



GZ. RV/0473-F/10,
miterledigt RV/0465-F/10,
RV/0504-F/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch die Gantner & Liepert Steuerberater OG, Anschrift, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) von Amts wegen hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008, Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 und Folgejahre wird entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2010 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in den Jahren 2006 bis 2008 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung eingereicht. In den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2008 wurden zunächst nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst.

Auf Grund einer bei der Gattin des Bw hinsichtlich der Vermietungseinkünfte durchgeführten Betriebsprüfung, u.a. betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008, vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Ortsangabe, Straße 40, dem Bw als Alleineigentümer der Liegenschaft zuzurechnen seien.

Nach Abschluss dieser Betriebsprüfung wurde auch eine Betriebsprüfung beim Bw durchgeführt, die mit dem Bericht vom xxxx, abgeschlossen wurde.

Mit Bescheiden vom 18. August 2010 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 beim Bw gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) von Amts wegen wiederaufgenommen und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 erlassen, in denen neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in Ortsangabe, Straße 40, erfasst wurden.

In der Begründung zu den Wiederaufnahmebescheiden wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien, verwiesen. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen, im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Am 18. August 2010 hat das Finanzamt überdies einen Vorauszahlungsbescheid erlassen, mit dem Einkommensteuervorauszahlungen für 2010 und Folgejahre mit 3.600,00 € festgesetzt wurden. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Die steuerliche Vertretung des Bw hat mit Schriftsatz vom 6. September 2010 fristgerecht gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2006 bis 2008, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 und am 7. September 2009 gegen den Vorauszahlungsbescheid fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung zum Schriftsatz vom 6. September 2010 wurde gegen die Wiederaufnahme vorgebracht, es sei wohl unbestritten, dass dem Finanzamt die grundbücherlichen Besitzverhältnisse einer Liegenschaft im Finanzamtsbezirk bekannt seien. Das möge zwar unter Umständen nicht auf jeden Beamten zutreffen, was ihres Erachtens auch nicht notwendig sei. In der Steuererklärung der Ehegattin A würden seit vielen Jahren die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung dieses Grundstückes unter Anführung der Lageadresse Ortsangabe, Straße

40, erklärt. Aus dem Prüfungsbericht des Finanzamtes sei somit nicht zu entnehmen, welche neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 rechtfertige. Wie in den Prüfungsfeststellungen richtig vermerkt sei, sei bisher kein schriftlicher Vertrag gemäß [§ 509 ABGB](#) über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes am Haus Postleitzahl Ortsangabe, Straße 40, abgeschlossen worden. Somit sei selbstverständlich auch eine entsprechende Eintragung im Grundbuch nicht möglich gewesen. Nach Lehre und Rechtsprechung sei allerdings auch die Einräumung eines sogenannten obligatorischen Fruchtgenusses möglich, der keiner Schriftform und keiner Eintragung im Grundbuch bedürfe. Sei der Fruchtgenussberechtigte im Grundbuch nicht eingetragen, habe er also nur ein obligatorisches Fruchtgenussrecht, dürfe er Hauptmietverträge abschließen, wenn sich das Fruchtgenussrecht auf das ganze Haus erstrecke (OGH 20.6.1996, [6 Ob 2058/96g](#)). Zwischen den Ehegatten sei ein solches mündliches obligatorisches Fruchtgenussrecht vereinbart worden. Gemäß nachstehenden Ausführungen sei dieses Nutzungsrecht auch ausreichend nach außen in Erscheinung getreten. Die Gattin des Bw habe in den Jahren 1994 und 1998 im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Instandsetzungsarbeiten in Höhe von 36.393,53 € am Objekt Ortsangabe, Straße 40, durchgeführt. Sämtliche Mietverträge für die zwei in diesem Hause befindlichen Wohnungen seien von der Ehegattin des Bw im eigenen Namen abgeschlossen worden. Ebenfalls sei die Vergebührung dieser Mietverträge beim Finanzamt Feldkirch von ihr im eigenen Namen erfolgt. Die Miete sei jeweils, wie auch aus dem Schreiben der Bank vom Datum hervorgehe, auf das Konto Nr. bei der xxxxx, lautend auf A, einzuzahlen. Jeglicher Schriftverkehr betreffend die vermieteten Wohnungen sei von seiner Gattin im eigenen Namen und an sie als Vermieterin geführt worden (siehe Schriftverkehr mit den Bezirkshauptmannschaften Bludenz und Bregenz). Anfallende Reparaturen usw. seien von Frau A im eigenen Namen in Auftrag gegeben, die entsprechenden Rechnungen seien an A gestellt und von ihr bezahlt worden.

