



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 5. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 9. März 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2001, 2002 und 2003 sowie vom 8. März 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der **Steuererklärungen** der berufungsgegenständlichen Jahre übermittelte die Berufungserberin Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß Bestandvertrag gestattet es die Berufungserberin als Bestandgeber dem Bestandnehmer (M) auf dem Grundstück Nr. 616 auf einer Bodenfläche von ca. 40m² einen Container einschließlich der erforderlichen Antennenanlage zu errichten (zum Betrieb einer Funkstelle für Mobilfunkdienste).

Gemäß Standortmietvertrag wurde dies auch der Firma T Service GmbH gestattet.

	2001 ATS	2002 EUR	2003 EUR	2004 EUR	2005 EUR
Miete t	30.000,00	2.180,19	2.180,19	2.180,19	2.180,19

Miete für Zufahrt	2.000,00	145,35	145,35	145,35	145,35
Miete mk	36.000	2.616,24	2.616,24	2.616,24	2.616,24
Schneeräumung	- 29.015,84	- 1.376,49	- 3.338,72	- 5.066,65	- 6.091,70
ant. Grundsteuer	- 500,00	- 36,34	- 36,34	- 36,34	- 36,34
div.	- 1.000,00	- 72,67	- 72,67	- 72,67	- 72,67
Steuerberatung		- 374,40			
Überschuss	37.484,16	3.081,88	1.494,05	- 233,88	- 1.258,93

In weiteren Beilagen wurden die Schneeräumungskosten detailliert aufgelistet. An einzelnen Tagen wurden jeweils zwischen 3 und 3,5 Stunden zur Schneeräumung auf dem Forstweg zur Sendeanlage aufgewendet (Kosten für Hoflader, Anbauschneepflug, Schneeketten).

In einem **Vorhalt vom 1. März 2006** wurde die Berufungsverwerberin seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert, die in der Feststellungserklärung für 2004 angeführten Aufwendungen für Schneeräumung genau aufzulisten und näher zu erläutern. Die angesetzten Kosten in Höhe von 5.066,65 € für die Schneeräumung würden etwas überhöht erscheinen. Eigenleistungen seien als Ausgaben nicht abzugsfähig.

Im **Antwortschreiben vom 9. März 2006** gab die steuerliche Vertretung der Berufungsverwerberin bekannt, dass die Arbeitszeit für die Schneeräumung genau erfasst werde und die geleisteten Stunden seien entsprechend der zu räumenden Fläche der Höhe nach richtig. Die verrechneten Stundensätze für den Hoflader und die zur Schneeräumung notwendigen Zusatzgeräte (Anbauschneepflug, Schneeketten) seien an Verrechnungssätze des Maschinenringes für derartige Gerätschaften angelehnt. Diese Sätze würden aus der Tabelle vor dem Jahr 2002 stammen und würden mittlerweile etwas höher sein. Abschließend werde mitgeteilt, dass die Schneeräumung durch eine vertragliche Verpflichtung geregelt sei und unabhängig von den Einnahmen zu betrachten seien. Die Natur würde bestimmen, wie oft – auch mehrmals täglich – die Schneeräumung zu erfolgen hätte. Persönliche Arbeitsleistungen seien in den Verrechnungssätzen nicht enthalten.

Mit **Auskunftsersuchen gem. § 143 BAO** ersuchte das zuständige Finanzamt die Firma MA um detaillierte Angaben hinsichtlich des Bestandsvertrages.

In einem **Mail vom 19. Dezember 2006** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

- 1.) Die in Punkt 7.) letzter Satz aufgenommene Verpflichtung des Bestandgebers hätte zum Inhalt, dass der Zugang bzw. die Zufahrt zur Mobilfunkanlage nicht durch Beschränkungen und Verbote rechtlicher (Fahrverbot) oder materieller Art (Zäune oder Schranken) behindert

werden dürfe.

2.) Die im Vertrag gewählte Formulierung beinhalte nicht die Verpflichtung für den Bestandgeber, für die Schneeräumung der Zufahrtswege zu sorgen, sondern sei im o.a. Sinn zu verstehen.

