



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 24. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 25. August 2008, betreffend Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003, 2004 und 2005, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit drei gleichlautenden Eingaben vom 5. November 2007, beim Finanzamt eingelangt am 7. November 2007, beantragte der Berufungswerber (Bw.) die Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2003, 2004 und 2005. Begründend führte der Bw. aus, dass ihm mit Bescheiden vom 8. Juni 2005 bzw. vom 26. Jänner 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.605,08 (2003), € 4.404,87 (2004) und € 3.297,77 (2005) zugewiesen worden seien. Der Bw. sei mit seiner Gattin im Juli 2003 übereingekommen, dass ihr sämtliche Einkünfte aus dieser Vermietung zufließen. Dieses Übereinkommen liege dem Finanzamt bereits seit 2003 vor. Eine Kopie dieser Vereinbarung lege er bei. Auch habe seine Gattin diese Einkünfte in ihren Steuererklärungen angegeben. Vom Wiederaufnahmegrund habe er am 17. Oktober 2007 Kenntnis erlangt. Als Beleg hiefür verweise er auf ein beiliegendes Mail an die Kanzlei N.. Diese Kanzlei sei ohne sein Wissen beauftragt worden und daher sei die Kanzlei über diese

Vereinbarung nicht informiert gewesen. Er ersuche daher um Wiederaufnahme der Verfahren zu den angeführten Bescheiden und um Zuweisung dieser Einkünfte an seine Gattin.

Das Finanzamt wies die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003, 2004 und 2005 mit Bescheid vom 25. August 2008 ab. Das Finanzamt begründete die Abweisung damit, dass im Wiederaufnahmeantrag des Antragstellers als Begründung das Übereinkommen mit seiner Gattin angeführt werde, demzufolge die anteiligen Mieteinnahmen der Vermietung R-Straße 20 ihr zuzurechnen wären. Dieses Übereinkommen diene augenscheinlich nur dem Einkommenssplitting und könne einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Beteiligung eines Fremden an den Mieteinkünften ohne verifizierbare Gegenleistung sei im Wirtschaftsleben äußerst ungewöhnlich und sei nur vor dem Hintergrund der Steuervermeidung erklärbar. Die formelle Überlassung der Mieteinkünfte sei nach Ansicht des Finanzamtes als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts zu qualifizieren und erfülle somit den Tatbestand des § 22 BAO. Die beantragte Wiederaufnahme des Verfahrens der Gewinnfeststellungen 2003, 2004 und 2005 werde abgewiesen, da die Kenntnis des vorgebrachten Wiederaufnahmegrundes zu keinem anders lautenden Bescheid geführt hätte.

In der dagegen erhobenen Berufung wies der Bw. die Begründung des Finanzamtes zurück und führte aus, dass seine Gattin mit Feber 2003 ihre nichtselbständige Tätigkeit beendet hätte und zum Zeitpunkt des Todes seiner Mutter beim Arbeitsamt gemeldet gewesen sei. Durch die Erbschaft hätte der Bw. ab November 2003 anteilige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Schon im Juli 2003 habe der Bw. dem Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er diese Einkünfte seiner Frau übertragen werde. Daraufhin habe das Finanzamt seiner Frau eine Steuernummer zugewiesen. Aufgrund dieser Tatsache und des Umstandes, dass seitens des Finanzamtes diese Vereinbarung nicht zurückgewiesen worden sei, hätte er allen Grund zur Annahme gehabt, hier korrekt zu handeln. Im Frühjahr 2004 habe seine Gattin eine Einkommensteuererklärung eingereicht, in welcher diese Einkünfte erklärt worden seien. Auf diese Erklärung fehle bis heute die Reaktion. Auf Nachfrage sei ihm mitgeteilt worden, dass diese durch den Umbau des Finanzamtes nicht auffindbar sei.

Aus Sicht des Bw. hätten der Bw. und seine Frau dem Finanzamt sämtliche Informationen zeitgerecht übermittelt und seien im guten Glauben gewesen, dass alles korrekt sei. Seine Gattin habe sehr wohl eine Gegenleistung erbracht, welche einem Fremdvergleich standhalte. Er sei im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit oft während der Woche auf Dienstreisen, Besprechungen bzw. auf Übungen. Nachdem das Haus sehr baufällig gewesen sei, habe er zu diesem Zeitpunkt überhaupt nicht abschätzen können, wie intensiv seine zeitliche Auslastung für das Mietobjekt sein werde. Seine Frau sei daher in allen Fragen bezüglich des Mietobjektes

