



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Burkhard Binder, Wolfgang Sauer und Mag. Gerald Klug im Beisein der Schriftführerin Brus Dagmar über die Berufung des Bw., vom 8. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 8. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 7. Februar 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitjahr 2004 als ÖBB-Bediensteter Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Außerdem erklärte er im Streitjahr Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 2.967,88, welche gemäß der – auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassenen – Verordnung BGBl. II 2001/54 des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001) ermittelt wurden.

Da der Bw. - wie aus der Beilage E 1c zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 ersichtlich ist – die gesamte landwirtschaftliche Nutzfläche an seine Ehegattin verpachtet hat

(laut Pachtverträgen vom 31. Oktober 2002 und vom 27. Juni 1996) und somit der für den Grundbetrag (§ 2 Abs. 1 LuF PauschVO 2001) maßgebende Einheitswert € 0 ist (§ 1 Abs. 2 LuF PauschVO 2001), sind in den oben angeführten Einkünften lediglich zwei Positionen enthalten:

Einerseits *Pachteinnahmen* in Höhe von € 1.736,03 (plus € 29,07 Einkünfte aus Forstwirtschaft) und andererseits ein *Nutzungsentgelt* aus der Überlassung von landwirtschaftlichen Grundstücksflächen für die Errichtung und den Betrieb eines Handymastens. Von den letztgenannten Einnahmen in Höhe von insgesamt € 1.759,79 hat der Bw. unter Bezugnahme auf § 13 Abs. 1 der PauschVO 2001 30% an Betriebsausgaben (€ 527,94) in Abzug gebracht, also € 1.231,85 erklärt.

Die Errichtung dieser Anlage erfolgte auf Grund des nachstehenden, auszugsweise wiedergegebenen Nutzungsvertrages, der zwischen dem Onkel (= Rechtsvorgänger des Bw.) und der Fa. CAG am 24. Juni 1998 abgeschlossen worden ist:

Art. 1 Nutzungsgegenstand

Der Nutzungsgeber (NG) ist Eigentümer der Liegenschaft in K., KG 123, EZ 100 (GSt.Nr.: 39/1). Nutzungsgegenstand sind die 77 m² landwirtschaftlich genutzte Wiesenfläche *und* der dazugehörige Weg.

Art. 2 Umfang und Zweck der Nutzung

Der NG räumt der Nutzungsberechtigten (NB) das Recht ein, auf dem Nutzungsgegenstand gemäß der Standortbeschreibung (Beilage 1), die einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung bildet, eine Funkübertragungsstelle samt Antennenanlage und allen sonstigen notwendigen Anlagen zu errichten und zu betreiben.

Laut **Beilage 1** (vom 15. Juli 1998) wird auf dem Grundstück 39/1 nahe St.-Grund auf einer ca. "7 m²" großen Teilfläche ein Masten mit ca. 30 m Höhe errichtet, auf dem die erforderlichen Antennen und Spiegel angebracht werden. Neben dem Masten wird ein Container im Ausmaß von ca. 2,5 x 4,0 m aufgestellt, in dem die für die Funkübertragungsanlage notwendige technische Anlage untergebracht wird. Die Stromversorgung erfolgt laut E-Werk vom nächstgelegenen Trafo (Entfernung ca. 300 m mittels Erdkabel); es wird eine eigene Zählvorrichtung vorgesehen.

Der gesamte Nutzungsgegenstand wird mit einem Zaun umgeben und gegen unbefugtes Betreten abgesperrt.

Art. 3 Dauer des Nutzungsvertrages

1. Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

2. Nach Beendigung des Nutzungsvertrages wird der NB den *ursprünglichen Zustand* wiederherstellen. Ist dies auf Grund von mittlerweile erfolgten Veränderungen am Nutzungsgegenstand untunlich, wird ein *gleichwertiger Zustand* hergestellt.

Art. 4 Nutzungsentgelt

Das Nutzungsentgelt für den Nutzungsgegenstand beträgt 22.000 S. Durch Bezahlung dieses Betrages sind sämtliche Kosten und Abgaben gedeckt.

Art. 7 Pflichten des Nutzungsgebers

Der NG ist verpflichtet, dem NB oder von ihr dazu berechtigten Personen ständig Zugang zu den errichteten Anlagen zu gewähren, wobei hierüber eine gesonderte Regelung gemäß Beilage 2 getroffen wird.