Gemäß Tz 104 der Einkommensteuerrichtlinien sei Zurechnungssubjekt von Einkünften aus (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl: Vermietung und Verpachtung) derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, der also die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Gem. Tz 106 der Richtlinie seien Einkünfte aus V+V demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt sei. Die Durchführung oder Verhinderung von Reparaturaufwendungen an einem Gebäude kennzeichne typischerweise auch die vorzunehmende Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 5.8.1993, [93/14/0031](#)). Bei der Zurechnung von Einkünften komme es dabei auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach [§ 24 BAO](#) zu lösende

Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (VwGH 26.9.2000, [98/13/0070](#)). Gemäß Tz 111 würden die Eigentumsverhältnisse an einem Wirtschaftsgut allein nichts darüber aussagen, wem die Einkünfte zuzurechnen seien (VwGH 14.6.1972, 770/70). Tz 129 und Tz 131 der Richtlinie würden weiters besagen, dass das Fehlen einer schriftlichen Treuhandvereinbarung und die jahrzehntelange Nichtentlohnung eines behaupteten Treuhandverhältnisses die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums des angeblichen Treuhänders schlüssig erscheinen lassen würden (VwGH 24.6.1997, [95/14/0030](#), 0107). Das im zivilrechtlichen Eigentum des einen Ehegatten stehende Gebäude sei insoweit dem anderen Ehegatten zuzurechnen als dieser auf eigene Kosten umfangreiche Investitionen durchführe und fremdübliche Nutzungsvereinbarungen fehlen würden. Die Zurechnung erstrecke sich jedoch nicht auf den Grund und Boden. Mit den vorstehenden Ausführungen sei ihres Erachtens ausreichend dokumentiert worden, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Ehegattin ihres Klienten zuzurechnen seien.

Das Finanzamt hat die Berufungen gegen die Wiederaufnahme-, die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 sowie jene gegen den Vorauszahlungsbescheid mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. Oktober 2010 (händisch) bzw. vom 7. Oktober 2010 als unbegründet abgewiesen.

Bezüglich der Wiederaufnahme wurde in der Begründung ausgeführt, im gegenständlichen Fall sei erst durch die Betriebsprüfung festgestellt worden, dass das vermietete Gebäude Straße 40 in Ortsangabe im Alleineigentum des Bw stehe und folglich die Einkünfte nicht A zuzurechnen seien. Ebenso habe die Prüferin festgestellt, dass keine schriftliche Vereinbarung über ein Fruchtgenussrecht von A vorliege und auch die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht mit ausreichender Deutlichkeit fixiert worden seien. Die zur steuerrechtlichen Beurteilung relevanten Tatsachen seien der Abgabenbehörde erst im Zuge der Betriebsprüfung vollständig bekannt geworden. Eine richtige rechtliche Subsumption sei erst im Zuge der Betriebsprüfung möglich gewesen, da die maßgeblichen Umstände des Sachverhaltes bisher nicht offen gelegt worden seien. Da diese neuen Tatsachen erst von der Prüferin festgestellt worden seien, sei die Wiederaufnahme der Verfahren nicht mit Rechtswidrigkeit belastet. Für die Wiederaufnahme von Amts wegen sei es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden seien. Dies bedeute, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließe. Eine solche könne jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen seien, von denen die Abgabenbehörde also bisher keine Kenntnis gehabt habe (vgl. VwGH 22.10.1992, [92/16/0059](#)).

