



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, in B, vom 3. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 11. Dezember 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2006 unter Bedachtnahme auf § 289 Abs. 2 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der Feststellungsbescheid zusätzlich abgeändert.

Die im Kalenderjahr für das Jahr 2006 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 4.622,07
bisher war vorgeschrieben € 3.750,--

Auf C, B , entfallen Einkünfte von € 2.311,03
; Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See StNr. 054/7944

Auf D, B , entfallen Einkünfte von € 2.311,03
; Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See StNr. 074/6496

Entscheidungsgründe

Aufgrund von Kontrollmitteilung erlangte das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See im Jahr 2003 davon Kenntnis, dass die an der Berufungserberin (Bw) A beteiligten Personen (auch Liegenschaftseigentümer genannt) als Miteigentümer Einkünfte für die Aufstellung von Handymasten bezogen haben. Über Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw weder die Höhe

dieser Einkünfte bekannt noch legte sie die zugrunde liegenden Bestands – bzw. Dienstbarkeitsverträge vor.

Vorgelegt wurde jedoch eine Ablichtung des Übergabevertrages der mit 4. Juni 1996 unterfertigt wurde. Darin erfolgte die Übergabe des mit der Liegenschaft E verbundenen landwirtschaftlichen Betriebes von den Eltern an die an der Bw beteiligten Personen, wobei sich die Eltern das Wirtschaftsrecht (neben Ausgedinge und anderen Rechten) zurückbehalten haben. Über die Nutzung betreffend Aufstellung von Handymasten enthält dieser Vertrag keine Regelung.

Aus der am 16. Dezember beim Finanzamt eingelangten Vorhaltsbeantwortung der Bw geht hervor, dass als Betriebsführerin der Landwirtschaft Frau F fungiert. Die vom Finanzamt angesprochenen aus den Bestandsverträgen vorliegenden Einnahmen (Ausgedinge) beziehen die Eltern.

Die zugrunde liegenden Verträge wurden sodann von den Betreibern der Antennenanlagen angefordert und von diesen auch übermittelt.

Auf die Berufungsverfahren betreffend die Jahre 1999 bis 2003 zu den ZIn. RV/0415-S/04 und RV/0085-S/05 wird verwiesen.

Für das Jahr 2006 wurden diese Einkünfte seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 11. Dezember 2007 gem. § 188 BAO als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund einer Schätzung in Höhe von € 3.750,-- festgestellt. Die Schätzung beruht auf den in den Verträgen genannten Beträgen (einschließlich Indexanpassung) bzw. aufgrund von Kontrollmitteilungslisten.

Gegen diesen Feststellungsbescheid erhob der Liegenschaftsmiteigentümer C mit Anbringen vom 3. Jänner 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Hinsichtlich der Begründung verwies er auf seinen mit gleichem Datum (Anhang) eingebrachten Feststellungsantrag.

In diesem Feststellungsantrag wurden folgende Kosten, Instandhaltungsaufwand und Gefahrenabgeltung seitens der Liegenschaftseigentümer für das Jahr 2006 geltend gemacht:

Für Instandsetzungsaufwand Zufahrtsweg I, Länge 50 m Breite 2,4 m, sowie Wasserableitung nach Gewitter und vorsorglich Aufschotterung samt Transport wurden € 400 (für 10 Arbeitsstunden, 5 m³ Schotter und drei Traktorstunden) geltend gemacht.

Für Instandsetzungsaufwand Zufahrtsweg H, Länge 80 m Breite 2,4 m, sowie Wasserableitung nach Gewitter und vorsorglich Aufschotterung samt Transport wurden € 400,-- (für 15 Arbeitstunden, 5 m³ Schotter und drei Traktorstunden) geltend gemacht.

Das Material wurde aus der eigenen Liegenschaft entnommen und mit € 200,-- bewertet.

Für Gras bzw. Futterreduktion für ein Schaf/Jahr wurden € 100,-- angesetzt.

Für Gefahrenabgeltung nur für die Liegenschaftseigentümer berechnet wurden pauschal für ca. 3-5 Blitz einschläge im Jahr und für Abgeltung der Strahlenbelastung jeweils € 1.500,--. Somit € 3.000,-- geltend gemacht. Insgesamt wurden somit Kosten in Höhe von € 4.100,-- anfallen.