Laut **Beilage 2** (vom 15. Juli 1998) verpflichtet sich der NG die Zufahrt und/oder den Zugang zum Nutzungsgegenstand zu jeder Tages- und Nachtzeit für den NB und für von diesem beauftragte Personen freizuhalten und ihn am Zutritt zum Nutzungsgegenstand in keinsten Weise zu hindern.

Art. 8 Pflichten des Nutzungsberechtigten

Der NB ist verpflichtet (Punkt 4.), den NG hinsichtlich aller Ansprüche, die sich aus Errichtung und Betrieb der Funkanlage gegen ihn ergeben, schad- und klaglos zu halten.

Art. 10 Ordentliche Kündigung

1. Beide Seiten sind unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten zum Ende eines jeden Monats berechtigt, diesen Nutzungsvertrag zu kündigen.

2. Für die Dauer von 20 Jahren ab Unterfertigung dieses Vertrages verzichtet der NG auf die ordentliche Kündigung dieses Vertrages.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2004 hat das Finanzamt jedoch die Einnahmen aus der partiellen Überlassung von diesen (bisher) landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen für die Errichtung und den Betrieb eines Handymastens in ungekürzter Höhe unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung subsumiert.

In der dagegen erhobenen Berufung wies der Bw. erklärend zur **Beilage 1** des Vertrages darauf hin, dass die eingezäunte Fläche (77 m² mit Masten, Container und Stromzählereinrichtung) nicht direkt bis zum Zaun des Nachbargrundstückes (der St.) reiche, sondern zwischen den beiden Umzäunungen ein rund 1 - 1,5 m breiter Wiesenstreifen liege, der für die landwirtschaftliche Nutzung mit Maschinen zu schmal sei und deshalb faktisch nicht zu bewirtschaften wäre. Außerdem befinde sich ca. 1 m außerhalb der Umzäunung ein etwa 1 m hoher Betonpfeiler der Fa. CAG, der ebenfalls die landwirtschaftliche Bearbeitung des Restgrundstückes behindere.

Der **Beilage 2** zum Vertrag sei zu entnehmen, dass der Fa. CAG auch das Recht der/des jederzeitigen freien Zufahrt/Zuganges zur Anlage über das Grundstück 39/1 eingeräumt worden wäre. Dazu sei festzuhalten, dass – entgegen der Darstellung in Beilage 1 – ein befestigter Weg zur Anlage der Nutzungsnehmerin tatsächlich nicht existiere. Diese Bezeichnung hätte bei Vertragsabschluss lediglich der Kennzeichnung der kürzesten (und daher für die landwirtschaftliche Benutzung am wenigsten belastenden) Strecke von der Straße zur Anlage der Fa. CAG gedient. Insbesondere in der Phase der Errichtung der Anlage (1998) wären die Spurrinnen der Fahrzeuge der Fa. CAG tatsächlich so ausgeprägt gewesen, dass die benutzte Strecke landläufig als "Weg" bezeichnet werden könnte. Zwischenzeitig würde das sichtbare Ausmaß der Bodenbeeinträchtigung wesentlich von den Witterungsverhältnissen vor bzw. bei erforderlichen Wartungsarbeiten abhängen (stärker zB bei weichem Boden im Frühjahr, zu Beginn der Wachstumsperiode oder nach schwerem Regen im Sommer bzw. wenn die Arbeiten kurz vor dem anstehenden Grasschnitt erfolgten). Zum Nachweis, dass der für die "Zufahrt" angeführte Weg tatsächlich nicht existiere, würde ein Lageplan der Fa. CAG beigelegt werden, worin der "Weg" ausdrücklich als "provisorische Bauzufahrt" (83 m) angeführt sei. Da die Fa. CAG für Wartungsarbeiten im Allgemeinen Transportfahrzeuge benutze, werde in etwa eine Zufahrtsbreite von rund 3 m beansprucht, in deren Bereich im Übrigen auch das für die Stromversorgung der Funkanlage verlegte Erdkabel verlaufe.