Die Abweisung der Berufung betreffend die Einkommensteuerbescheide wurde damit begründet, außer Streit stehe, dass der Bw grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft in Ort sei, welche seit Jahren vermietet werde. In dem im Zuge der Berufung vorgelegten Mietvertrag vom 1.8.2008 scheine als Vermieterin dieser Liegenschaft A auf. Zwischen den Ehegatten sei ein mündliches obligatorisches Fruchtgenussrecht vereinbart worden.

Strittig sei, ob weiterhin ein Zufluss der Einkünfte an A aus der Vermietung des Gebäudes in Ortsangabe anzunehmen sei. Laut den Berufungsausführungen seien die Einkünfte weiterhin der Ehegattin des Bw zuzurechnen, da das Nutzungsrecht auch ausreichend nach außen in Erscheinung getreten sei.

Demgegenüber sei nach herrschender Rechtsmeinung für die Zurechnung von Einkünften von ausschlaggebender Bedeutung, wer auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehme, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Dazu gehöre, dass er die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trage (insbes. Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen;

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 39; Doralt/Renner, EStG, § 2 Tz 147). Unerheblich sei hingegen, wer letztendlich die Verfügungsmacht über die Einkünfte erlange. Die Überlassung bereits zugeflossener Einkünfte an Dritte ändere als Einkommensverwendung nichts an der Zurechnung an den Steuerpflichtigen

(Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 33). Eine Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussbesteller erfolge in den Fällen des Bruttofruchtgenusses, d.h., wenn nicht der Fruchtgenussberechtigte die mit der Fruchtgenuss Sache verbundenen Aufwendungen trage, sondern der Fruchtgenussbesteller. Auch in Fällen, in denen der Fruchtgenussberechtigte nicht ausreichend unternehmerisch tätig werde, da er keine für die Tatbestandsverwirklichung ausreichende Möglichkeit besitze, die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen zu gestalten und kraft eigener Entschliebung am Wirtschaftsleben teilzunehmen, erfolge die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussbesteller

(Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 40). Zusammenfassend bedeute dies, dass für die Einkünftezurechnung ausschlaggebend sei, wer einerseits aktiv auf die Einkunftserzielung Einfluss nehme und andererseits die damit verbundenen Aufwendungen trage.

Zweifelsohne scheine im vorgelegten Mietvertrag A als Vermieterin auf, die Mietzahlungen würden auch auf ein Bankkonto überwiesen, das auf A laute. Nach den Berufungsausführungen seien in den Jahren 1994 und 1998 auf Rechnung von A Instandsetzungsarbeiten in Höhe von 36.393,53 € durchgeführt worden. Diesbezüglich sei

anzuführen, dass entsprechende Nachweise nunmehr nicht vorgelegt worden seien und auch anhand des Zahlungsflusses nicht erwiesen worden sei, dass diese Beträge tatsächlich auch von A getragen worden seien.

Im gegenständlichen Fall sei nach der Lebenserfahrung - und dafür spreche auch das völlig unregelmäßige und nicht einmal in den wesentlichen Vertragspunkten fixierte mündliche Fruchtgenussrecht – wahrscheinlicher, dass A bei den Mietverhandlungen (Vertragsabschlüssen) und auch sonst in Sachen der Vermietung als Vertreterin ihres Gatten auftrete und sich namens des Bw um die Angelegenheiten kümmere und den Bw somit nur vertreten habe.

Hieraus lasse sich eine Zurechnung der Einkünfte an A nicht ableiten. Denn es sei zum einen nicht erwiesen, wer den Reparaturaufwand (1994 und 1998) tatsächlich und aus welchem Einkommen getragen habe, zum anderen sei unklar, auf wen die Versicherungen, Grundsteuer und Gebühren laufen würden.

Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen seien jedoch darüber hinaus - wie bereits von der Prüferin angeführt - die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten:

Nach allgemeiner Rechtsmeinung müssten bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen folgende Kriterien für die steuerliche Anerkennung gegeben sein, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beachten seien: Verträge müssten nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Hinsichtlich der Publizität sei den Berufungsausführungen beizupflichten, dass die Schriftform zwar nicht unbedingt erforderlich sei. Liege keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssten zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Im gegenständlichen Fall seien nicht einmal die wesentlichen Vertragsbestandteile fixiert worden. Es fehle jegliche Regelung, wer die mit dem Fruchtgenussobjekt zusammenhängenden Erhaltungsaufwendungen, Abgaben, Zinsen udgl. zu tragen habe, für welchen Zeitraum das Fruchtgenussrecht eingeräumt worden sei, ab welchem Zeitpunkt und wie mit dem Fruchtgenussrecht im Falle einer Rechtsnachfolge zu verfahren sei. Da dies zum wesentlichen Inhalt eines Fruchtgenussvertrages zähle, fehle dem gegenständlichen Vertrag jedenfalls ein eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt. Es könne daher nicht festgestellt werden, dass ein steuerlich anzuerkennender Fruchtgenussvertrag zwischen dem Bw und seiner Gattin im Berufszeitraum vorgelegen habe, da der Vertrag weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei, noch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2010 hat die steuerliche Vertretung des Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2008 und die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Am gleichen Tag wurde fristgerecht gegen den Vorauszahlungsbescheid (elektronisch) ein Vorlageantrag gestellt. In der Begründung gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde vorgebracht, laut Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 5.10.2001 sei erst durch die Betriebsprüfung festgestellt worden, dass das vermietete Objekt Postleitzahl Ortsangabe, Straße 40, im Eigentum des Bw stehe. Dieser Behauptung müsse vehement widersprochen werden. Da das Finanzamt bereits seit Jahrzehnten Einheitswertbescheide mit einer Zurechnung an den Bw erstelle, seien der Behörde die Eigentumsverhältnisse nachweislich bekannt gewesen. Seit dem Jahre 1994 seien von Frau A die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes unter Anführung der Lageadresse Postleitzahl Ortsangabe, Straße 40 EG und OG erklärt worden. Seit Beginn der Vermietung des Objektes im Jahre 1994, somit immerhin 17 Jahre sei ausschließlich die Gattin des Bw nach außen als Vermieterin in Erscheinung getreten. Diese Tatsachen seien möglicherweise nicht allen Bediensteten des Finanzamtes, sehr wohl jedoch der Behörde Finanzamt Feldkirch nachweislich bekannt gewesen. Für die steuerliche Vertretung der Bw sei somit nicht ersichtlich, welche neuen Tatsachen zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffen Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 geführt hätten. Erfreulicherweise stimme ihnen die Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung zu, dass für die Zurechnung von Einkünften von ausschlaggebender Bedeutung sei, wer auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehme, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Dazu gehöre unwidersprochen, dass er die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trage. Zusammenfassend bedeute dies, dass für die Einkünftezurechnung ausschlaggebend sei, wer aktiv auf die Einkünfterzielung Einfluss nehme und andererseits die damit verbundenen Aufwendungen trage.

Sämtliche Mietverträge seit 1994 seien von der Gattin des Bw verhandelt und abgeschlossen worden. Die Mieteinnahmen seien seit 1994 A zugeflossen und sämtliche Aufwendungen seien von ihr getragen worden. Diese Kostentragung sei in sämtlichen Steuererklärungen dokumentiert und die entsprechenden Vorsteuern in Abzug gebracht worden. Entsprechende Nachweise seien im derzeitigen Verfahren vom Finanzamt nie angefordert worden, weshalb von ihnen angenommen worden sei, dass die Finanzbehörde den eingereichten Erklärungen der Jahre 1994 und Folgejahre folge. Gerne würden sie jedoch das entsprechende Anlagenverzeichnis und die Rechnungen der Instandsetzung der Wohnungen im Jahre 1998 vorlegen. Dass das obligatorische Fruchtgenussrecht nicht einmal in den wesentlichen

Vertragspunkten mündlich fixiert worden sei, dem müsse ebenfalls ausdrücklich widersprochen werden. So sei seinerzeit vereinbart worden, dass Frau A die Einnahmen zufließen und andererseits von ihr sämtliche mit dem Objekt zusammenhängende Kosten zu tragen seien. Diese Vereinbarung sei auch bereits seit nunmehr immerhin 17 Jahren so gelebt worden und auch entsprechend der Abgabenbehörde erklärt worden. Da bei sämtlichen Behörden, Lieferanten und Mietern stets Frau A als Vermieterin in Erscheinung getreten sei, sei die Feststellung, der Fruchtgenuss sei weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, noch habe er einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ihres Erachtens wirklichkeitsfremd und widerspreche sämtlichen Tatsachen. Im Weiteren wurde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2006 bis 2008 zu Recht verfügt hat.