seine von ihm eingesetzte Vertrauensperson gewesen. Alternativ hätte er eine Hausverwaltung damit beauftragen müssen und hätte hier die dem entsprechenden Kosten gehabt. Da er nie die Absicht gehabt hätte, diese Vermietung längerfristig zu betreiben, sei es notwendig gewesen, Interessenten für dieses Haus zu suchen, damit es so rasch wie möglich verkauft werden habe können. Auch daran sei seine Gattin maßgeblich beteiligt gewesen. Zusammenfassend sei der Bw. der Ansicht, dass die Relation der überlassenen Einkünfte in jedem Fall zu den notwendigen Aufwendungen gegeben sei und einem Fremdvergleich standhalte. Er ersuche daher höflich, seinem Ansuchen auf Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahr 2003, 2004 und 2005 stattzugeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Das Finanzamt führt hiezu aus, dass der Bw. und seine Schwestern nach dem Tode der Mutter am 3.7.2003 als Erbengemeinschaft die Vermietungstätigkeit ihrer Mutter fortgesetzt hätten. Nach Einantwortung der Erbschaft am 21.11.2003 habe eine Besitzgemeinschaft bestanden. Laut Lehre und Rechtsprechung seien die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, den die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Die Einkunftsquelle könne nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern (Hausanteile), welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, dass der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichte und diese ihm zustehende Nutzung einem anderen überlassen (z.B. Einräumung des Fruchtgenusses). Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung könne allerdings nicht schon die Rede sein, wenn der Eigentümer dem Fruchtnießer einzig und allein die Einkünfte überlasse. Vielmehr gelte die Einkunftsquelle erst dann als überlassen, wenn die nutzungsberechtigte Ehegattin auf die Einkunftserzielung Einfluss (wie Abschluss von neuen Mietverträgen, Kündigungen usw.) nehmen könne, in dem sie am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Das Zurechnungssubjekt von Einkünften sei derjenige, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich sei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Es gebe keine Vereinbarungen innerhalb der Erbengemeinschaft und der späteren Vermietungsgemeinschaft in die Richtung, dass die Ehegattin des Bw. in diese Gemeinschaften eingebunden gewesen sei. Vielmehr gehe aus dem Schriftverkehr hervor, dass als Mitvermieter immer der Bw. anzusehen gewesen sei. So sei auch die Aussage der Steuerberaterin der Miteigentumsgemeinschaft „der Zufluss der Einkünfte an ihre Gattin ist aus keiner der Unterlagen ersichtlich gewesen und auch bei ihrer Kontaktaufnahme mit unserer Kanzlei nie erwähnt worden“ zu verstehen. Nach außen hin sei immer eine Vermietungsgemeinschaft bestehend aus den Schwestern und dem Bw. aufgetreten. Ein Hinweis, dass die Gattin des

Bw. mit den Schwestern des Bw. eine Vermietungsgemeinschaft gebildet habe, lasse sich nicht finden. Es seien somit durch die Vereinbarung mit der Ehegattin des Bw. keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die zu einem anders lautenden Feststellungsbescheid geführt hätten. Aus diesen Gründen sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen.