Da beide Vertragsparteien - so der Bw. weiter - von einer landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung ausgegangen seien, wäre eine Aufteilung bzw. Zuordnung des vereinbarten Nutzungsentgeltes nicht erforderlich gewesen. Tatsächlich sollte damit jedoch einerseits die Nutzung der umzäunten 77 m² Fläche abgegolten, andererseits aber natürlich auch die Beeinträchtigungen bzw. Schäden bei der landwirtschaftlichen Nutzung des Restgrundstückes ausgeglichen werden (Wirtschafterschwernisse durch die Umzäunung, direkte Ernteauffälle sowie wegen Bodenverdichtung auf Grund der Zufahrtsregelung verminderte Ertragsfähigkeit).

Auf Grund der geänderten Sichtweise der Abgabenverwaltung zur Zuordnung von Nutzungsentgelten im Zusammenhang mit dem Betrieb von Handymasten sei nunmehr allerdings eine Aufteilung des Nutzungsentgeltes notwendig.

Nachdem sich die Höhe der tatsächlichen Ernteauffälle jährlich ändere (abhängig von der Häufigkeit des anfallenden Wartungsbedarfes und den witterungsbedingten Bodenverhältnissen), sei nur eine Schätzung machbar bzw. zweckmäßig (auch in Hinblick auf die relativ geringe Entgeltshöhe).

Wie ausgeführt, betrage die für die Zufahrt beanspruchte Fläche rund 250 m² (83 m Länge x 3 m Breite) und die umzäunte Fläche 77 m², woraus sich ein Verhältnis von 75% : 25% ergäbe (ohne Berücksichtigung der zwischen den Umzäunungen der St. und der Fa. CAG gelegenen, nicht bewirtschaftbaren Flächen).

Nachdem nun die außerhalb der Umzäunung gelegenen Flächen nicht vermietet seien (die Fa. CAG könne insoweit auch keinen Dritten von der Nutzung ausschließen), wäre eine Aufteilung nach dem reinen Flächenverhältnis nicht sachgerecht. Eine Zuordnung von je 50% des vereinbarten Entgeltes zum vermieteten Bereich (77 m² umzäunte Fläche) bzw. zur Abgeltung für die landwirtschaftlichen Nutzungsbeeinträchtigungen, erscheine aber jedenfalls angemessen.

Es werde daher beantragt, das von der OG (Nachfolgefirma der Fa. CAG) bezahlte Entgelt je zur Hälfte als reine Abgeltung für die landwirtschaftliche Nutzungserschwerung/-schädigung beim Restgrundstück zu behandeln bzw. dem Nutzungsentgelt für jene Flächen zuzuordnen, die von der Fa. CAG umzäunt worden sei.

Für die auf die umzäunte 77 m² – Grundstücksfläche entfallenden Anteile des Nutzungsentgeltes würden sich aus der LuF PauschVO 2001 grundsätzlich drei unterschiedliche Zuordnungs- und damit Besteuerungsvarianten ergeben:

1. Es handle sich um Einnahmen, die unter Art. 25 Abs. 2, fünfter Gedankenstrich in Verbindung mit Anlage B der 6. EG-RL fielen. Entsprechend seien diese Einnahmen nach § 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2001 abpauschaliert.
2. Es lägen Einnahmen aus einem landwirtschaftlichen Nebenerwerb vor. Die Besteuerung habe diesfalls nach § 6 LuF PauschVO 2001 zu erfolgen.
3. Es lägen weder "abpauschalierte" Einnahmen noch solche aus einem landwirtschaftlichen Nebenerwerb im Sinne des § 6 LuF PauschVO 2001 vor. Es komme daher § 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2001 zum Tragen.

Keine dieser drei Varianten komme (nur dann) zum Zug, wenn die Einnahmen von vornherein nicht dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen wären. Dies würde allerdings voraussetzen, dass die vermietete Fläche nicht zum Betriebsvermögen der Landwirtschaft gehöre, dass sie also *"dem landwirtschaftlichen Einheitswert nicht zugrunde gelegt wurde. Solange aber die vermietete Fläche als Teil eines landwirtschaftlichen Grundstückes bewertet ist, handelt es sich um landwirtschaftliches Betriebsvermögen. Die Vermietung ist daher den landwirtschaftlichen Einkünften zuzurechnen."*