Weiters wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Einkünfte aus der Vermietung nur eine Entschädigung für die damit verbundenen Unannehmlichkeiten und ein Beitrag für die Öffentlichkeit seien, damit all – nicht nur Einsatzkräfte – überall mit dem Handy telefonieren können.

Außerdem befindet sich auf dem Grundstück eine Sende anlage des J, wofür keine Kosten in Rechnung gestellt würden.

Es werde daher die Berücksichtigung dieser Kosten beantragt.

Im Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes vom 11. Jänner 2008 wurde die Bw darauf hingewiesen, dass die Vermietung von Landwirtschaftlichen Flächen für die Aufstellung von Sende anlagen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Die mit den gegenständlichen Einkünften zusammenhängenden Werbungskosten können nur bei entsprechendem Nachweis in Abzug gebracht werden.

Werbungskosten für Gefahrenabgeltung stellen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 dar, da Werbungskosten Wertabflüsse von Geld oder geldwerten Gütern sind, die durch eine Tätigkeit veranlasst sind, welche auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist.

Mangels vorliegen von Land und Forstwirtschaftlichen Einkünften, (dort wo sich die Sende anlagen befinden erfolgt keine landwirtschaftliche Nutzung) können keine Ausgaben für Gras und Futterreduktion geltend gemacht werden.

Zum Instandsetzungsaufwand für Zufahrtswege wurde ausgeführt, dass sich die Antennenanlage der Fa. I auf dem Wirtschaftsgebäude befindet und die Anlage der Fa. H auf dem Grundstück 405 befindet die über einen Feldweg erreichbar sei.

Zum einen betreffen die Aufwendungen die Hauszufahrt, die sicherlich nicht überwiegend von den Technikern der genannten Firmen benutzt würden. Diese Aufwendung für die Wegeerhaltung erscheinen als rein privat bedingt.

Auch Kosten für die Wegerhaltung des Feldweges würden eher der landwirtschaftlichen Nutzung der umliegenden Felder zugute komme.

Es werde daher um genaue Beschreibung ersucht welche Zufahrtswege für die Vermietungstätigkeit instand gesetzt wurden. Weiters wurde um Bekanntgabe ersucht in welchem Ausmaß diese Wege von den Firmen bzw. privat/landwirtschaftlich genutzt werden.

Die Bw wurde erneut aufgefordert die Höhe der Mieteinnahmen – die bisher mangels Einreichung von Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt wurden – bekannt zu geben.

Laut ihren Angaben befindet sich auf dem Grundstück eine Sendeanlage des J , wobei um Bekanntgabe ersucht wurde, ob ihnen für diese Nutzung Einnahmen zufließen und ob es eine vertragliche Vereinbarung gibt.

Laut Bestandvertrag mit der Fa. H befindet sich auf ihrem Grundstück ein G Sendemast. Es wurde daher um Bekanntgabe ersucht, ob für diese Nutzung Einnahmen zufließen und ob es eine vertragliche Vereinbarung gibt.

Dieser Vorhalt wurde seitens des Miteigentümers C mit Schriftsatz vom 3. Februar 2008 wie folgt beantwortet.

In einem Rückblick bekrittelt der Miteigentümer die Ausführungen in Rechtsmittelbelehrungen, auf deren bekannten Inhalt verwiesen wird.

Weiters wurde ausgeführt, dass die persönliche Zurechnung von Einkünften in diesem Fall falsch sei. Weder sein Bruder noch er würden das Anwesen bewirtschaften. Beide sind im jeweiligen Beruf engagiert und hätten keine Zeit dafür. Weiters weist der Miteigentümer auf die jeweils bereits vorliegende Steuerbelastung hin.

Auf den Übergabevertrag, wonach die Liegenschaftseigentümer das Wirtschaftsrecht nicht besitzen wurde hingewiesen.

Da durch die Vermietung wirtschaftliche Nachteile entstehen, seien diese Einnahmen für den Bewirtschafter wirtschaftlich bestimmd. Dies sei von Beginn an klar gewesen, dass der die Einnahmen bekommt, der damit wirtschaftlich disponieren müsse. Und genauso sei es in den letzten Jahren passiert.

Des weiteren wird auf die Ausführungen über die Besteuerung die sich aufgrund der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Personen ergibt verwiesen.