Der Berufsbehörde obliegt es nur zu prüfen, ob das Finanzamt das Verfahren **aus den von ihm herangezogenen Gründen** wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufsbehörde den Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufheben. Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist auch in der Berufungsvorentscheidung nicht nachholbar (VwGH 16.11.2006, [2006/14/0014](#), VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#), Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3).

Gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In [§ 303 Abs. 4 BAO](#) sind somit drei mögliche Wiederaufnahmetatbestände angeführt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand bereits in den Spruch des Bescheides (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 2, UFSjournal 2012, Heft 2, 45 f). Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 2). Im Erk. vom 12.6.1991, 90/13/0027 erschien es dem VwGH allerdings ausreichend, dass der Wiederaufnahmetatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war.

Dem Spruch der Wiederaufnahmebescheide für die Berufungsjahre ist jeweils lediglich zu entnehmen, dass das (jeweilige) Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wird. Eine Bezeichnung des im gegenständlichen Fall herangezogenen Tatbestandes (Erschleichungs-, Vorfragen- oder Neuerungsstatbestand) fehlt.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde die Wiederaufnahme jeweils gleichlautend wie folgt begründet: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen“*. Im Anschluss daran wurde die Ermessensübung hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren begründet.

Mit der Formulierung *„Die Wiederaufnahme erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung“* bringt das Finanzamt ebenfalls in keiner Weise zum Ausdruck, welchen der in § 303 Abs. 4 BAO angeführten Tatbestände es als erfüllt ansieht.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil sich nach der Judikatur des VwGH die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3).

Der an sich zulässige Verweis in der Begründung zu den Wiederaufnahmebescheiden auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (vgl. dazu VwGH 26.4.2007, [2002/14/0075](#)), die laut Begründung der Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien, vermag die Wiederaufnahme der gegenständlichen Einkommensteuerverfahren aber nur dann zu begründen, wenn im Prüfbericht bzw. der Niederschrift tatsächlich entsprechende Feststellungen getroffen wurden, es sich um solche handelt, die die Wiederaufnahme des jeweiligen Verfahrens rechtfertigen (taugliche Wiederaufnahmegründe) und sich anhand von dort getroffenen Feststellungen zweifelsfrei feststellen lässt, welchen Tatbestand die Behörde mit den getroffenen Feststellungen als verwirklicht ansieht.

Hat das Finanzamt z.B. den Neuerungsstatbestand für die Wiederaufnahme herangezogen, müssen im Prüfbericht bzw. in der Niederschrift auch Tatsachen festgestellt worden sein (VwGH 26.4.2007, [2002/14/0075](#)), die die Wiederaufnahme begründen. Im Übrigen muss auch das *„neu Hervorkommen“* (die bisher fehlende Kenntnis der Behörde) der herangezogenen Sachverhaltselemente im jeweiligen Verfahren und deren Eignung, dass sie bei entsprechender Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, von der die

Wiederaufnahme verfügenden Abgabenbehörde erster Instanz dargestellt werden (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 24, 25).

Im dem den Bw betreffenden Prüfbericht vom xxxx, wurde unter Prüfungsabschluss neuerlich lediglich § 303 Abs. 4 BAO angeführt und hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Tz 2 des Prüfberichtes verwiesen.

In Tz 2 des Prüfberichtes wurde ausgeführt: *„Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung bei der Gattin konnte festgestellt werden, dass sämtliche Einkünfte aus der Vermietung im Straße 10 (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl Straße 40) in Ort dem grundbücherlichen Eigentümer, Herrn Bw, zuzurechnen sind. Eine detaillierte Begründung ist den beiliegenden Prüfungsfeststellungen zu entnehmen. Im Gegenzug wird der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt“*.