In der Folge führte der Bw. aus, weshalb die Varianten 1 und 2 gegenständlichenfalls nicht zur Anwendung kämen, sondern richtigerweise nach § 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2001

vorzugehen wäre (Variante 3). Dies würde auch der Rz 5070 der EStR 2000 entsprechen, die eine Vermietung, die als Hilfs- oder Nebengeschäft mit dem landwirtschaftlichen Betrieb in engem Zusammenhang stehe und diesen ergänze, den landwirtschaftlichen Einkünften zuordne. Bei einer Vermietung von 0,5% eines landwirtschaftlichen Grundstückes ($77 \text{ m}^2 = 0,5\%$ der Gesamtfläche des Grundstückes Nr. 39/1 der EZ 100 von 15.674 m^2) und einer Entgeltshöhe wie in seinem Fall vereinbart, bestünde wohl kein Zweifel, dass hier der Rahmen eines Nebengeschäftes, das den landwirtschaftlichen Hauptbetrieb höchstens ergänze, nicht überschritten werde (in diesem Sinn auch UFS, RV/4445-W/02 und RV/3347-W/02).

Eine Begründung, weshalb dies bei der Vermietung für Zwecke eines Handymastenbetriebes nicht gelten sollte, sei der Rz 5072 der EStR 2000 nicht zu entnehmen.

Rz 4245 der EStR 2000 sehe nun aus Vereinfachungsgründen für nach § 13 Abs. 1 der LuF PauschVO 2001 zuzurechnende Erlöse bis € 10.000 den Abzug pauschaler Betriebsausgaben in Höhe von 30% vor. Warum eine derartige Vorgehensweise – wiederum ohne nähere Begründung – gerade für Erlöse im Zusammenhang mit der Vermietung landwirtschaftlicher Flächen für den Handymastenbetrieb – die sich aufwandsmäßig von Vermietungen für die in Rz 4245 erfassten nicht landwirtschaftlichen Zwecke in keiner Weise unterscheide – in Rz 4245a ausgeschlossen werde, sei sachlich nicht nachvollziehbar bzw. könne nur im Hinblick auf Rz 5072 der EStR 2000 verstanden werden. Rz 5072 sei jedoch, wie dargestellt, nicht anwendbar.

Es werde daher – so die abschließenden Ausführungen des Bw. - beantragt, die Einnahmen aus dem Nutzungsvertrag vom Juni 1998 den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen und wie folgt zu besteuern:

- 50%, das sind € 879,90, als Abgeltung für Ernteauffälle, Wirtschafterschwernisse und Bodenwertminderungen auf den von der Zufahrtsregelung betroffenen Grundstücksflächen (ca. 250 m^2), denen somit ein betrieblicher Aufwand in gleicher Höhe gegenüber stehe;
- 50% als Nutzungsentgelt für die Vermietung des umzäunten Teiles (77 m^2) nach § 13 Abs. 1 der PauschVO 2001 unter Berücksichtigung von 30% Betriebsausgaben für die auf diese Fläche entfallenden Ernteauffälle und Bodenwertminderungen, sowie für die Wirtschafterschwernisse jener Flächen, die zwischen den beiden Zäunen der St. und der OG lägen.

Nach einer dazu abgegebenen Stellungnahme seitens des Finanzamtes hat der Bw. mit Schreiben vom 24. Jänner 2006 in Ergänzung seiner Berufungsausführungen nochmals seinen Rechtsstandpunkt untermauert und "eine Entscheidung wie in der Berufung dargestellt" beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass - wie sich bereits aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt - der Bw. ua. die von der Nutzungsvereinbarung umfassten Grundstücksflächen (EZ 100 , GSt.Nr.: 39/1) zur Gänze an seine Ehegattin verpachtet hat (laut Pachtvertrag vom 31. Oktober 2002; Gesamtfläche: 11,7035 ha, Pachtzins: € 1.300) und daher *Wirtschafterschwernisse* und *Ertragsausfälle* - falls solche überhaupt eintreten sollten - allenfalls die Pächterin treffen würden. Allein deshalb würde sich bereits eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsbegehren, wonach ein Teil des Nutzungsentgeltes als Abgeltung für die dem Bw. erwachsenen *Wirtschafterschwernisse* oder *Ernteaufälle* bezahlt worden sei, erübrigen.