3.) Um den Bestandgeber zur Schneeräumung der Anfahrtswege zu verpflichten, wäre die Aufnahme einer expliziten diesbezüglichen Bestimmung in den Bestandsvertrag oder der Abschluss eines gesonderten Vertrages mit diesem Inhalt erforderlich gewesen. Es würde aber weder ein eigener Vertrag, der die Verpflichtung zur Schneeräumung vorsehe, existieren, noch sei in den Bestandvertrag eine entsprechende Bestimmung aufgenommen worden.

Ein derartiges **Auskunftsersuchen** wurde auch an den zweiten Vertragspartner (Te) übermittelt.

Im **Antwortschreiben** per Fax (am 11. Jänner 2007) wurde dargestellt, dass die Bestimmung so aufzufassen sei, dass die Zufahrt nicht durch Beschränkungen rechtlicher oder materieller Art behindert werden dürfe.

Mit **Vorhalt vom 16. Jänner 2007** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin hinsichtlich des Verfahrensstandes wie folgt informiert:
Es werde informativ mitgeteilt, dass die beantragten Kosten für die Schneeräumung nicht anerkannt würden (Veranlagungen 2004 und 2005). Es sei beabsichtigt, das Verfahren für die Jahre 2001 – 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, da die Werbungskosten um die Kosten für die Schneeräumung zu reduzieren seien.

Der Grund für diese Vorgehensweise würde darin liegen, dass eine Verpflichtung zur täglichen Schneeräumung nicht gegeben und auch vertraglich nicht vereinbart worden sei. Es sei lediglich darauf Bedacht zu nehmen, dass die Zufahrt nicht durch Beschränkungen oder Verbote rechtlicher oder materieller Art (Zäune oder Schranken) behindert werden dürfe.
Dies sei von beiden Vertragspartnern schriftlich bestätigt worden.

In einem **Telefonat am 22. Februar 2007** gab die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin bekannt, zum oben angeführten Vorhalt keine schriftliche Stellungnahme abzugeben.

Mit **Bescheiden vom 8. März 2007** wurden die streitgegenständlichen Aufwendungen nicht berücksichtigt (Einkünftefeststellung für 2004 und 2005).

Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge des amtlichen Ermittlungsverfahrens die Vertragspartner bekannt gegeben hätten, dass die Zufahrt nicht durch Beschränkungen und Verbote rechtlicher (Fahrverbote) oder materieller Art (Zäune oder Schranken) behindert werden dürfe. Eine etwaige Schneeräumung auf den Zufahrtstraßen würde an eine gesonderte vertragliche Vereinbarung gebunden sein, welche jedoch nicht vorliegen würde.

Im gegenständlichen Fall würde zwar ein objektiver Zusammenhang mit der Einkunftsquelle vorliegen, jedoch müsse der subjektive Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen verneint werden, da die Schneeräumung ohne vertraglich vereinbarter Gegenleistung erbracht worden sei. Es müsse sogar das Gegenteil angenommen werden, wie aus den Antworten auf die Auskunftsersuchen zu entnehmen sei, dass auch ohne Schneeräumung vom Mieter dieselben Beträge gezahlt worden wären und auch die bestehenden Verträge nicht aufgekündigt worden wären.

Mit **Bescheiden vom 9. März 2007** wurden die zunächst erklärungsgemäß festgestellten Einkünfte betreffend die Jahre 2001, 2002 und 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

In der diesbezüglichen Bescheidbegründung wurde angeführt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amt wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig sei, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im gegenständlichen Fall sei erst im Vorhalteverfahren für die Veranlagungen 2004 und 2005 festgestellt worden, dass die geltend gemachten Werbungskosten für Schneeräumung lediglich auf freiwilliger Basis erbracht worden seien und nicht aus einer vertraglichen Vereinbarung mit dem Bestandnehmer (=Mobilfunkbetreiber) resultieren.

