

GZ. RV/3347-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Gertraud Hausherr, Karl Studeregger und Dr. Martin Jilch im Beisein der Schriftführerin Kerstin Schmidt über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Krems an der Donau vom 29. November 2001 betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 werden ersatzlos aufgehoben.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Streitgegenständlich sind die Jahre 1999 und 2000.

Die Berufungswerber (Bw.), Herr D und Frau D, betreiben gemeinsam eine Land- und Forstwirtschaft und ermitteln ihren Gewinn gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft BGBl II 1997/430 in der jeweils geltenden Fassung.

Im Jahr 1999 bezogen die Bw. erstmals Einnahmen aus der Vermietung einer Grundfläche zum Aufstellen von Handymasten. Diese Einnahmen erklärten sie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Landwirte unter dem Punkt lit h) Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Mit Bescheid vom 25.08.2000 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 1999 gemäß § 188 BAO erklärungsgemäß mit ATS 150.078,00 fest.

Am 17.09.2001 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für 1999 wieder auf und erließ am 17.09.2001 einen neuen Sachbescheid, in dem es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO mit ATS 120.678,00 feststellte und die Einnahmen aus der Vermietung eines Grundstückes nicht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern als Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG qualifizierte.

Für das Jahr 2000 erklärten die Bw. die Einnahmen aus der Vermietung des oa Grundstückes ebenfalls als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, das Finanzamt stellte die Einkünfte aus

Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO mit ATS 180.015,00 fest und qualifizierte die Einnahmen aus der Vermietung wieder nicht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Am 11. Oktober 2001 reichten die Bw. die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 1999 und 2000 ein und erklärten ihre Einkünfte mit Null. Sie erläuterten dazu, dass die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von landwirtschaftlichen Grundstücken für Handymasten bereits bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in der Einkommensteuererklärung erklärt wurden und somit die Einkünfte mit Null ausgewiesen werden. Die Landwirtschaftskammer verweise ausdrücklich darauf, dass Einnahmen bis ATS 90.000,00 aus einer nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung als Nebenerwerb zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen, wobei Einnahmen für Ernteausfälle nicht zum Ansatz kommen, da diese bei der Vollpauschalierung für landwirtschaftliche Flächen bereits erfasst seien.

Das Finanzamt wertete die Vermietung des Grundstückes jedoch nicht als Überlassung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft, sondern als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 28 EStG und erließ Bescheide gemäß § 188 BAO betreffend die Feststellung aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG wurden gemäß § 188 BAO für die Bw. mit Bescheiden vom 29.11.2001 für die Jahre

1999 mit ATS 120.678,00 und

2000 mit ATS 180.015,00 festgestellt.

Gegen diese Bescheide gemäß § 188 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom 29.11.2001 für die Jahre 1999 und 2000 legten die Bw. Berufung ein.

In ihrer Begründung führten die Bw. aus, dass die Landwirtschaftskammer der Ansicht sei, dass es sich bei den Einnahmen für den Handymasten in dieser Größenordnung (bis ATS 90.000,00) um eine Nutzungsüberlassung von landwirtschaftlichem Grund und Boden, daher um einen Nebenerwerb handle, der den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sei. Außerdem bleibe ein Teil dieser Einnahmen für Ernteausfälle außer Ansatz.

In einer Ergänzung zur Berufung übersandten die Bw. eine Ablichtung eines Auszuges aus einem "BGBl" vom 28.12.2001 (Anm.: richtig eine Ablichtung eines Auszuges aus dem Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung – AÖF - vom 28.12.2001 Nr. 261 betreffend eines Umsatzsteuerprotokolls) und erläuterten dazu, dass nunmehr eindeutig die Einnahmen für Handymasten auf land- und forstwirtschaftlichen Flächen dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen seien. Sie ersuchten, die Einnahmen um die Anteile für den Ersatz von Ernteausfällen zu vermindern und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wie ursprünglich erklärt, zuzuordnen.