Trotzdem soll jedoch nicht unerwähnt bleiben, dass auch der Nutzungsvertrag selbst keine Anhaltspunkte dafür liefert, dass ein *Teil des Entgeltes* Wirtschafterschwernisse oder Ertragsausfälle abgelden hätte sollen. Ganz im Gegenteil ist im Vertrag sogar ausdrücklich davon die Rede (Art. 8, Punkt 4.), dass der NB den NG (= Bw.) hinsichtlich aller sich durch die Errichtung und den Betrieb der Anlage ergebenden Ansprüche "schad- und klaglos" zu halten habe.

Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang weiters bemerkt, dass auch im Pachtvertrag selbst, der - wie erwähnt - auch sämtliche vom Nutzungsvertrag betroffenen Grundstücksflächen (rd. 327 m²) umfasst, keine Rede davon ist, dass es für die Pächterin durch die Nutzungsüberlassung überhaupt zu einer *ziffernmäßig (er)fassbaren* Beeinträchtigung der Nutzung in Form von Wirtschafterschwernissen oder Ertragsausfällen hätte kommen können. Dies war für die Vertragsparteien (dem Bw. als Verpächter und seiner Ehegattin als Pächterin) offensichtlich schon in Anbetracht des Ausmaßes der vom Pachtvertrag (vom 31. Oktober 2002) insgesamt umfassten Flächen von über 11,7035 ha und den dafür vereinnahmten Pachtzinsen (€ 1.300) kein Thema, das betragsmäßig von Relevanz gewesen wäre.

Diese Vermutung deckt sich im Übrigen auch mit dem Ergebnis eines vom Finanzamt am 3. November 2005 durchgeführten, die Sendemastenanlage betreffenden Augenscheins: Danach befindet sich die Anlage in der nordöstlichen Ecke des Grundstückes 39/1 der KG 123. Sie sei eingezäunt und nördlich ca. 1 m von der Grundgrenze zur Steweag bzw. östlich ca. 1,5 m von einer Flussböschung entfernt.

Durch die Positionierung der Anlage in der Ecke des Grundstückes sei grundsätzlich die geringste Beeinträchtigung in der landwirtschaftlichen Bearbeitung gegeben – auch eine "Düngerablagestätte würde man so positionieren".

Bezüglich der Zufahrt von der öffentlichen Straße entlang der nördlichen Grundstücksgrenze zur Antennenanlage (ca. 80 m) sei festzuhalten, dass es sich von der Bodenbeschaffenheit her um Schotterboden mit geringer Humusaufgabe handle, welcher bei Befahrung mit in der Landwirtschaft üblichen Fahrzeugen oder PKWs auch ohne Befestigung kaum beeinträchtigt werde.

Zum Zeitpunkt der Besichtigung wäre die Grasnarbe und der Bewuchs der Wiese über die ganze Fläche hin gleich üppig und keinerlei Fahrspuren zu erkennen gewesen. Von einer wesentlichen dauerhaften ertragsmäßigen Beeinträchtigung der durch die Zufahrt beanspruchten Fläche (ca. 250 m²) könne daher keinesfalls gesprochen werden.

Die – gegenteilige - Argumentation des Bw. im Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 24. Jänner 2006, wonach dies anlässlich eines im November und somit außerhalb der Vegetationszeit durchgeführten Augenscheins *"mit Sicherheit nicht festgestellt"* werden könne, vermag aus nachstehendem Grund nicht zu überzeugen:

So ist über diesbezügliche Anfrage des Finanzamtes bei der Betreiberfirma der Anlage (NB) mitgeteilt worden, dass der Bw. (auch) im Jahr 2004 der Betreiberfirma gegenüber keine Ansprüche wegen allfälliger Flurschäden oder Ertragsausfällen geltend gemacht hat, obwohl ihm dies – wie oben dargelegt - gemäß Art. 8, Punkt 4. des Nutzungsvertrages rechtlich jederzeit möglich gewesen wäre.

In Anbetracht dieser Erwägungen sind somit zur Lösung des gegenständlichen Berufungsfalles nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates nunmehr nachstehende Fragen zu klären:

1) Zuordnung der durch die Anlage (dauernd) beanspruchten (umzäunten) Grundstücksfläche (77 m² für Masten, Container und Stromzähleinrichtung) zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und die steuerliche Erfassung des dafür lukrierten Entgeltes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung?

