider Miteigentümer ist durch Abschluss dieses Nutzungsvertrages auch nach außen hin zum Ausdruck gekommen. Auch wurde beiden Miteigentümern durch die Mobilfunkbetreiberin die Gegenleistung vertraglich zugesichert

(Nutzungsvertrag vom 28.9.1999).

-Die Telekommunikationseinrichtung wurde auf dem Dach und an einer Außenmauer des Wirtschaftsgebäudes angebracht. Die Feuer- und Haftpflichtversicherung für das Wirtschaftsgebäude wird vom Bw. und seiner Gattin auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung je zur Hälfte getragen (Punkt VI des Pachtvertrages vom 20.12.1999 zwischen dem Bw. und dessen Gattin).

-Die Gattin des Bw. hat sich vertraglich verpflichtet, dieses Wirtschaftsgebäude in ordentlichem Zustand zu erhalten und die gewöhnlichen Ausbesserungen vorzunehmen. Der Bw. hat sich vertraglich verpflichtet, größere Reparaturen und Ausbesserungen an diesem Wirtschaftsgebäude vorzunehmen (Punkt IX des Pachtvertrages vom 20.12.1999).

Beide, der Bw. und seine Gattin, trugen somit im Großen und Ganzen gleich viel zur Erzielung dieser Einkünfte auf Grund des Nutzungsvertrages vom 28.9.1999 bei.

Die Verteilung des Gewinnes aus den Nutzungen durch die Mobilfunkgesellschaft hat zivilrechtlich mangels einer anderen Vereinbarung nach Maßgabe der Miteigentumsanteile von je 50 % auf den Bw. und dessen Gattin im Verhältnis von 50:50 zu erfolgen (§ 839 ABGB).

Im Ergebnis erscheint es angemessen, bei der steuerlichen Beurteilung ebenso davon auszugehen, dass der Bw. und seine Gattin im Verhältnis von 50:50 an den Einkünften auf Grund des Nutzungsvertrages beteiligt sind.

Es liegen somit in Bezug auf die strittigen Einkünfte aus dem Nutzungsvertrag vom September 1999 im Jahr 1999 Einkünfte aus Land-und Forstwirtschaft vor, an denen der Bw. und dessen Gattin beteiligt waren. Daher hätten diese Einkünfte gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden müssen. Da dies unterblieben ist, ist der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 1999 aufzuheben.

Bemessungsgrundlagen 2000-2003:

Der bekämpfte Bescheid ist wie folgt abzuändern:

2000:

| | |
|--|-----------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 7.509 S |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 214.659 S -1.800 S | 212.859 S |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 25.738 S |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 246.106 S |

2001

| | |
|--|-----------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 7.638 S |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 188.078 S -1.800 | 186.278 S |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 23.234 S |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 217.150 S |

2002

| | |
|--|-------------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 613,76 € |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 14.042,26 € -132 € | 13.910,26 € |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 1.761,14 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 16.285,16 € |

2003

| | |
|--|-------------|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 555,38 |
| Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 11.896,98 € | 14.496,72 € |

| | |
|----------------------------|-------------|
| 2.731,74 € | |
| -132,00 € | |
| Vermietung und Verpachtung | 1.761,18 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 16.813,28 € |

Die weiteren Bemessungsgrundlagen sind ident mit den Bemessungsgrundlagen der Berufungsvorentscheidungen 2000-2003. Auf diese wird verwiesen.

Klagenfurt, am 21. Dezember 2007