Dieser Auszug betreffend UStR 2000 Rz 2881 lautet:

"§ 22 UStG 1994:

Pauschalierte Land- und Forstwirtschaft :

Aufstellung von Handymasten (Rz 2881 UStR 2000):

Handymasten werden im Bereich pauschalierter Land- und Forstwirte auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Betriebsgebäuden, auf dem Wohngebäude oder auf gewerblich genutzten Grundstücken aufgestellt.

1. Handymasten auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Betriebsgebäuden und auf dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnenden Wohngebäuden: Zu unterscheiden ist, ob das Aufstellen der Handymasten im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung von Grundstücken oder im Rahmen einer Dienstbarkeit erfolgt. Erfolgt die Aufstellung im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, so ist der Umsatz steuerfrei und es besteht keine Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht (§ 22 Abs 1 zweiter Absatz UStG 1994). Liegt eine Dienstbarkeit vor, kommt der Durchschnittssteuersatz von 12 Prozent gemäß § 22 Abs 1 UStG 1994 zur Anwendung. In einer Rechnung an den Handbetreiber kann daher eine 12-prozentige Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

2. Handymasten auf dem Grundvermögen zuzurechnenden Wohngebäuden und auf gewerblich genutzten Grundstücken; weiters auf grundsätzlich land- und forstwirtschaftlichen Flächen, die jedoch land- und forstwirtschaftlich nicht mehr nutzbar sind: Das Aufstellen von Handymasten auf dem Grundvermögen zuzurechnenden Wohngebäuden oder gewerblich genutzten Grundstücken ist, wenn Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorliegt, nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerfrei oder bei Option nach § 6 Abs 2 UStG 1994 mit 20 Prozent zu versteuern. Die Einräumung einer Dienstbarkeit ist in diesen Fällen mit dem Normalsteuersatz von 20 Prozent zu versteuern. Dasselbe gilt für das Aufstellen von Handymasten auf grundsätzlich land- und forstwirtschaftlichen Flächen, die jedoch durch das Aufstellen der Handymasten land- und forstwirtschaftlich nicht mehr nutzbar sind. In diesem Fall liegen nach Rz 5072 EStR 2000 einkommensteuerrechtlich nicht mehr Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, sodass § 22 UStG 1994 nicht anwendbar ist."

In einer weiteren Ergänzung zur Berufung führen die Bw. aus, dass die Dienstbarkeit der vertraglich vereinbarten Nutzungsüberlassung sich keineswegs nur auf den umzäunten Anten-

nenbereich, sondern auch auf die Zufahrt und den Bereich außerhalb der Umzäunung erstreckt, da eine Zufahrt der Montagefahrzeuge jederzeit gewährleistet sein müsse. Das Gelände außerhalb der Umzäunung betrage daher ein Vielfaches der Fläche innerhalb des Zaunes. Dabei eventuell auftretende Flurschäden seien im Nutzungsentgelt pauschal abgegolten.

Das Finanzamt wies die Berufung ab und begründete dies damit, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann vorliegen, wenn – ansonsten einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnende - Grundstücksflächen für die Aufstellung von Handy- oder Sendemasten vermietet werden, und der Grund und Boden dadurch nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzbar sei. Im vorliegenden Fall sei der umzäunte und teilweise zubetonierte Bereich nicht mehr landwirtschaftlich nutzbar. Dass, wie von den Bw. eingewendet werde, von den Bw. auch die Zufahrt zum Handymasten ermöglicht werden müsse, könne der Berufung deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, da dieser Vertragsinhalt nur als eine Nebenleistung zu qualifizieren sei, Hauptleistung der gegenständlichen Mietverträge sei jedenfalls die Anmietung des jeweiligen Grundstücksteiles.