In der vom Finanzamt als Vorlageantrag gemäß § 276 BAO gewerteten Eingabe des Bw. vom 11. Dezember 2008, welche dieser als „Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung“ bezeichnete, führte der Bw. aus, dass das Zitat der Steuerberaterin vom Finanzamt vollständig zitiert werden müsse. Diese habe nämlich weiters ausgeführt, „die Beauftragung durch ihre Schwester erfolgte aufgrund des Umstandes Gefahr in Verzug, da die Abgabenbehörden mit Nachdruck die Steuererklärung eingefordert hatten. Eine Änderung der Zurechnung der Einkünfte, wenn das nachweislich so ist, kann jederzeit stattfinden“. Aus dieser E-Mail vom 17. Oktober 2007 gehe nach Meinung des Bw. klar hervor, dass die Steuerberaterin seiner Schwester unter Verweis auf „Gefahr in Verzug“ die Steuererklärung, ohne sein Einverständnis und ohne seine Kenntnis bzw. ohne einen Auftrag von ihm, für die gesamten Mieteinnahmen durchgeführt habe. Die Aussage „Gefahr in Verzug“ impliziere auch den Umstand, dass er zu diesem Zeitpunkt keinerlei Informationen über die Durchführung der Steuererklärung haben hätte können, denn anders sei diese Aussage als quasi „Entschuldigung“ für ihren Alleingang nicht zu interpretieren. Kontaktaufnahmen zwischen dem Bw. und der Steuerberaterin seiner Schwester habe es zwar gegeben, aber in einem völlig anderen Zusammenhang. Überdies sei die erste Kontaktaufnahme erst im Jahr 2006, also bereits nach dem Verkauf der Liegenschaft, erfolgt. Bezüglich des Verkaufes dieser Liegenschaft sei er damals in Rechtsstreit mit seiner Schwester gewesen und habe daher für seinen Rechtsanwalt entsprechende Unterlagen von der Steuerberaterin seiner Schwester benötigt. Nachdem er nie eine Personengesellschaft mit seiner Schwester eingegangen sei und ihm zu diesem Zeitpunkt auch nicht bekannt gewesen sei, dass die Steuerberaterin seiner Schwester die Steuererklärung für das gesamte Mietshaus durchgeführt habe, warum also hätte der Bw. den Zufluss der Einkünfte an seine Frau erläutern sollen oder ihr Unterlagen zukommen lassen? Abgesehen von der für den Bw. nicht nachvollziehbaren Verwendung der Begriffe „Erbengemeinschaft“, „Vermietungsgemeinschaft“ und „Miteigentumsgemeinschaft“ müsse er entschieden einwenden, dass es keinerlei verbrieft „Gemeinschaft“ in steuerrechtlicher Hinsicht gegeben habe und dass das Finanzamt daher von falschen Tatsachen ausgehend die Beurteilung der Situation durchgeführt habe. Im Umkehrschluss würde die Ansicht des Finanzamtes, wenn es angenommen so eine „Vermietungsgemeinschaft“ gegeben hätte und der Bw. die Steuerberaterin über die Einkünfte seiner Frau informiert und ihr die Unterlagen dieser Vereinbarung übersandt hätte, bedeuten, dass es aus der Sicht des Finanzamtes rechtens sei, wenn seiner Frau diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet

worden wären. Aus dem ließe sich wiederum ableiten, dass in diesem oben angeführten Fall aus der Sicht des Finanzamtes die Vereinbarung mit seiner Frau sehr wohl gültig gewesen wäre. Die Gültigkeit könne sich seiner Meinung nach aber nicht über diesen Umstand und in Abhängigkeit einer intakten „Vermietungsgemeinschaft“ definieren. Entweder sei so eine Vereinbarung gültig oder nicht und für den Bw. sei mit der Vergabe der Steuernummer an seine Frau festgestanden, dass diese Vereinbarung vom Finanzamt akzeptiert worden und gültig sei. Er habe sich daher nicht veranlasst gesehen, in dieser Angelegenheit eine andere Entscheidung zu treffen. In Bezug auf die in der Begründung angeführte Nichtzurechnung der Einkünfte an seine Ehefrau wegen fehlender Gestaltungs- und Nutzungsmöglichkeiten ihrerseits, sei es für den Bw. erstens nicht nachvollziehbar, wie dies das Finanzamt ohne Ermittlungsverfahren beurteilen könne und zweitens habe seine Ehefrau sehr wohl an der Erreichung der gemeinsamen Zielsetzung (= Verkauf des Mietshauses) maßgeblich beigetragen. Nachdem für den Bw. und seine Gattin aufgrund der Baufähigkeit der Liegenschaft immer nur ein Verkauf in Frage gekommen sei, habe seine Ehefrau nicht nur die notwendigen Verwaltungsaufgaben, sondern auch die Absprachen und persönlichen Verbindungsaufnahmen mit den jeweiligen Immobilienmaklern durchgeführt, welche letztendlich auch zum erfolgreichen Verkauf der Liegenschaft geführt hätten. Weiters habe, nach dem diese Verkaufsabsicht der Intention seiner Schwester widersprochen habe, ein Rechtsanwalt zur Durchsetzung der Absichten des Bw. und seiner Gattin eingeschaltet werden müssen. Auch hier habe die Ehegattin die Zusammenstellung und -führung aller notwendigen Unterlagen durchgeführt und die Mind-Map gefertigt (übersichtliche Darstellung der Beziehungsstruktur und der bis dahin durchgeführten Maßnahmen) zur Darstellung der Argumentationslinie der Ehegatten für den Rechtsanwalt. In weiterer Folge habe sie auch alleinverantwortlich Absprachen mit dem Rechtsanwalt und dessen Kanzlei durchgeführt. Durch die vielen beruflichen Abwesenheiten des Bw. hätte er diese „Verwaltungsaufgaben“ in zeitlicher Hinsicht nicht übernehmen können und hätte damit eine „Hausverwaltung“ beauftragen müssen. Nachdem seine Frau entsprechend ausgebildet sei, sei eben die naheliegende Vereinbarung getroffen worden, dass sie sich im Wesentlichen um die gesamte „Verwaltung“, mit dem Ziel das Haus so schnell wie möglich zu verkaufen, kümmere, und im Gegenzug vom Bw. die gesamten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erhalte. Ungeachtet der oben angeführten Berufungseinwendungen bleibe noch immer seine unten angeführte Kernfrage aus den vorherigen Berufungsverfahren seitens des Finanzamtes unbeantwortet, warum habe seine Frau seinerzeit (2004) nach Meldung ihrer Einkünfte für 2003 unter Vorlage der Vereinbarung eine Steuernummer vom Finanzamt zugewiesen bekommen, wenn so eine Vereinbarung jetzt doch nicht gültig sein solle. Über diesen Umstand seien der Bw. und seine Gattin von 2004 bis zum 9. Oktober 2007 im Zuge der

