



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 20. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 6. April 2004 bzw. vom 11. August 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. (Berufungswerber), ein Landwirt, ermittelt seinen Gewinn gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft durch Vollpauschalierung. Der maßgebliche Einheitswert wurde mit 22.000 S festgesetzt.

In den Jahren 2000 bis 2003 bezog der Bw. Einnahmen aus der Überlassung von landwirtschaftlich genutzten Grund- und Gebäudeflächen für die Errichtung und den Betrieb von Handymasten. Dieser Umstand wurde dem Finanzamt im Jahr 2004 bekannt. Über Aufforderung des Finanzamtes wurden für die Jahre 2000 bis 2002 Einkommensteuererklärungen abgegeben. Die "Beträge für Handymasten" wurden als sonstige Einkünfte erklärt.

Aufgrund dieses Umstandes hat das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2000 bis 2002 wieder aufgenommen und (neue) Sachbescheide erlassen (Ausfertigungsdatum 6. April 2004). Mit Ausfertigungsdatum 11. August 2004 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit 35.333 S (2000), 42.000 S (2001), 3.052,6 € (2002) und 3.901,12 € (2003) festgesetzt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurde mit Eingabe vom 20. April 2004 fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Bw. pauschalierter Landwirt sei und als solcher behandelt werden wolle. Er verweise auf die SWK in der festgehalten worden sei, dass sich die Landwirtschaftskammer nicht zuletzt durch das Umsatzsteuerprotokoll 2001 und im Sinne einer möglichst einheitlichen Vorgangsweise im Einkommen-, Umsatzsteuer- und Bewertungsrecht in ihrer ursprünglichen Rechtsansicht bestätigt sehe, wonach die Einnahmen aus der Grundstücksüberlassung für die Errichtung und den Betrieb von Handymasten durch Land- und Forstwirte grundsätzlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören würden.

Weiters wurde noch ausgeführt, dass es in der heutigen Zeit immer schwieriger werde, noch Standorte für die Aufstellung von Handymasten zu finden, da fast alle Menschen Angst vor den Auswirkungen hätten. Im Interesse der Öffentlichkeit habe er der Aufstellung der Handymasten zugestimmt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 20. April 2004 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben, weil durch die Geltendmachung von Ausgedinge, Pacht- und Zinszahlungen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 0 S bzw. 0 € betragen würden.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 23. August 2004, der gleichzeitig als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 zu werten ist, wurde im Wesentlichen das Berufungsvorbringen wieder gegeben. Ergänzend wurde noch ausgeführt, in den letzten Jahren habe der Bw. viele Investitionen getätigt, wobei er als pauschalierter Landwirt keine Möglichkeit gehabt habe die Vorsteuer geltend zu machen. Es widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, wenn man bei den Ausgaben als pauschalierter Landwirt behandelt werde (keine Vorsteuerabzugsmöglichkeit) und bei den Einnahmen (Jagdpacht und Handymasten) 41 % als Einkommensteuer abführen müsse. Da der Bw. pauschalierter Landwirt sei, sei die Überweisung der Entschädigung "Handymasten" netto erfolgt. Die Handyfirma könne sich auch keine Vorsteuer abziehen.

Für das Jahr 2003 stelle sich Frage, ob der Bw. Steuern im Ausmaß von 41 % (das seien 1.599,54 €) der Entschädigung von 3.901,12 € bezahlen müsse, und die Einkünfte aus Land-

und Forstwirtschaft einfach mit 0 € festgesetzt werden könnten, obwohl die Erklärung laut Formular E 1 C einen Negativsaldo von 978,92 € ergebe. In den 3.901,12 € sei auch eine Jagdpacht von 703,38 € enthalten. Jeder Waldbesitzer in seiner Gemeinde erhalte eine derartige Entschädigung.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

Nach Abs. 2 leg.cit. gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ua. auch:

Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören.

Zur Landwirtschaft im engeren Sinn zählt die typische Feldwirtschaft (Ackerbau) und Weidewirtschaft (Nutzung von Grünland, Streuwiesen und Almen), wenn sie zur Erzeugung von Futtermitteln für Dritte betrieben wird und keine eigene Tierzucht angeschlossen ist.

Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Holz (Forstwirtschaft im engeren Sinn) und anderer Walderzeugnisse und deren Nutzung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Anm. 14 ff zu § 21).