Im Vorlageantrag an die 2. Instanz führten die Bw. aus, das sich die Berufung gegen die Einstufung der Einnahmen aus der Dienstbarkeit bzw. Nutzungsüberlassung von landwirtschaftlichen Grund und Boden für die Aufstellung von Handymasten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung richte. Dabei seien jene Einnahmenteile, die für die Ertragsausfälle landwirtschaftlicher Produkte bezahlt worden seien, nochmals erfasst worden. Diese Einstufung sei schon deshalb rechtswidrig, da Einnahmen für Ertragsausfälle bereits bei der pauschalen Gewinnermittlung erfasst worden seien. Nach Ansicht des Finanzamtes würden deshalb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, da die ansonsten einem land- und forstwirtschaftlichem Betrieb zuzurechnenden Grundstücksflächen für die Aufstellung von Handy- oder Sendemasten nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzbar seien. Das Finanzamt übersehe dabei, dass es sich bei der Nutzung der landwirtschaftlichen Grundstücksflächen nicht nur um umzäunte und teilweise zubetonierte Flächen handle, sondern auch um jene Flächen, die für die Zufahrt und für die Service- und Montagefahrzeuge (mobile Leitern etc.) freigehalten werden müssen, die ein Vielfaches des umzäunten Geländes betragen würden. Im Entgelt der Folgejahre seien nach wie vor Entschädigungen für Flurschäden für die weit größeren umliegenden, nach wie vor landwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen ent-

halten. Die vom Finanzamt vertretene Ansicht sei nach Meinung der Landwirtschaftskammer seit der ausdrücklichen Einbeziehung der Einnahmen aus Handymasten als landwirtschaftlichen Nebenerwerb im § 22 UStG -nach Meinung der Bw. ein Bundesgesetzblatt BGBl vom 28.12.2001, richtig aber ein Erlass des BMF, veröffentlicht im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) Nr. 261 vom 28.12.2001 - , überholt, da analog zum Umsatzsteuergesetz die einkommensteuerrechtliche Einstufung als landwirtschaftliche Einnahmen logisch erscheint. Schließlich sollten jene Kriterien, die für die Umsatzsteuer maßgeblich seien, auch für die Einkommenbesteuerung gelten. Die Bw. würden daher ersuchen, die Einnahmen aus der Dienstbarkeit der vertraglich vereinbarten Nutzungsüberlassung landwirtschaftlicher Grundstücke als landwirtschaftlichen Nebenerwerb den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen und jene Entgeltsanteile für Flurschäden pauschal mit rd. 30% der Einnahmen, wie ursprünglich erklärt (in der landwirtschaftlichen Gewinnpauschalierung erfasste Einnahmenteile) auszuscheiden.

Die Bw. schlossen mit drei Mobilfunkbetreibern, MM, MKA und CAO, Verträge über die Nutzungsüberlassung des Grundstückes EZ 12 Nr. 50 zur Aufstellung und Nutzung des Mastes des MM und des dazugehörigen Platzes.

- Der Vertrag mit MM wird als Standortmietvertrag zur Errichtung und Betrieb einer Funkübertragungsstation durch MM bezeichnet und vereinbart in den für die Berufung wesentlichen Punkten folgendes:

§ 1: Vertragsgegenstand:

1. 1. Die Bw. als Vermieter sind Eigentümer der Liegenschaft Grundstück Nr. 50 EZ 12.

1. 2. Die Vermieter räumen MM das Recht ein, auf eigene Kosten auf dem in Punkt 1 genannten Grundstück eine Funkübertragungsstelle einschließlich Antennenanlage im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften zu installieren, zu betreiben, zu unterhalten, zu ändern und zu erneuern und vermietet MM die hiefür erforderlichen und geeigneten Grundstücksteile. Die Funkübertragungsstelle dient dem Betrieb von Mobilfunkdiensten und umfasst die dafür benötigten technischen Anlagen, Geräte, Anschlüsse und Kabel.