Zurückweisung der Berufung mit Hinweis auf die Feststellungsbescheide nie aufgeklärt worden. Durch die Zuweisung der Steuernummer sei dem Bw. und seiner Gattin suggeriert worden, dass alles so in Ordnung sei. Bei rechtzeitiger Information über die Probleme bezüglich der Gültigkeit einer solchen Vereinbarung hätte der Bw. auch andere Lösungen anstreben können. Im Nachhinein betrachtet seien ihm durch diese Vorgangsweise des Finanzamtes alle Möglichkeiten einer Änderung/Reaktion (Grundbucheintragung, entsprechender Vertrag etc.) genommen worden.

Mit einer ebenfalls am 11. Dezember 2008 - wie der Vorlageantrag - datierten Eingabe wandte sich der Bw. auch an den Bundesminister für Finanzen und schilderte ihm sein steuerliches Problem. Der Bw. legte der Eingabe an den Herrn Bundesminister eine detaillierte Chronologie der Abläufe aus seiner bzw. aus der Sicht seiner Gattin bei. Bereits vor Erlassung der angefochtenen Bescheide hatte sich der Bw. am 26. März 2008 auch an den Steuerombudsdienst des Bundesministeriums für Finanzen gewandt, jedoch eine seinem Begehren nicht entsprechende Auskunft durch die Steuerombudsfrau erhalten.

Das Finanzamt legte die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht aus, dass es im gegenständlichen Berufungsfall allein ausschlaggebend sei, ob die Kenntnis der Vereinbarung zwischen den Ehegatten aus dem Jahr 2003 seinerzeit zu einem anders lautenden Feststellungsbescheid geführt hätte. Dies sei jedoch zu verneinen, weil diese Vereinbarung nicht die Kriterien, die für den Übergang einer Einkunftsquelle notwendig seien, enthalte. Von einer Überlassung einer Einkunftsquelle könne nur dann gesprochen werden, wenn die Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen könne, indem sie am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten könne. Gegen die Abtretung der Einkunftsquelle spreche, dass es keine Vereinbarung zwischen der Ehegattin des Bw. und der Erbengemeinschaft gebe. Weiters, dass die steuerliche Vertretung der Erbengemeinschaft sich gegen das Bestehen einer aus den Schwestern des Bw. sowie der Gattin des Bw. zusammengesetzten Vermietungsgemeinschaft ausgesprochen habe. Weiters berechtige die Klausel in der Urkunde über den Liegenschaftsverkauf die Verkäufer, welche ident mit der Erbengemeinschaft = Vermietergemeinschaft seien, die Mieten bis 31. Dezember 2005 abzurechnen. Weiters scheine im Wohnungsmietvertrag vom 16. April 2004 mit H.K. als Vermieterin eine Schwester des Bw. auf und keine Gemeinschaft mit der Ehegattin des Bw.. Weiters hätte es für die Abtretung der Einkunftsquelle in Form eines Fruchtgenussrechtes eines Notariatsaktes bedurft. Auch hätten die anteiligen Mieteinkünfte auf ein Konto der Ehegattin fließen müssen. Das Finanzamt führte weiters seinen rechtlichen Standpunkt aus, dass von Gesetzes wegen eine Vermieter- bzw. Eigentümergemeinschaft der drei Erben nach der verstorbenen Mutter des Bw. gegeben gewesen sei, die aufgrund der

Gesamtnachrechtsfolge entstanden wäre. Da eine davon abweichende Vermietergemeinschaft nicht gegründet worden sei und die Vereinbarung des Bw. mit seiner Ehegattin nicht als Einkunftsquellenüberlassung anzusehen sei, könne der Berufung kein Erfolg beschieden sein. Das Finanzamt legte dem Vorlagebericht noch einen Auszug aus der Urkunde über den Liegenschaftsverkauf bei, weiters den Wohnungsmietvertrag H.K. sowie das Antwortschreiben der Steuerombudsfrau des Bundesministeriums für Finanzen.