Tatsachenfeststellungen, die eine Wiederaufnahme begründen, sind auch der Tz 2 nicht zu entnehmen, zumal mit der Feststellung, dass sämtliche Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in Ort, Straße, dem grundbücherlichen Eigentümer zuzurechnen seien, nur die Rechtsfolge von nicht näher konkretisierten Feststellungen einer Prüfung bei der Gattin des Bw angesprochen wurden.

Auch aus der Beilage zum Prüfbericht des Bw kann, selbst wenn das Alleineigentum des Bw aus Sicht des Finanzamtes die *„neue Tatsache“* darstellen sollte, kein tauglicher Wiederaufnahmegrund entnommen werden. Der Umstand, dass der Bw Alleineigentümer der Liegenschaft ist, führt fallbezogen für sich gesehen nicht automatisch zu einer Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen in Ortsangabe, Straße 40, an den Bw. Die Prüferin hat in der Beilage zum Prüfbericht nämlich festgestellt, dass die steuerliche Vertretung des Bw in einer *(Anmerkung der Referentin: bereits vor Prüfungsabschluss)* eingereichten Stellungnahme vom 19. Juli 2010 eine mündliche Vereinbarung zwischen den Eheleuten behauptet hat, wonach der zivilrechtliche Eigentümer (Bw) auf Grund seines Gesundheitszustandes *„sämtliche Rechte“* an seine Gattin abgetreten habe, die Steuerpflichtige nach außen hin als Vermieterin auftrete und sämtliche *„damit verbundenen Rechte und Pflichten“* ausübe. Details seien der schriftlichen Stellungnahme vom 19. Juli 2010 zu entnehmen.

Die Prüferin hat nach allgemeinen Ausführungen, wem Einkünfte zuzurechnen seien, der Feststellung, dass sich die Zurechnung von Einkünften nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Liegenschaft decken müsse und allgemeinen Ausführungen zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen festgestellt, dass die Ehegattin des Bw *„als Vermieterin in Erscheinung“* trete.

Was die nachfolgenden Feststellungen anlangt, wonach im gegenständlichen Fall *„keine klaren, eindeutigen Vereinbarungen über die Dauer und das Ausmaß der Rechte oder*

ggf eine entsprechende Entlohnung" vorliege, erhält die im Weiteren getroffene rechtliche Beurteilung, nämlich dass die „Tätigkeit der Gattin für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ als Form der „*familienhaften Mitarbeit gem. § 90 und 98 ABGB in Form der ehelichen Beistandspflicht*“ anzusehen sei, dass die Prüferin das Vorliegen eines der Angehörigenjudikatur des VwGH entsprechenden Dienstverhältnisses und nicht einer Nutzungsvereinbarung (Fruchtgenussrecht) geprüft und verneint hat. Dies zeigt sich auch daran, dass sie auch die Vereinbarung einer „*Entlohnung*“ als notwendigen Bestandteil einer klaren, eindeutigen (nicht näher bezeichneten) Vereinbarung angesehen und ihre auf Basis der vorangegangenen Feststellungen vertretene Rechtsansicht, es handle sich um familienhafte Mitarbeit mit einem auf Grund der Dauervermietung nicht „*allzu hohen Arbeitspensum*“ begründet hat. Die Vereinbarung einer „*Entlohnung*“ ist nicht Bestandteil einer Vereinbarung, mit der ein Nutzungsrecht (Fruchtgenussrecht) an einer Liegenschaft eingeräumt wird. Ein Fruchtgenussberechtigter arbeitet auch nicht im Erwerb des anderen mit bzw. ist nicht für diesen tätig.

Entgegen der Feststellung in der Begründung zur händischen Berufungsvorentscheidung (Pkt. 1. „*Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO*“) hat die Prüferin daher weder im Prüfbericht noch in der diesem angeschlossenen Beilage oder der Niederschrift festgestellt, dass „*die wesentlichen Vertragsbestandteile*“ des - wie in der BVE-Begründung behauptet wird - mündlichen Fruchtgenussvertrages „*nicht mit ausreichender Deutlichkeit fixiert*“ worden seien. Im Übrigen wurden in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung andere vertragliche Regelungen vermisst bzw. als erforderlich erachtet als jene, deren Fehlen die Prüferin moniert hat (Vereinbarungen über die Dauer und das Ausmaß der Rechte oder ggf eine entsprechende Entlohnung).