2) Zuordnung der für die Zufahrt (den Zugang) zu dieser Anlage überlassenen Grundstücksflächen (ca. 250 m²) zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und die steuerliche Erfassung des dafür lukrierten Entgeltes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung?

3) Bei unterschiedlicher Zuordnung – Höhe des auf 1) und 2) entfallenden Teiles des Nutzungsentgeltes?

In der Folge wird unter *Punkt 4)* zu klären sein, ob hinsichtlich der vom Nutzungsvertrag umfassten Grundstücksflächen eine Bodenwertminderung eingetreten ist und - bejahendenfalls – dieselbe durch einen Teil des Nutzungsentgeltes abgegolten ist oder nicht.

Ad 1) Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ua.

Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (Z 1).

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

Der Verwaltungsgerichtshof hatte in seinem Erkenntnis vom 30. März 2006, 2003/15/0062, einen dem Berufungsfall völlig gleich gelagerten Sachverhalt zu beurteilen und ist dabei zu nachstehender Auffassung gelangt:

"Die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstückes erfolgt im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0009). Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen verbleibt die Grundstücksfläche weiterhin im Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als Schipiste (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 5. März 1981, 1404/80, und vom 19. Februar 1985, 84/14/0107). Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0009)."

Im Beschwerdefall sei nun – so der Verwaltungsgerichtshof in seinen abschließenden Erwägungen – die landwirtschaftliche Nutzung der überlassenen Grundstücksfläche- wie bisher als Weide - auf Dauer unmöglich. Die anderweitige – auf Dauer angelegte - Nutzung dieser Teilfläche durch Dritte stehe mit der Landwirtschaft in keinem Zusammenhang und könne daher dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr zugerechnet werden. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung dieser Teilfläche führten daher nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern zu solchen aus Vermietung und Verpachtung.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsauffassung vollinhaltlich an. Somit hat sich jede weitere Auseinandersetzung nicht nur mit den diesbezüglichen Berufungsargumenten, sondern auch den im Schriftsatz vom 24. Jänner 2006 vorgebrachten Argumenten, die alle auf eine Zuordnung des auf die Vermietung der 77 m² Grundstücksfläche entfallenden Entgeltes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abzielen, erübrigt.

Es soll jedoch trotzdem nicht unerwähnt bleiben, dass sich damit auch die mehrfach vom Bw. ins Spiel gebrachte, bewertungsrechtliche Zuordnung der vermieteten Fläche als für die Zurechnung des dafür gezahlten Entgeltes zu den einzelnen Einkunftsarten als nicht relevant erwiesen hat. Weiters war es für die Beurteilung der gegenständlichen Streitfrage unmaßgeblich, wie die EStR 2000 diese Frage behandeln, da sich die Entscheidungsfindung des unabhängigen Finanzsenates ausschließlich an Gesetzen bzw. Verordnungen zu orientieren hat. Ziel von Richtlinien ist zwar eine einheitliche Vorgangsweise, sie schränken aber selbst ein, dass aus ihnen keine über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten ableitbar sind; folglich kann daher auch jede daran geäußerte Kritik auf sich beruhen.

Schließlich geht auch der zur Untermauerung seines Standpunktes erfolgte Hinweis des Bw. auf die UFS-Entscheidung RV/3347-W/02, ins Leere, da gerade diese Entscheidung durch das oben wiedergegebene Judikat des Verwaltungsgerichtshofes wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben worden ist.

Ad 2) Unter Punkt 1) wurden unter Bezugnahme auf die VwGH-Judikatur die Kriterien für die Zuordnung von Grundstücksflächen dargelegt. Hinsichtlich der Zufahrtsflächen (des "Weges" laut Vertrag) kann es wegen der nur zeitweise erfolgten anderweitigen Nutzung jedoch *zu keiner wesentlichen Beeinträchtigung* der landwirtschaftlichen Nutzung dieser Teilflächen kommen (bzw. ist es auch tatsächlich – wie diesbezügliche Erhebungen des Finanzamtes ergeben haben – zu überhaupt keinen Beeinträchtigungen gekommen). Folglich ist nach der Verkehrsauffassung davon auszugehen, dass die der Zufahrt (dem Zugang) dienenden Flächen einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehören, weshalb die aus der Überlassung derselben erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft darstellen.