Wie in der ausführlichen Begründung zu den Gewinnfeststellungsbescheiden 2004 und 2005 vom 8. März 2007 dargelegt wurde, bestehe zwar ein objektiver Zusammenhang mit der Einkunftsquelle an sich, jedoch müsse der subjektive Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen verneint werden, da die bisher erklärten Einnahmen auch ohne die vorgenommene Schneeräumung in selber Höhe erzielt und auch die Verträge von den Bestandnehmern nicht gekündigt worden wären.

Aus diesen Gründen würden die geltend gemachten Schneeräumungskosten nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Die Betriebsergebnisse seien demnach um diese Beträge erhöht worden.

2001: 2.108,66 €

2002: 1.376,48 €

2003: 3.338,72 €

Mit Eingabe vom 4. April 2007 wurde **Berufung** gegen die Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005 eingebbracht

In den Jahren 2001 bis 2005 seien Schneeräumungskosten als Werbungskosten beantragt

worden. Diese Werbungskosten seien vollständig und richtig aufgezeichnet worden und seien in folgender Höhe tatsächlich angefallen:

2001	2.108,66 €
2002	1.376,48 €
2003	3.338,72 €
2004	5.066,65 €
2005	6.091,70 €

In den Verträgen mit den jeweiligen Mobilfunkbetreibern würden sich Bestimmungen finden, wonach zu den betroffenen Anlagen jederzeit ein ungehinderter Zugang möglich sein müsse. Diese Vertragsbestimmungen seien stets so verstanden worden, dass im Winter ein jederzeit ungehinderter Zugang nur dann möglich sei, wenn laufend auch die Schneeräumung der Zufahrtswege ordnungsgemäß erledigt würde. Diese Schneeräumung sei penibel aufgezeichnet und mit realistischen Kosten bewertet worden und da diese Tätigkeit auch tatsächlich erbracht worden sei, seien die Werbungskosten tatsächlich angefallen. Es würde hier also ein eindeutiger Zusammenhang der Aufwendungen mit den zugeflossenen Einnahmen bestehen. Auch die Finanzverwaltung würde in der Bescheidbegründung anführen, dass ein objektiver Zusammenhang mit der Einkunftsquelle bestehe. Die ablehnende Begründung, dass hier kein subjektiver Zusammenhang mit der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen bestehe, werde als unrichtig zurückgewiesen. Die Berufungswerberin hätte die entsprechenden Vertragsbestimmungen stets uneingeschränkt mit der Sicherung der Erwerbsquelle verbunden und diesen Aufwand als vertragliche Verpflichtung betrachtet. Würde man generell jeden Aufwand in Zusammenhang mit Vermietungs- und Verpachtungseinkünften dahingehend untersuchen, inwieweit dieser subjektiv mit der Erwerbsquelle in Verbindung stehe, dann wäre beispielsweise auch die Sanierung einer Fassade eines vermieteten Gebäudes bezüglich ihrer Notwendigkeit zu hinterfragen. Denn auch ein Vermieter eines Gebäudes würde das gleiche Entgelt seiner Mieter weiterbezahlt bekommen, unabhängig davon, ob er eine während des Mietverhältnisses optisch angegriffene Fassade saniere oder eben auch nicht. Diesbezüglich würde man sich in der Folge auch bei jeder Form Instandhaltung die Frage stellen können, ob es eine Auswirkung auf die Einnahmen hätte, wenn der Vermieter Instandhaltungen ausführen lasse, um eventuelle Folgeschäden zu vermeiden oder diese zurückstelle, weil er sie momentan für nicht unbedingt notwendig erachte und in der Folge dadurch ein wesentlich größerer Schaden entstehe. In beiden Fällen würden diese Kosten selbstverständlich als Werbungskosten anerkannt, obwohl die subjektive Betrachtung keine Auswirkung auf die Mieteinnahmen

ergeben würde. Diese Aufzählung an Beispielen würde auch durch Ausgaben im Zusammenhang mit Werbung und vielen anderen Aufwendungen beliebig fortgesetzt werden können.