Der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb ist ein Gewerbebetrieb (gewerbliche Tätigkeit), der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner

wirtschaftlichen Bedeutung dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinn eines Hilfsbetriebes untergeordnet ist (VwGH vom 4.3.1986, 85/14/0146, 18.3.1992, 92/14/0019). Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein können, ob ein Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt.

Bei Substanzbetrieben sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn die gewonnenen Erzeugnisse ausschließlich oder zumindest vorwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet werden. Be- oder Verarbeitungsbetriebe gelten als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, wenn ausschließlich oder weit überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Urproduktion erzeugte Produkte verwendet werden; werden Rohstoffe in erheblichem Ausmaß zugekauft, liegt ein Gewerbebetrieb vor (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Anm. 66 ff zu § 21).

Im Streitfall wurden mit zwei Mobilfunkbetreibern (B, und C) Verträge über die Überlassung von landwirtschaftlich genutzten Grund- bzw. Gebäudeflächen zur Aufstellung und den Betrieb von Telekommunikationseinrichtungen abgeschlossen. Der als Pachtvertrag mit der B abgeschlossene Vertrag hält hinsichtlich der Grundstücksüberlassung ua. Folgendes fest:

"Bw ist Alleineigentümer der Liegenschaft D, zu deren Gutsbestand neben anderen auch die Gp.E im Ausmaß von XXX m<sup>2</sup> gehört.

Bw verpachtet hiemit an die B und diese pachtet, ..... eine Teilfläche aus Gp.E im Ausmaß von ca. 30 m<sup>2</sup> zur Errichtung, Benützung und Erhaltung der Funkstation "K".

Gemäß dem zuliegenden Lageplan und dem Ansichtsplan ...besteht die Funkstation K aus einem Container mit den Maßen 3,3 x 2,0 x 3,0 Metern, welcher auf Grund der Schneehöhe in diesem Gebiet und zum Schutz gegen allfällig eindringende Feuchtigkeit ca. 0,5 Meter über Bodenniveau auf Betonstreifenfundamente aufgesetzt wird. Die Streifenfundamente werden bis in eine Tiefe von ca. 1 Meter unter Niveau geführt.

Als Außenanlage wird unmittelbar neben dem Container ein freistehender Schleuderbetonmast mit einer Höhe von ca.12 Metern zuzüglich eines ca. 5 Meter hohen Stahlrohraufsatzes zur Aufnahme der für die Erbringung der Funkdienste notwendigen Antennen errichtet.

Zum Schutz gegen atmosphärische Entladungen ist eine Erdungsanlage bestehend aus fünf Tiefenerdern (an jedem Eckpunkt des Containers und im Bereich des Antennenmastes) zu errichten.

Das Pachtverhältnis beginnt am 1. Dezember 1996 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

....

Der gegenständliche Pachtvertrag wird nicht verbüchert."

Der zwischen dem Bw. und der C als Nutzungsvertrag bezeichnete Vertrag lautet im Wesentlichen wie folgt:

"Bw ist Eigentümer des in der KG YYY gelegenen Gst. H in EZ XYZ, ....

Auf diesem Grundstück soll eine Telekommunikationseinrichtung der G zur Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen mit Anschluss und Zugangsrecht an Versorgungsnetze (insb. Elektrizitätsversorgung und Telekommunikation) errichtet werden.

Vertragsgegenstand ist die Einräumung der zur Errichtung, zum Betrieb und Bestand der unter § 1 Zif. 1 angeführten Funkübertragungsstelle erforderlichen Rechte durch den

Grundeigentümer.

Die diesem Vertrag beigeschlossenen Pläne bilden einen integrierenden Bestandteil. Telekommunikationseinrichtungen (in der Folge „Anlagen iSd Vertrages“ genannt) sind alle zur Erbringung von Mobiltelefondienstleistungen erforderlichen technischen Anlagen samt Zubehör und Einrichtungen, wie Versorgungseinheit, Antennenträger, Antennenanlage, Zugang, Anschluss an das öffentliche Versorgungsnetz (Leitungen), verschließbare Container etc., einschließlich der damit verbundenen Maßnahmen.