Für die Zurechnung von Einkünften sei es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren kann. Das Recht der Bewirtschaftung - ohne Einschränkungen – wurde sehr bewusst den Übergebern überlassen. Der Übergabsvertrag wurde notariell verfasst und durchgeführt, die Eintragung im Grundbuch fixiert. Die Liegenschaftseigentümer würden nicht über diese Einkunftsquelle verfügen.

Die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise sei damit falsch. Zusätzlich zum EStG gäbe es VwGH-Urteile, die eine andere Betrachtungsweise zulassen, wenn nicht sogar vorgeben.

Diese Berufung wurde sodann ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt (aufgrund der Berufungen über die Jahre 1999 -2003) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens (betreffend auch die Berufungen der Jahre 1999-2003) wurde der Bw seitens des UFS-Salzburg am 11. Juli 2008 der nachstehende Vorhalt zur Wahrung des Parteiengehörs und allfälligen Stellungnahme (einschließlich der Aufforderung allfällige Unterlagen vorzulegen) übermittelt.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 11. Jänner 2008 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2006 wurde festgestellt, dass sich auf dem Grundstück der Bw ein Sendemast der Fa. G befindet. Die Liegenschaftseigentümer wurden um Bekanntgabe ersucht, ob ihnen für diese Nutzung Einnahmen zufließen.

In diesem Punkt blieb dieser Vorhalt des Finanzamtes unbeantwortet.

Das Finanzamt hat der Rechtsmittelbehörde eine Ablichtung des Dienstbarkeitsvertrages vom 16.12. 1999 übermittelt, der zwischen den Liegenschaftseigentümern und der Fa. G abgeschlossen wurde. Daraus ergibt sich dass die Liegenschaftseigentümer für die zur Verfügung Stellung einer Fläche von ca. 25 m² zur Errichtung einer Sendestation ein jährliches Entgelt ab dem Jahr 2000 von S 12.000,-- (€ 872,07) beziehen. Im Jahr 2000 fällt zusätzlich ein einmaliger Entschädigungsanspruch in Höhe von S 3.000,-- (€ 218,02) an. Die sich aus diesem Vertrag ergebenden Dienstbarkeiten ergeben sich auch aus dem aktuellen Grundbuchsbestand (vom 9. Juli 2008) der E .

Dazu ist anzumerken, dass bereits davor ein dem Grunde nach gleichlautender Vertrag, mit den Eltern der Liegenschaftseigentümer, ab den Jahr 1992 bestanden hat.

Dazu wurde auf die Bestimmungen der §§ 280 und 289 Abs. 2 BAO, wonach für die Abgabenbehörde zweiter Instanz kein Verböserungsverbot besteht, hingewiesen. Weiters wurde im Vorhalt ausgeführt:

„Aufgrund des oben festgestellten neuen Sachverhaltes und der gegebenen Rechtslage (auch unter Hinweis auf § 279 Abs. 2 BAO; wonach die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind) sind die den Liegenschaftseigentümern vom G zufließenden Entgelte aus dem Dienstbarkeitsvertrag vom 16.12 1999 als Einkünfte zuzurechnen.“

Für das Berufungsjahr 2006 wird eine Erhöhung der festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den Jahresbetrag (der bis zum Jahr 2009 wertgesichert ist) von

€ 872,07 vorzunehmen sein. Diese Erhöhung würde daher eine Verböserung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz darstellen.

Sollte im Jahr 2003 und Folgejahren tatsächlich eine Verpachtung erfolgt sein, wird um Vorlage des bezughabenden Vertrages ersucht.

Zu den im Berufungsjahr 2006 geltend gemachten Werbungskosten (Instandhaltung und Gefahrenabgeltung) wurde ausgeführt, dass sich aus den Verträgen mit den Mobilfunkbetreibern (H und I) bzw. dem G kein Hinweis ergibt dass der Zufahrtsweg zum Hof der Liegenschaft bzw. vom Hof zur den Funkanlagen des G und der von H durch die Liegenschaftseigentümer zu erhalten ist. Aus den Verträgen geht lediglich hervor, dass die Liegenschaftseigentümer die Zufahrt dulden müssen und die Mobilfunkbetreiber ein Zufahrtrecht haben. Ein positives tun der Liegenschaftseigentümer zur Erhaltung der Wege ist daher nicht erforderlich. Dies deckt sich auch mit der Rechtslage nach dem Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB) wonach gem. § 482 ABGB der Besitzer der Dienstbaren Sache nicht verbunden ist etwas zu tun sondern nur zur Duldung und Unterlassung (wie in den Verträgen festgelegt wurde) verpflichtet ist. Dem Gegenüber regelt § 483 ABGB dass Aufwendungen für Erhaltung und Nutzung der Sache (Zufahrt zu den Sendemasten) mangels anders lautender Vereinbarungen vom Berechtigten (den Mobilfunkbetreibern bzw. G) zu tragen ist.

Aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit dem G ist zudem zu entnehmen, dass dem G die Herstellung eines 50 Meter langen Weges zum Sendemasten gestattet wird, wobei die Kosten des Weges einschließlich der Instandhaltung vom G zu tragen sind (siehe dazu auch die Haftungsbestimmungen Punkt II. des Vertrages). Dies ist auch aus dem Grundbuch ersichtlich, wonach aufgrund des Vertrages mit dem G vom 16. 12. 1999 die Dienstbarkeit des Herstellens und Instandhaltens einer Zufahrt (über die angegebenen Grundstücke) eingetragen ist.

Dieser Wegteil wird auch laut Vertrag mit der Fa. H von dieser mitbenutzt (Recht den Feldweg vom Hof bis zum bestehenden G -Masten ... zu benutzen).

Eine Herstellung des Weges zum Hof und vom Hof zu den Sendemasten (G und H) steht somit in keinem objektiven Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften mit den Mobilfunkbetreibern und dem G . Ein Erhaltungsaufwand ist der privaten Nutzung als Liegenschaftseigentümer, die an der Adresse der Liegenschaft auch mit Hauptwohnsitz gemeldet sind, zuzurechnen.

Hinsichtlich der Zurechnung von Einkünften, wonach den Liegenschaftseigentümern keine Einnahmen aus Bestands – oder Dienstbarkeitsverträgen zufließen würden , sondern dass diese Einnahmen den Eltern als Nutzungsberechtigte zukommen, ist die vertragliche Ausgestaltung des zugrunde liegenden Übergabevertrages vom 23. Mai 1996 sowie der Verträge

mit der Fa. I aus dem Jahre 1999 und mit der Fa. H aus dem Jahr 1998, sowie der Vertrag aus dem Jahr 1999 mit dem G entgegenzuhalten. Aufgrund dieser Verträge sind die als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzustufenden Einnahmen den zivilrechtlichen Eigentümern (Liegenschaftsbesitzern), da diese Vertragspartner der Gesellschaften sind, zuzurechnen. Dies deshalb, da anders lautende Verträge nicht vorliegen bzw. vorgelegt wurden.

Dazu wurde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 30. 3.2006, ZI. 2003/15/0062 verwiesen.

Dieser Vorhalt wurde seitens der Bw mit Schriftsatz vom 28. Juli 2008 wie folgt beantwortet:

Wie aus dem bereits vorliegenden Übergabsvertrag zu ersehen sei, haben wir zwar die gegenständliche Liegenschaft übernommen, jedoch nicht das „Recht des Wirtschaftens“. Die Miteigentümer seien beide Berufstätig und hätten dafür keine Zeit. Weites erfolgte wiederum der Hinweis auf die von den Liegenschaftseigentümern erfolgten Lohnsteuerzahlungen in Höhe von € 70.000,--.

Außerdem sei der Betrieb seit 1987 ununterbrochen verpachtet.

Die Zurechnung der angeführten Einkünfte an die Liegenschaftseigentümer sei schlichtweg falsch. Auf die Ausführungen zu § 2 EStG 1988 wird verwiesen.

Die Miteigentümer hätten nie über diese Einkünfte verfügt und somit auch nie damit wirtschaftlich disponieren können. Dieses kleine finanzielle Zubrot fließe ausschließlich der Bewirtschaftung der Liegenschaft zu. Durch eine Vermietung entstehe neben vielen Unannehmlichkeiten auch wirtschaftliche Nachteile: Reduktion der Weidefläche durch Wege und Container, dadurch Reduktion des Viehbestandes, Umzäunung und Abgrenzung zu Weidevieh, Freihalten der Wasserwege für das Weidevieh ... um nur die wichtigsten zu erwähnen.