1.3. Die Vermieter erwerben an den von MM eingebrachten Gegenständen keinerlei Eigentum. Die Funkübertragungsstelle ist nur zu einem vorübergehenden Zweck bestimmt.

1.5. Die Vermieter gewähren MM sowie von MM beauftragten Dritten jederzeit ungehinderten Zugang zu allen Teilen der Anlage.

§ 4: Mitbenutzung durch Dritte, Untervermietung:

MM ist berechtigt, die Funkübertragungsstelle durch Dritte mitbenutzen zu lassen. Gleiches gilt für eine Unter Vermietung der Funkübertragungsstelle. In diesem Fall sind die Vermieter berechtigt, die Höhe des vom Untermieter zu leistenden Entgeltes festzusetzen, wobei dies bezüglich der Vermieter direkt mit dem Untermieter Einvernehmen herzustellen hat und die Höhe des von MM geleisteten Entgeltes nicht überschritten werden darf.

§ 5:

5.2. MM ist berechtigt, sich das Mietrecht grundbücherlich sichern zu lassen.

5.4 Die Vermieter verzichten auf die Geltendmachung von Ansprüchen aufgrund des § 12 a MRG.

- Der Vertrag mit MKA wird als Bestandvertrag bezeichnet und vereinbart folgendes für die Berufung Wesentliches:

1. Die Bw. als Bestandgeber gestatten als Eigentümer des Grundstückes Nr. 50 EZ 12 der MKA als Bestandnehmer die Mitbenützung der Mobilfunkstation der Fa MM einschließlich erforderlicher Antennenanlage. Die Anmietung erfolgt zum Zwecke der Errichtung und des Betriebes einer Funkstelle für Mobilfunkdienste.

8. Dem Bestandnehmer ist es gestattet, den Mietgegenstand ganz oder teilweise entgeltlich oder unentgeltlich dritten Personen zu überlassen, eine Abtretung der Mietrechte vorzunehmen und den Vertrag vollinhaltlich auf einen Rechtsnachfolger zu überbinden. Der Bestandnehmer ist berechtigt, die Funkstelle durch Dritte im Rahmen des vereinbarten Nutzungs umfanges mitbenutzen zu lassen. Gleiches gilt für eine Unter Vermietung der Funkstelle.

- Der Vertrag zwischen den Bw. und CAO wird als Nutzungsvertrag bezeichnet:

Art 1: Die Bw. als Nutzungsgeber sind Eigentümer der Liegenschaft EZ 12 Nr. 50. Nutzungsgegenstand ist der Mast von MM und der Platz für das Equipment bzw. die Zufahrt zum Nutzungsgegenstand.

Art 2: Umfang und Zweck der Nutzung: Die Nutzungsgeber räumen dem Nutzungsberechtigten 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 technischen Anlagen zu errichten und zu betreiben.

Weitere Erhebungen des Finanzamtes über Ersuchen der 2. Instanz führten gemäß des Berichtes des Finanzamtes zu folgenden Feststellungen:

Die Nachschau am 8.8.2002 ergebe, dass das Grundstück EZ 12 Nr. 50 überwiegend landwirtschaftlich genutzt werde.

Aus einem beiliegenden Lageplan im Maßstab 1:500 sei das Grundstück Nr. 50, der Mast und Container MM, sowie der Zufahrtsweg (am Plan als Künnette bezeichnet) ersichtlich.

Die Funkübertragungsanlage werde von MM, CAO und MKA betrieben.

Der 1. Teil des Grundstückes Nr. 50 um die Sendemastanlage werde als Wiese (Hutweide), der 2. Teil werde als Ziegengehege (mit ca. 20 Ziegen) genutzt.

Das gesamte Grundstück EZ 12 Nr. 50 habe ein Ausmaß von ca. 950 m².

Die angrenzenden Flächen seien durch die Zufahrt (offizieller Weg) nicht betroffen.