Das von der Prüferin festgestellte Fehlen von ihr als notwendig erachteten Vereinbarungen in einem Dienstvertrag (in Abgrenzung zur von ihr festgestellten familienhaften Mitarbeit) konnte aber schon deshalb die Wiederaufnahme nicht begründen, zumal von der steuerlichen Vertretung nicht die Mitarbeit der Gattin im Erwerb des Ehegatten und die Abzugsfähigkeit einer Entlohnung (von Lohnaufwendungen) für von der Ehegattin im Rahmen der Vermietung der Wohnungen in Ort erbrachte Tätigkeiten behauptet wurde bzw. zur Beurteilung stand. Die Wiederaufnahme wurde im Prüfbericht (Tz 2) und der Beilage dazu sohin ausschließlich auf das grundbücherliche Alleineigentum des Bw an der Liegenschaft gestützt (vgl. dazu auch in der Beilage zum Prüfbericht vom 16.8.2010 unter „Allgemeines: *„konnte festgestellt werden, dass das Objekt im Straße 10 (gemeint wohl: 40) in Ort grundbücherlich zu 100 % im Eigentum des Bw steht und die daraus resultierenden Einkünfte **daher** dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind*“; vgl. auch unter Tz 1 „Allgemeines“). Bei der Gattin wurde die Wiederaufnahme ebenfalls „*auf den alleinigen Besitz des Ehegatten*“ gestützt (vgl. Tz 3 des

Prüfberichtes vom 6.8.2010), wobei weder im Prüfbericht des Bw noch der Beilage dazu die bisher fehlende Kenntnis der Eigentumsverhältnisse behauptet wurde. Da der Referentin nur Aktenteile zum Veranlagungsakt der Gattin ab 2001 vorgelegt wurden, ist der Wissensstand des Finanzamtes nur eingeschränkt überprüfbar, zumal die Gattin ja bereits seit 1994 die Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft erklärt haben soll, was das Finanzamt auch nicht bestritten hat.

Mit den von der steuerlichen Vertretung in der E-Mail vom 19. Juli 2010 gegen die Zurechnung der Einkünfte beim Bw erhobenen Einwänden hat sich die Prüferin nicht näher auseinandergesetzt und hiezu keine die Wiederaufnahme begründenden Tatsachen festgestellt. Sie hat auch bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte und im Arbeitsbogen abgelegte Beweismittel (Mietverträge) nicht gewürdigt.

Im Weiteren unterstellt die Prüferin in der Beilage zum Prüfbericht - ohne sich dabei auf den Inhalt konkreter Beweismittel oder Ermittlungsergebnisse zu stützen und dem von ihr festgestellten Vorbringen der steuerlichen Vertretung, die Gattin trage das Unternehmerrisiko und habe auch sämtliche Instandsetzungsarbeiten durchgeführt, etwas Substantielles entgegenzuhalten - die Bw sei stets nur *„im Namen ihres Gatten tätig geworden“*. Inwiefern sich im Übrigen diese Ansicht damit begründen ließe, dass nur der Bw zivilrechtlicher Eigentümer sei und nur er das Gebäude belasten oder veräußern könne, entzieht sich dem Verständnis der Referentin. Die Prüferin hat sich mit der Ansicht, die Bw sei stets nur *„im Namen ihres Gatten tätig“* geworden, überdies klar in Widerspruch zu ihrer eigenen Feststellung gesetzt, Frau A sei als Vermieterin in Erscheinung getreten, was auch den im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung abgelegten Mietverträgen, die die Gattin des Bw als Vermieterin ausweisen und von ihr in eigenem Namen unterfertigt wurden, klar zu entnehmen ist (vgl. dazu auch die Feststellungen in der BVE-Begründung zum Mietvertrag vom 1.8.2008). Die allgemein gehaltene Feststellung, die Gattin des Bw verfüge *„im Prüfungszeitraum“* nur über geringe Einkünfte und die unbewiesen gebliebene bloße Vermutung, *„somit dürften die Investitionen aus den 90er Jahren zumindest zum Großteil durch das Einkommen ihres Ehegatten finanziert worden“* sein, sagen nichts über die in den einzelnen Berufungsjahren jeweils angefallenen Kosten und wer diese getragen hat, aus. Inwiefern im Übrigen die Tragung der Kosten von nicht näher konkretisierten, *„in den 90er Jahren“* getätigten Investitionen für die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der streitgegenständlichen Wohnungen in den Berufungsjahren relevant sein sollte, hat die Prüferin nicht ersichtlich gemacht worden. Eine nicht auf entsprechende Ermittlungsergebnisse bzw. Beweismittel gestützte Beweiswürdigung zu *„Investitionen aus den 90er Jahren“* und die allgemein gehaltene Feststellung, *„viele Reparaturrechnungen“* würden auf den Gatten oder beide Eheleute lauten, sind aber ohnedies keine Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des