Ad 3) Für die Aufteilung des Nutzungsentgeltes sind nachstehende Überlegungen anzustellen: Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass – wie auch vertraglich vereinbart worden ist - das Entgelt eben nicht nur für die Vermietung der 77 m² Grundstücksfläche, sondern auch für die Benutzung des "Weges" (bzw. der dorthin führenden Grundstücksflächen) bezahlt worden ist. Da nun diese Grundstücksfläche (ca. 250 m²) weiterhin dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen ist (siehe oben Punkt 2), muss also eine Aufteilung

des Nutzungsentgeltes durchgeführt werden. Es steht fest, dass – wie auch vom Bw. betont worden ist – diese Aufteilung nicht im Verhältnis der gesamten überlassenen Grundstücksflächen zu den vermieteten Grundstücksfläche vorgenommen werden kann, sondern (vielmehr) diesbezüglich eine Gewichtung des Vertragsinhaltes erforderlich ist. Diese betragsmäßige Gewichtung des (pauschalen) Nutzungsentgeltes ist nun - da vertraglich keine Aufteilung des Entgeltes vorgenommen worden ist - im Schätzungswege vorzunehmen.

Dabei vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass das vereinbarte Entgelt *weitaus überwiegend* auf die Nutzung der oben näher umschriebenen 77 m entfällt (= *Hauptvertragsinhalt*) und die Gewährung der freien Zufahrt (des freien Zuganges) über die davon betroffenen Grundstücksflächen (ca. 250 m²) nur eine *typische Nebenleistung* zum Hauptvertragsinhalt darstellt. Unter Bedachtnahme darauf geht der unabhängige Finanzsenat von einem schätzungsweisen Ansatz des auf die *Nebenleistung* entfallenden Entgeltes von maximal 10% aus; einer Entgeltshöhe, die nicht zuletzt auch im Hinblick auf den tatsächlichen Geschehnisablauf im Streitjahr 2004, in dem bloß an drei (!) Tagen Wartungsarbeiten durch den NB durchzuführen waren, angemessen erscheint.

Vom gesamten Entgelt (€ 1.759,79) sind daher € 175,98 den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und € 1.583,81 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

4) Berücksichtigung einer Bodenwertminderung hinsichtlich der vom Nutzungsvertrag umfassten Flächen:

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Entschädigungen für die Wertminderung von Grund und Boden iSd § 4 Abs. 1 letzter Satz nicht steuerpflichtig sind. Eine solche Entschädigung für eine Bodenwertminderung betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswertes der Liegenschaft (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093).

Im Berufungsfall enthält nun der Bw. das Nutzungsentgelt ausschließlich für die Nutzungsüberlassung der in Art. 1 des Vertrages näher umschriebenen Grundstücksflächen; von einer *Aufteilung des Benutzungsentgeltes* für die Nutzungsüberlassung einerseits und für eine Entschädigung (bzw. eine Abgeltung) für eine Bodenwertminderung andererseits ist im Vertrag jedoch nichts vorgesehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nun in seinem oben angeführten Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2003/15/0093, zum Ausdruck gebracht, dass das Fehlen einer diesbezüglichen Aufteilung im Vertrag nicht schadet, weil eine solche Vereinbarung für die Abgabenbehörde ohnedies keine Bindung schaffen würde. Unter Bedachtnahme darauf wäre es daher – so der Verwaltungsgerichtshof weiter - als nicht unschlüssig anzusehen, wenn bei einer durch die Nutzungsüberlassung tatsächlich eintretenden Minderung des Bodenwertes (die von den

Parteien im do. Beschwerdeverfahren im Übrigen unbestritten war) die *Aufteilung des Nutzungsentgeltes schätzungsweise* erfolge.

Voraussetzung dafür, dass eine Aufteilung im Schätzungswege vorgenommen werden kann, ist daher, dass es durch die Benutzungsüberlassung auch tatsächlich zu einer (dauernden) Minderung der Bodenqualität kommt. Andernfalls könnte nämlich schon einem (wesentlichen) Ziel einer Schätzung - dem tatsächlichen Sachverhalt (und daran anknüpfend den wahren Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen - nicht entsprochen werden (vgl. ua. Ritz, Kommentar zur BAO³, Tz 3 zu § 184 und die dort zitierte Judikatur).