Die Sendeanlage sei frei zugänglich – diese Fläche habe ein Ausmaß von 4,20 m x 4,20 m.

Umzäunt sei lediglich das Ziegengehege.

Eine Beeinträchtigung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen liege durch den Sendemast 17,60 m² bzw. den Container 7,30 m² nur im geringem Ausmaß vor.

Gemäß § 323 Abs 10 BAO ist für die Entscheidung über die noch offenen Berufungen der Bw. seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist, wie die Überlassung des Grundstückes EZ 12 Nr. 50 sowie die Nutzungsverträge mit den Mobilfunkbetreibern einkommensteuerrechtlich zu werten sind. Die Bw. würdigen den Sachverhalt der Überlassung des Grundstückes als Vermietung und Verpachtung bzw. Dienstbarkeit im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, das Finanzamt hingegen als Vermietung und Verpachtung im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte gemäß § 28 EStG.

Folgender Sachverhalt steht auf Grund der Ermittlungen des Finanzamtes, des Vorbringens der Bw., der vorgelegten Verträge mit den Mobilfunknetzbetreibern sowie den zusätzlichen Erhebungen im Auftrag der 2. Instanz fest.

Vertragspartner sind in jedem Vertrag die Bw. und die einzelnen Mobilfunkbetreiber. Gegenstand in jedem Vertrag ist das Grundstück EZ 12 Nr 50, da die Bw. nur Eigentümer des Grundstückes und nicht etwa des Mastes selbst sind. Dieses Grundstück wird für die Aufstellung eines Handymastes zuzüglich des dazugehörigen Platzes für Equipment 3 Mobilfunkbetreibern überlassen. Gemäß den einzelnen Verträgen werden von den Mobilfunknetz-

betreiben die Bauarbeiten für den Handymasten selbst durchgeführt und die dazugehörigen Baulichkeiten selbst errichtet. Es wird das Grundstück EZ 12 Nr. 50 zur Gänze vermietet, wobei vereinbart wird, dass die erforderliche Teilfläche zum Aufstellen des Handymastes und der dazugehörigen Ausstattung genutzt werden darf. Ein bestimmtes Flächenausmaß des Grundstückes EZ 12 Nr. 50 wird für die Nutzung durch die Mobilfunkbetreiber im voraus ausdrücklich nicht festgelegt.

Auf Grund der Erhebungen im Auftrag der Berufungsbehörde vor Ort wurde festgestellt, dass im Antennenbereich die Fläche nicht umzäunt, sondern frei zugänglich ist. Der Antennenbereich umschließt ein Ausmaß von $4,20 \text{ m}^2 \times 4,20 \text{ m}^2$ das sind $17,64 \text{ m}^2$ und deckt der Container eine Fläche von $7,30 \text{ m}^2$ ab. Der Rest des Grundstückes EZ 12 Nr 50, dessen Gesamtflächenausmaß laut Grundbuchsauszug 888 m^2 bzw. gemäß der Nachschau vom 8.8.2002 ca. 950 m^2 ist, wird laut Ergebnis der Nachschau landwirtschaftlich genutzt.

Steuerrechtlich ist von folgenden Bestimmungen auszugehen.

Gemäß § 21 EStG 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 Naturkräfte gewinnen.

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

Folglich ist zu prüfen, ob die Einnahmen aus der Vermietung des Grundstückes EZ 12 Nr. 50 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu zählen sind, da Einkünfte gemäß § 28 EStG subsidiär zu jenen aus Land- und Forstwirtschaft sind.

Die Überlassung des Grundstückes EZ 12 Nr. 50 beeinträchtigt laut Ergebnis der Nachschau die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstückes nur in ganz untergeordnetem Ausmaß, da nur $17,64 \text{ m}^2 + 7,30\text{m}^2$ von 888 m^2 bzw. 950 m^2 nicht landwirtschaftlich genutzt werden. Dies sind ca. 2-3% der Gesamtfläche des Grundstückes. Ausdrücklich wird dies sogar durch das Erhebungsorgan des Finanzamtes bestätigt, der in seinem Bericht festhält: "Eine Beein-

trächtigung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche liegt durch den Sendemast 17,60 m² bzw. den Container 7,30 m² nur im geringem Ausmaß vor."