Es entstehe also ein Mehraufwand bei der Bewirtschaftung verbunden mit zusätzlichen Gefahren (Strahlung, Blitzschlag, etc.).

Deshalb müssten diese Beträge den Bewirtschaftern auch tatsächlich zugeführt werden.

Bereits im Jahr 1987 sei das Gut an die Schwester der Liegenschaftseigentümer verpachtet worden. Die Liegenschaftseigentümer hätten diesen Vertrag als Rechtsnachfolger übernommen. Der Vertrag sei weiterhin gültig. Im Anhang befindet sich das Faksimile. Ein unterfertigter Vertrag liege bei der Sozialversicherung. Frau F sei die Betriebsführerin und unterstütze die Eltern bzw. jetzt nur mehr die Mutter und bewirtschaftete gemeinsam mit ihr den Hof. Wir erhalten keine Pachtentschädigung. Auf die angeführten Unterlagen aus denen sich die Schwester als Betriebsführerin ergebe wird verwiesen. Die Bw würde auch keine

Direktzahlungen von der EU erhalten. Dies könne über die Transparenzdatenbank überprüft werden.

Bei Verpachtung des Betriebes seien die Einkünfte dem Pächter zuzurechnen. Nicht der versteuert dem es gehört sondern der, der es bewirtschaftet.

Die angeführte Verknüpfung (Liegenschaftseigentümer als Vertragspartner in den Verträgen) sei für die persönliche Zuordnung der Einkünfte in unserem Fall überhaupt nicht relevant.

Auch würden Entschädigungen für Flurschäden nicht der Einkommensteuer unterliegen.

Abschließend wurde ausgeführt, dass die persönliche Zuordnung der angeführten Einkünfte an die Liegenschaftseigentümer nicht richtig sei. Auf die weiters gemachten Ausführungen wird verwiesen.

Dieser Vorhaltbeantwortung lag ein mit 1. Juli 1987 datierter Pachtvertrag zwischen den Eltern der Liegenschaftseigentümer und der Schwester bei. Dieser Vertrag ist jedoch nicht unterschrieben.

Weiters wurden unterlagen vorgelegt, dass die Bewirtschaftung der gegenständlichen Liegenschaft durch die Schwester der Liegenschaftseigentümer erfolgt ist und auch noch erfolgt.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Der Vorhalt des Finanzamtes vom 11. Jänner 2008 blieb hinsichtlich der Ausführungen betreffend Werbungskosten ebenso unbeantwortet wie die Anfrage betreffend Einkünfte aus einem Vertrag mit dem G .

Die dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegenden Verträge die als Bestandsvertrag bzw. als Dienstbarkeitsverträge bezeichnet sind und die Errichtung von Sendeanlagen bzw. Antennenanlagen zum Inhalt haben wurden in den Jahren 1998 und 1999 zwischen den Liegenschaftseigentümern D und C sowie dem G, H und I abgeschlossen. In diesen Verträgen werden die Nutzungsberechtigen Eltern oder die betriebsführende Pächterin nicht genannt.

Das Entgelt aus diesen Verträgen wird entweder auf ein Konto lautend auf die Liegenschaftseigentümer oder auf eines von ihnen bekannt zu gebendes Konto überwiesen. Für die Fa. H wurde dieses Konto von den Liegenschaftseigentümern am 29.9.1998 bekannt gegeben. Im Vertrag mit der Fa. G wurde ebenfalls dieses Konto mit der dort angegebenen Kontonummer angegeben. Aus dem Vertrag mit dem G mit den nunmehrigen Liegenschaftseigentümern aus dem Jahr 1999 ist zu ersehen, dass ein mit den Eltern gleichlautender Dienstbarkeitsvertrag ab dem Jahr 1992 bestanden hat, der mit dem neuen Vertrag ausdrücklich aufgelöst wurde.

Aus dem Vertrag mit dem G ergeben sich im Jahr 2006 Einkünfte in Höhe von jährlich € 872,07.

Aus dem Übergabsvertrag aus dem Jahr 1996 ist keine Regelung betreffend die gegenständlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu ersehen. Dazu ist anzumerken, dass damals bereits ein Vertrag der Eltern mit der Fa. G bestanden hat.