Verfahrens für eines der Berufungsjahre begründen können. Im Übrigen kann die jahrzehntelange Nichtausforschung von Sachverhalten, die in den Jahren 1994 und 1998 verwirklicht wurden, nicht dazu führen, dass eine etwaige Unmöglichkeit, Zahlungsnachweise für in diesen Jahren getätigte Investitionen im Jahr 2010 und damit nach Ablauf der Belegaufbewahrungsfrist zu erbringen, als Beweis dafür gewertet wird, dass die Kosten nicht von der Gattin des Bw getragen wurden. Inwiefern sich aus den laut Prüferin geringen Einkünften der Gattin „im Prüfungszeitraum“ ableiten lassen würde, die Investitionen der 90er seien „zumindest zum Großteil durch das Einkommen ihres Gatten getragen“, kann die Referentin nicht nachvollziehen. Aus der Rechnungslegung (dem Rechnungsadressaten) allein könnte auch noch nicht darauf geschlossen werden, wer Aufwendungen der Berufungsjahre, soweit sie nicht ohnedies auf Grund der im Mietvertrag getroffenen Vereinbarungen vom Mieter zu tragen sind bzw. getragen wurden, letztlich getragen hat. Im Übrigen hat die Prüferin nicht festgestellt, dass auch (konkret zu bezeichnende!) Rechnungen, die die Berufungsjahre betreffen, auf den Gatten oder auf beide Eheleute gelautet hätten. Eine Zurechnung der Einkünfte an den Bw ist auf Basis der getroffenen Feststellungen nicht möglich und daher die Wiederaufnahme unzulässig.

Weder dem Finanzamt ist es in der Berufungsvorentscheidung noch der Referentin in der Berufungsentscheidung erlaubt, andere als im Prüfbericht angeführte Tatsachen oder Beweismittel für die Wiederaufnahme als Grund heranzuziehen und damit im Ergebnis den Wiederaufnahmegrund auszuwechseln. Fehlende Sachverhaltsfeststellungen zur tatsächlichen Streitfrage (= vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende steuerliche Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen in den Berufungsjahren bei der Gattin auf Grund eines mündlich vereinbarten Fruchtgenussrechts) können weder in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung noch von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung nachgeholt werden.

2. Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010:

Gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Das bedeutet, dass durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 vom 2. August 2007, vom 21. März 2008 und vom 6. April 2009 wieder aufleben, während jene vom 18. August 2010 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 8). Damit richtet sich die Berufung gegen rechtlich nicht mehr existente Bescheide. Die Berufung gegen einen nicht mehr existenten Bescheid ist als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3. Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2010 und Folgejahre:

Für Lohnsteuerpflichtige sind gem. [§ 45 Abs. 1 EStG 1988](#) Vorauszahlungen nur in den Fällen des [§ 41 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988](#) festzusetzen. Da die ursprünglich erlassenen Einkommensteuerbescheide, in denen nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden, wieder aufleben (vgl. Pkt. 2.), war der Berufung Folge zu geben und der Vorauszahlungsbescheid vom 18. August 2010 aufzuheben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. März 2012