Die Vermietung und Verpachtung zählt nach herrschender Auffassung dann noch zur Land- und Forstwirtschaft, wenn es sich bei der Vermietung um ein Hilfs- und Nebengeschäft, das mit dem Betrieb in engem Zusammenhang steht und diesem dient bzw. ergänzt und somit noch als ein im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegender Vorgang anzusehen ist (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm 32).

Der land- und forstwirtschaftliche Bereich wird hingegen dann verlassen, wenn bei der Vermietung landwirtschaftlicher Nutzflächen eine Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung anderer (üblicherweise nicht dem Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft zugehörender) Objekte im Vordergrund steht. Solche nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen von Grund und Boden (einschließlich Baulichkeiten) sind insbesondere Vermietung von Grundflächen für Campingplätze, (Mini)Golfplätze (vgl VwGH 14.4.1994, 93/15/0186), Fußballplätze (vgl. VwGH 14.4.1994, 91/15/0158), Tennisplätzen (vgl Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 211 dritter Absatz, S 391f), Parkplätze, Lagerplätze und –räume, Deponien, Liftanlagen.

Es wird in diesen Fällen der land- und forstwirtschaftliche Bereich deshalb verlassen, weil der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bzw. die land- und forstwirtschaftliche Nutzung wesentlich beeinträchtigt wird. Durch die wesentliche Beeinträchtigung ist das vermietete Grundstück nicht mehr landwirtschaftlich nutzbar, sondern nur für nichtlandwirtschaftliche Zwecke geeignet.

Dies trifft nach herrschender Auffassung auch für die Vermietung von Grund und Boden für die Aufstellung von Handy- oder Sendemasten zu, wenn der Grund und Boden dadurch nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzbar ist (vgl EStR Rz 5072), was aber nur ausnahmsweise der Fall sein wird (vgl Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 211 dritter Absatz).

Dies wurde im vorliegenden Fall nicht festgestellt. Das Grundstück EZ 12 Nr. 50 wird einerseits als Hutweide, anderseits als Ziegengehege verwendet. Gemäß den von den Bw. mit den Mobilfunknetzbetreibern abgeschlossenen Verträgen ist Vertragsgegenstand nur die Überlassung des besagten Grundstückes und ist die Gewährung der Zufahrtsrechte und des Zugangs zu diesem eine typische Nebenleistung eines Miet- bzw. Pachtvertrages, doch wird

hier die Zufahrt über einen Weg, der auch die Zufahrt für die Hutweide und das Ziegengehege laut beigelegtem Plan ist, gewährleistet.

Da das Grundstück EZ 12 Nr. 50 laut festgestelltem Sachverhalt weiterhin landwirtschaftlich genutzt wird, sind die Einnahmen aus der Überlassung eines sehr kleinen Teiles dieses Grundstückes für nichtlandwirtschaftliche Zwecke den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Dies entspricht auch Rz 5072 EStR, da diese nur dann von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG ausgehen, wenn es zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstückes kommt (vgl auchl Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, S 211 3. Absatz und S 391 Fußnote 2072).

Da für die Bw. keine Einkünfte gemäß § 28 EStG vorliegen, hat diesbezüglich kein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens zu ergehen. Da es sich weiter nicht um einen gesonderten Betrieb der Bw. handelt, wären auch nicht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zusätzlich festzustellen, sondern wären die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Die gegenständlichen Einkünfte werden als Teil der Einkünfte aus dem (einheitlichen) landwirtschaftlichen Betrieb der Bw. Eingang in die Feststellungsbescheide betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu finden haben.

Wien, 6. Juni 2003