Auch aus dem vorgelegten Pachtvertrag aus dem Jahr 1987, in den die Liegenschaftseigentümer eingetreten seien, ist keine Regelung bezüglich von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ersichtlich. Nachträgliche schriftliche Vereinbarungen betreffend die Regelung der gegenständlichen Einkünfte mit den wirtschaftsberechtigten Eltern oder mit der Pächterin wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 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 Naturkraft gewinnen.

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

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

Werbungskosten sind Ausgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (so genannter „kausaler Werbungskostenbegriff“). Unter Werbungskosten sind daher beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 (der die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz betrifft) immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegende Höhe der strittigen Einkünfte - auch die im Berufungsverfahren neu hervorgekommen - blieb unbestritten.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Antennen - bzw. Sendeanlagen den Liegenschaftseigentümern oder den die Landwirtschaft betreibenden Personen (wirtschaftsberechtigten Eltern oder Pächterin) zuzurechnen sind.

Weiters ist strittig, ob die in der Berufung angeführten Kosten als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind.

Bezüglich der strittigen Zurechnung der Einkünfte ist folgendes auszuführen:

Die vorliegenden Nutzungsverträge sind als Mietverträge unter § 1091 ABGB zu subsumieren, da Miete lediglich eine Überlassung zum bloßen Gebrauch (Verwendung der Sache) ohne Fruchtziehung ist.

Grundsätzlich ist davon auszugehen dass Einkünfte aus Mieteinnahmen dem zivilrechtlichem Eigentümer (Liegenschaftsbetreiber) oder sonst Nutzungsberechtigten (z.B. Fruchtgenussrecht) zustehen. Aus den vorliegenden Nutzungsverträgen (Dienstbarkeitsverträgen) mit den die Sender betreibenden Gesellschaften ergibt sich kein Hinweis, dass die gegenständlichen Einkünfte anderen Personen als den nunmehrigen Liegenschaftseigentümern zuzurechnen sind. Insbesondere obliegt es den Liegenschaftseigentümern eine Regelung darüber zu treffen, auf welche Konten die Entgelte aus diesen Verträgen überwiesen werden. Weder die Eltern noch die Pächterin sind in diese Nutzungsverträge eingetreten. Seitens der Bw wurden diesbezüglich keine schriftlichen nachträglichen Vereinbarungen vorgelegt.

Vielmehr wurde sogar der mit den Eltern der Liegenschaftseigentümer mit der Fa. G abgeschlossene Vertrag mit Ende des Jahres 1999 aufgehoben und mit den nunmehrigen Liegenschaftseigentümern neu abgeschlossen.

Auch aus dem Übergabevertrag mit den Eltern und aus dem vorgelegten Pachtvertrag ergibt sich kein Hinweis auf eine die gegenständlichen Einkünfte erfolgte Regelung, bzw. geht aus diesen Verträgen nicht hervor, dass die wirtschaftsberechtigten Eltern oder die Pächterin zur Vermietung von Grundstücksteilen berechtigt sind. Die rechtliche und somit wirtschaftlich relevante Dispositionsbefugnis lag und liegt damit bei den nunmehrigen Liegenschaftseigentümern.

Der Ansicht der Bw könnte nur dann gefolgt werden, wenn die Überlassung von landwirtschaftlichen Flächen an Betreiber von Mobilfunksendern oder sonst Sendeanlagen betreibenden Gesellschaften Einkünfte aus Land - und Forstwirtschaft darstellen würden.

Dazu ist jedoch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 30.3. 2006, Zi. 2003/15/0062 zu verweisen, wonach Einnahmen aus der Überlassung von landwirtschaftlichen Flächen an Mobilfunkbetreiber als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingestuft wurden. Dabei stellte der VwGH auch fest, dass diese

Vermietungstätigkeit (bzw. Dienstbarkeit) keinen Nebenbetrieb zur Land- und Forstwirtschaft darstellt. Diese Rechtsprechung hat auch für den Vertrag mit dem G Gültigkeit. Die gegenständlichen Einkünfte sind daher den an der Bw beteiligten Liegenschaftseigentümern zuzurechnen und somit gegenüber der Bw gem. § 188 festzustellen. Im gegenständlichen Fall hätte daher, wie schon vom Finanzamt ausgeführt wurde, eine andere vertragliche Gestaltung vorliegen müssen, um eine andere Zurechnung der Einkünfte vornehmen zu können.