Der Verwaltungsgerichtshof hat nun in dem oben angeführten Erkenntnis die Vorgangsweise der belangten Behörde in der angefochtenen Entscheidung, worin diese - *im Hinblick auf die nicht völlige Wiederherstellbarkeit des Grundstückszustandes vor der Benützungsüberlassung (Bodenverdichtung, Reste von Bohranlagen, Rohrleitungen, etc.) - davon ausgegangen ist, dass aus den Zahlungen (dem Benutzungsentgelt) eine Abgeltung für die "Wertminderung des Grund und Bodens" herausgerechnet werden "dürfe"*, grundsätzlich als nicht unschlüssig angesehen.

Im Gegensatz dazu ist jedoch im vorliegenden Berufungsfall der NB schon laut Art. 3 des Vertrages verpflichtet, nach Beendigung des Nutzungsvertrages den *"ursprünglichen Zustand bzw. einen gleichwertigen Zustand wiederherzustellen"* und stellt sich daher allein deshalb die Frage für ein "Herausrechnen" einer Bodenwertminderung im Schätzungswege gar nicht.

Abgesehen davon unterscheidet sich der dem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt von dem vorliegenden Berufungsfall auch insofern nicht ganz unwesentlich, als es darin um die Überlassung von bisher landwirtschaftlich genutzten Grundstücken im Ausmaß von 3.770 m² zum Zwecke der Errichtung einer Bergbaubetriebes (OMV-Gasstation samt diversen Gebäuden, großen Metallbehältern, Rohrleitungen, etc.) gegangen ist, wo von vornherein klar gewesen ist, dass es auf Grund der im Boden verbleibenden Resten von Bohranlagen, Rohrleitungen, etc. zu Bodenwertminderungen kommen würde, da ein ursprünglicher bzw. gleichwertiger Zustand eben nicht wiederherstellbar sein werde.

Der Vollständigkeit halber soll jedoch – um die Größenrelationen deutlich zu machen - nicht unerwähnt bleiben, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem von ihm zu beurteilenden Sachverhalt einen auf die Bodenwertminderung entfallenden Betrag in Höhe von lediglich 1.060 S als "nicht unschlüssig" angesehen hat; dieser Betrag basierte auf der Annahme eines wegen der Bodenbeeinträchtigung erzielbaren niedrigeren Verkaufspreises der insgesamt 3.770 m². Die im vorliegenden Fall unmittelbar betroffene Fläche beträgt jedoch lediglich 77 m² und würde – abgesehen davon, dass eine Veräußerung *allein* dieser Fläche wohl eher unwahrscheinlich ist - selbst dann, wenn eine Beeinträchtigung dieser Fläche bzw. eine nicht

völlige Wiederherstellbarkeit auch gegenständlichenfalls zu bejahen wäre, eine Bodenwertminderung schon betraglich überhaupt nicht ins Gewicht fallen.

Hinsichtlich der Zufahrtsflächen (ca. 250 m²) schließlich stellt sich die Frage der völligen "Wiederherstellbarkeit" schon deshalb nicht, weil der Grundstückszustand – wie diesbezügliche Erhebungen ergeben haben – tatsächlich offensichtlich in keinsten Weise beeinträchtigt worden ist, weshalb auch der Bw. von der ihm vertraglich eingeräumten Möglichkeit, diesbezügliche Ansprüche geltend zu machen, bisher auch nicht Gebrauch machen musste. Das allgemein gehaltene Vorbringen in der Berufung, wann es allenfalls zu Beeinträchtigungen kommen hätte können (bei weichem Boden im Frühjahr, etc.) reicht jedenfalls nicht aus, einen Teil des darauf entfallenden Nutzungsentgeltes "als auf die Bodenwertminderung entfallend" steuerlich unberücksichtigt zu lassen.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage bleibt jedenfalls für eine (schätzungsweise) Aufteilung des Nutzungsentgeltes wegen einer Bodenwertminderung kein Platz.

Die im Berufungsverfahren beantragte außergewöhnliche Belastung (auswärtiges Studium des Sohnes) war – wie dem beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen ist - zu gewähren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 15. Februar 2007