Der Grundeigentümer räumt G hiermit das Recht ein, auf dem in § 1 angeführten Grundstück gemäß der in deutscher Sprache abgefassten Standortbeschreibung (Beilage 1), die einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung bildet, Anlagen iSd Vertrages samt Nebenanlagen sowie Ver- und Entsorgungsleitungen im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften auf eigene Kosten zu errichten, zu beaufsichtigen, zu betreiben, dem Stand der Technik entsprechend zu erneuern und ab- oder umzubauen.

Der Vertrag wurde auf die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen. Der Beilage dieses Vertrages ist zu entnehmen, dass diese Telekommunikationseinrichtung auf dem Dach des landwirtschaftlich genutzten Wohn- und Wirtschaftsgebäudes errichtet worden ist und von dort aus betrieben wird.

Die vom Bw. erzielten Einkünfte aus der Überlassung eines bestimmten Flächenausmaßes des Grundstückes D bzw. der Dachfläche eines Wohn- und Wirtschaftsgebäudes zur Aufstellung und zum Betrieb eines Handymasten können aufgrund der oben näher erläuterten Gesetzesbegriffe weder als Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb noch als solche aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb qualifiziert werden.

Von den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden die land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten unterschieden. Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten sind an sich gewerbliche Tätigkeiten, die keine Nebenbetriebseigenschaft haben, sich aber als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit darstellen. Kennzeichnend ist, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, dh. die verwendeten Betriebsmittel sind notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, zB Holztransport mit Hilfe der für die Landwirtschaft gehaltenen Pferde oder andere Betriebsmittel; die Tätigkeit tritt selbst nicht eigenständig in Erscheinung und ist auch wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung. Die Nebentätigkeit muss wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gleichsam in der Haupttätigkeit aufgehen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II Anm. 90 zu § 21).

Als Nebentätigkeit kommt der Dienstleistungsbereich und ebenso der Handel mit zugekauften land- und forstwirtschaftlichen Produkten in Betracht. Beispiele für land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten sind Fuhrleistungen, Holzschlägerungsarbeiten für eine Agrargemeinschaft, Landschaftspflege etc.. Die Vermietung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund- bzw. Gebäudeflächen zur Aufstellung und dem Betrieb von Handymasten ist

nach Ansicht der Referentin jedoch kein Ausfluss einer land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit. Sie fällt daher auch nicht unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die vom Bw. vertretene Rechtsauffassung, wonach die Einnahmen aus der Grundstücksüberlassung für die Errichtung und den Betrieb von Handymasten durch Land- und Forstwirte grundsätzlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören würden, findet nach Meinung der Referentin in der Systematik des § 21 EStG 1988 keine Deckung. Nachdem die vereinnahmten Entgelte für die Überlassung von Handystandorten nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden können, sind sie aber auch nicht mit den Durchschnittssätzen abgegolten. Die Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft durch Geltendmachung von in § 13 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung als gesondert abzugsfähig bezeichnete Beträge (Ausgedingslasten, Zinsen etc.) für das Jahr 2003 ist nicht möglich (§ 13 Abs. 2 der Verordnung). Der Berufung war daher insoweit ein Erfolg zu versagen.

Jagdeinnahmen aus einer Eigenjagd oder anteilige Einnahmen aus einer Jagdgenossenschaft sind jedoch mit dem Durchschnittssätzen abgegolten soweit der Gewinn nach § 3 der Verordnung nicht gesondert zu ermitteln ist. Entschädigungen für entgehende oder entgangene Jagdeinkünfte sind daher ebenfalls im pauschalierten Gewinn enthalten (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II Anm. 149 zu § 21). Der Bw. hat im Jahr 2003 Jagdpachteinnahmen im Betrag von 703,38 € erhalten. Das Finanzamt hat diese Einnahmen begründungslos bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst. Mangels gegenteiliger Feststellungen des Finanzamtes muss im Streitfall aber davon ausgegangen werden, dass diese Einnahmen im pauschalierten Gewinn enthalten sind. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2003 waren daher um 703,38 € (Entschädigung Jagdpacht) zu mindern.

Die im Berufungsverfahren beantragte Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung wegen Behinderung wurde gewährt. Der jährliche Freibetrag wegen Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 40% beträgt 1.332 S bzw. 99 €.

Die Bemessungsgrundgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 8. Juli 2005