In der Ausgaben Nummer 9/2007 der SWK würde unter anderem auch Herr Mag. Renner zum allgemeinen Werbungskostenbegriff Folgendes schreiben:

Der objektive Zusammenhang sei zwingend erforderlich die subjektive Absicht sei kein notwendiges Merkmal. In diesem Artikel werde eine Entscheidung des BFH dargestellt und unter anderem sei hier auch angeführt, dass die steuerrelevante Veranlassung von Aufwendungen nicht von der Auswirkung auf die Höhe der Einkünfte abhänge. Im konkreten Fall seien die Schneeräumungskosten keinesfalls „ein privates Vergnügen“, sondern eindeutig aus der Interpretation der Vertragsbestimmungen entstanden, tatsächlich angefallen, ordnungsgemäß aufgezeichnet und bewertet und somit als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit **Datum 2. Mai 2007** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Auskunftsersuchen vom 11. September 2008** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Firma mk nochmals ersucht, zu den Bestimmungen unter Punkt 7.) des Bestandsvertrages Stellung zu nehmen. Ergänzend wurde noch um Angaben dahingehend ersucht, wie oft diese Anlage seitens des Bestandsnehmers „besucht“ werde.

Im **Antwortschreiben vom 18. September 2008** wurde ergänzend zu den bereits dem zuständigen Finanzamt übermittelten Angaben angeführt, dass diese Anlage ein bis zwei Mal pro Jahr besucht werde. Im Falle von Störungen müsse die jederzeitige Zufahrt aber möglich sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wenn in der Berufungsschrift auf den Aufsatz von Mag. Renner (SWK 9/2007) hingewiesen wird, so weist auch dieser darauf hin, dass mit der Auslegung des BFH der Werbungskostenbegriff den eigentlich unmissverständlich klaren Gesetzestext aushöhlt. Entscheidungswesentlich sind aber die gesetzlichen Bestimmungen.

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Berufungsverberin erzielt Einkünfte aus Vermietung bzw. Verpachtung eines Grundstückes an Mobilfunkbetreiber. Zur Errichtung der entsprechenden Anlagen wurde hierfür eine Bodenfläche von ca. 40m² zur Verfügung gestellt.

Die genauen Regelungen wurden in einem Bestandvertrag (mit MA) und Standortmietvertrag

(mit t.) festgeschrieben. Die Inhalte dieser beiden Verträge sind nahezu ident.

Für die Notwendigkeit der getätigten Aufwendungen bezieht sich die Berufungswerberin auf folgende vertragliche Bestimmungen:

Punkt 7: „*Der Bestandgeber gewährt dem Bestandnehmer sowie von ihm beauftragten Dritten jederzeit ungehinderten Zutritt zu allen Teilen der Anlage. ...*“

Punkt 1.5.: „*Der Vermieter gewährt t. sowie von ihr beauftragten Dritten jederzeit ungehinderten Zugang zu allen Teilen der Anlage.*“

In diesen Verträgen wird weiters bestimmt, dass die Bestandnehmer die Kosten für die Herstellung sämtlicher Installationen sowie die Energiekosten der technischen Anlagen trägt (Punkt 2).

Klar dargestellt wird auch die monatliche/jährliche Pauschalentschädigung.

Der Bestandnehmer ist berechtigt, ihm zweckdienlich erscheinende Änderungen, sowie Instandhaltungs- und Erneuerungsarbeiten an den Sendeanlagen vorzunehmen (Punkt 7).

Mündliche Nebenabreden zu diesem Vertrag wurden keine getroffen (Punkt 13; Punkt 9.2.). Zusätzlich zum monatlichen Entgelt erhält der Bestandgeber mit der ersten Miete eine Einmalzahlung in der Höhe von 3,633,64 €, das sind 50.000,00 ATS, für die Instandhaltung des zum Standort führenden Forstweges.

Aus diesen vertraglichen Bestimmungen geht also eindeutig hervor, dass der Bestandgeber ungehinderten Zutritt zu den Anlagen gewähren muss und dass er für die Instandhaltung des Forstweges sorgen muss.