Sämtliche von der Bw vorgebrachten Einwendungen wonach die Einkünfte nicht ihnen sondern aus verschiedenen Gründen (Sicherung der Existenz der Eltern, für wirtschaftliche Nachteile oder Gefahrenabgeltung, als Ausgedinge usw.) den Eltern oder der Pächterin bzw. überhaupt laut Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juli 2008 allgemein dem Betrieb der Landwirtschaft zukommen – diesbezüglich legte sich die Bw nicht fest – können an der vorgenommenen Zurechnung der Einkünfte nichts ändern. Insofern diese Mieteinnahmen letztlich somit andern Personen zukommen und nicht bei den Liegenschaftseigentümern verbleiben, stellt dies eine für die Zurechnung der Einkünfte unbedeutliche Einkommensverwendung dar.

Für die Zurechnung kommt es demnach auch nicht darauf an ob die Beteiligten Personen auf die finanziellen Mittel angewiesen sind oder diese Mittel wirtschaftlich nicht benötigen (da sie mit ihrem Einkommen bereits einer 50% Steuerprogression unterliegen).

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen ist auszuführen, dass die Bw weder zum Vorhalt des Finanzamtes vom 11. Jänner 2008 noch zu den diesbezüglichen Ausführungen im Vorhalt des UFS-Salzburg Stellung genommen hat bzw. Fragen beantwortet hat. Es wurden keine Nachweise über Zahlungen der geltend gemachten Kosten erbracht.

Da sich aus den Verträgen mit den Betreiberfirmen der Sendemasten keinerlei Verpflichtung für die Erhaltung der Zufahrtswege durch die Liegenschaftseigentümer ergibt, sondern die Liegenschaftseigentümer nur die Zufahrt dulden müssen und die Sendemastenbetreiber ein Zufahrtsrecht haben, stehen die geltend gemachten Kosten (überwiegend Eigenleistungen) in keinem objektiven Zusammenhang mit der gegenständlichen Erzielung von Einkünften. Dies entspricht auch der Rechtslage nach dem ABGB betreffend Dienstbarkeiten im Sinne der §§ 482 und 483 ABGB. Dazu ist auch auf die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Vorhalt des UFS zu verweisen. Ein Erhaltungsaufwand für Zufahrtswege ist daher der privaten Veranlassung der Liegenschaftseigentümer, die an der Adresse der Liegenschaft auch mit Hauptwohnsitz gemeldet sind, zuzurechnen.

Der Ausfall (ein Zukauf wurde nicht behauptet) für Gras und Futterreduktion stellt sich nicht als Ausgabe bzw. Wertabfluss dar, der mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in einem konkreten Zusammenhang steht.

Dem Finanzamt ist auch beizupflichten, dass die beantragten Werbungskosten für pauschale Gefahrenabgeltung nicht anzuerkennen sind, da damit ein Wertabfluss von Geld oder Geldwerten Gütern nicht verbunden ist.

Die mit Anbringen vom 3. Jänner 2008 geltend gemachten Kosten in Höhe von insgesamt € 4.100,-- können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Für das Jahr 2006 sind auch die im Zuge des Berufungsverfahrens hervorgekommen Einkünfte mit der Fa. G zu erfassen (siehe Vorhalt des UFS sowie die Feststellungen aus dem Akteninhalt), denen die Liegenschaftseigentümer im Berufungsverfahrens nicht entgegengetreten sind. Bezuglich der Höhe wird auf die Feststellungen aus dem Akteninhalt verwiesen. Diesbezüglich hat daher eine Verböserung durch die Berufungsentscheidung gegenüber dem Erstbescheid des Finanzamtes zu erfolgen. Dazu wird auch auf die im Vorhalt des UFS vom 11. Juli 2008 gemachten Ausführungen Bezug genommen und auf die Bestimmungen der BAO § 279 Abs. 2, § 280 und insbesondere auf § 289 Abs. 2 verwiesen.

Die für das Jahr 2006 bisher erfassten Einkünfte in Höhe von € 3.750,-- sind daher um die Einkünfte mit dem G um € 872,07 zu erhöhen und betragen somit € 4.622,07.

Der Berufung kommt daher insgesamt gesehen keine Berechtigung zu, wobei der Erstbescheid abzuändern war. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 14. August 2008