Stellen nun die streitgegenständlichen Kosten für die Schneeräumung Kosten dar, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus diesen vertraglichen Bestimmungen angefallen sind?

Instandhaltung:

Instandhaltungsarbeiten sind nach der gesetzlichen Definition nicht regelmäßig jährlich anfallende Aufwendungen (§ 28 Abs. 2 EStG 1988).

Die Aufwendungen für Schneeräumung dienen also keinesfalls der Erhaltung des Forstweges; meines Erachtens bewirkt das Schneeräumen sogar das Gegenteil. Durch möglicherweise Beschädigung der Oberfläche wird der Forstweg sogar mehr in Mitleidenschaft gezogen als ohne Schneeräumung.

Wenn in der Berufungsschrift der Vergleich mit einer Fassadensanierung angeführt wird, so hat dies sehr wohl meist einen direkten Zusammenhang mit den Mieteinkünften. Schadhafte Fassaden können sehr wohl Einfluss auf das Mauerwerk haben und somit in weiterer Folge die Vermietungseinkünfte beeinflussen. Der Vermieter wird durch entsprechende Instandhaltungen dafür sorgen, dass die Mieteinkünfte auch in Zukunft erzielt werden

können.

Die Schneeräumung ist allerdings, wie oben angeführt, keinesfalls derartigen Instandhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen gleichzustellen.

Ungehinderter Zutritt:

Im Geschäftsleben ist es üblich, vertragliche Bestimmungen wenn möglich schriftlich festzuhalten. Gibt es zu bestimmten Ausführungen Unklarheiten bzw.

Auffassungsunterschiede, so wäre dies in Zusatzvereinbarungen festzuhalten oder zumindest nachzufragen.

Dies vor allem dann, wenn, wie hier, erhebliche Kosten anfallen.

Selbst für das zuständige Finanzamt war es ein Leichtes herauszufinden, was unter der Bestimmung „... *jederzeit ungehinderter Zugang ...*“ zu verstehen ist.

Die Vertragspartner gaben hierzu eine eindeutige und unmissverständliche Auskunft:

„... *dass der Zugang bzw. die Zufahrt zur Mobilfunkanlage nicht durch Beschränkungen und Verbote rechtlicher (Fahrverbote) oder materieller Art (Zäune oder Schranken) behindert werden darf.* ...“

Die Schneeräumung hätte gesondert vereinbart werden müssen.

Beinahe gleichlautend war die Auskunft des zweiten Vertragspartners.

Es wäre dann jedenfalls auch der Berufungswerberin als direkter Vertragspartnerin zumutbar gewesen, bei Unklarheiten derartige Anfragen zu machen. Dies vor allem dann, wenn man sich dadurch erhebliche Kosten ersparen könnte.

Die Berufungswerberin brachte trotz Informationen über die beabsichtigte Vorgehensweise des Finanzamtes auch nicht vor, dass sie von den Bestandnehmern aufgefordert worden wäre, an allfälligen Störtagen den Zufahrtsweg zu räumen.

Weiters hätte der Berufungswerberin auch auffallen müssen, dass die Bestandnehmer sehr selten tatsächlich auch diesen Weg benützen. Laut Angaben des Bestandnehmers mo wird die Anlage lediglich ein bis zwei Mal pro Jahr besucht.

Da auch davon auszugehen ist, dass im üblichen Geschäftsverkehr keine „unnötigen“ Aufwendungen getragen bzw. getätigt werden, dienen die Aufwendungen zur Schneeräumung jedenfalls nicht zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Aus welchen Gründen auch immer (z.B. für den land- bzw. forstwirtschaftlichen Bereich, etc.) die möglicherweise tatsächlich getätigten Arbeiten durchgeführt wurden, war hier nicht zu prüfen. Zu prüfen war hier lediglich, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit den dargestellten Vermietungs- und Verpachtungseinkünften stehen oder nicht (Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der jeweiligen Einkunftsart).

Dies ist gemäß obigen Ausführungen jedenfalls zu verneinen.

Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. September 2008