Im Zuge des gemäß § 279 Abs. 3 BAO vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen Erörterungsgespräches vermochten die Verfahrensparteien in der Rechtsangelegenheit keinen gemeinsamen Standpunkt zu finden. Der Bw., welcher mit seiner Ehegattin erschienen war, verwies nochmals darauf, im guten Glauben gewesen zu sein, dass die von ihm und seiner Gattin dem Finanzamt vorgelegte schriftliche Vereinbarung betreffend Abtretung der Einkünfte ausreichend sei, um diese Einkünfte auch steuerlich seiner Gattin zurechnen zu können. Entgegen der im Jahr 2004 eingereichten Abgabenerklärung habe das Finanzamt jedoch nur eine Arbeitnehmerveranlagung vorgenommen. Seine Ehegattin habe diesbezüglich keine Berufung erhoben. Die Ehegattin des Bw. führte beim Erörterungsgespräch aus, dass sie beim Finanzamt vorgesprochen habe, um in der Angelegenheit nachzufragen. Der von ihr angetroffene Beamte habe jedoch im Zuge des Umzuges des Finanzamtes den Akt nicht sogleich auffinden können und die Ehegattin des Bw. sei im Glauben gegangen, dass sie hinsichtlich der Veranlagung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Finanzamt hören werde. Die Amtsvertreterin verwies darauf, dass die Vergabe einer Steuernummer alleine keine Anerkennung einer Abtretung von Einkünften sein könne. In der gegenständlichen Angelegenheit würden die nach Lehre und Rechtsprechung vorgeschriebenen Formerfordernisse nicht vorliegen. Es sei die Vermietergemeinschaft nicht über die Weitergabe der Vermietungseinkünfte informiert worden, auch nach außen hin seien aus der Sicht des Finanzamtes die Publizitätserfordernisse nicht erfüllt worden. Hinsichtlich der Arbeitnehmerveranlagung für 2003 verwies die Amtsvertreterin darauf, dass eine schriftliche Berufung eine Überprüfung dieser Arbeitnehmerveranlagung schon damals bewirkt hätte. Die Amtsvertreterin wies in weiterer Folge darauf hin, dass die Gattin des Bw. für das Jahr 2004 keine Steuererklärung mehr abgegeben habe.

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

Folgender entscheidungsrelevanter **Sachverhalt** steht fest:

Durch das Ableben seiner Mutter am TT.MM.2003 wurde der Bw. zu 7/18-Anteilen Miteigentümer an der Liegenschaft R-Straße 20, 9xxx V.. Die restlichen Miteigentumsanteile wurden von den Schwestern des Berufungswerbers gehalten. Die Einantwortung erfolgte mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 21. November 2003. Die Liegenschaft war

zum Teil vermietet, wobei Mieteinnahmen inkl. Betriebskosten, ab dem Ableben der Mutter des Bw., in Höhe von € 6.802,22 (2003), € 15.727,15 (2004) und € 16.124,15 (2005) vorlagen.

Mit Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO vom 8. Juni 2005 und vom 26. Jänner 2007 ermittelte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 4.127,34 (2003), € 11.326,81 (2004) sowie € 8.479,74 (2005). Der Anteil des Berufungswerbers an diesen Einkünften wurde vom Finanzamt mit € 1.605,08 (2003), € 4.404,87 (2004) und € 3.297,77 (2005) festgestellt.

Mit Bescheiden vom 10. September 2007 erließ das Finanzamt gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide an den Bw. für die Jahre 2003, 2004 und 2005. Für den Bw. ergaben sich durch diese abgeänderten Bescheide Nachforderungen an Einkommensteuer von € 730,32 (2003), € 2.004,22 (2004) sowie € 1.478,83 (2005). Der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung des Bw. war kein Erfolg beschieden. Das Finanzamt wies die Berufungen mit Bescheid vom 9. Oktober 2007 zurück.

In den nunmehr verfahrensgegenständlichen Anträgen auf Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2003, 2004 und 2005, allesamt datiert mit 5. November 2007 und eingelangt beim Finanzamt am 7. November 2007, stützte sich der Bw. – wie bereits in der Darstellung des Verfahrensverlaufes ausgeführt – darauf, dass er vom Wiederaufnahmegrund erst am 17. Oktober 2007 Kenntnis erlangt habe. Der Bw. legte zwei E-Mails vor, welche nachfolgenden Wortlaut haben:

E-Mail vom 11. Oktober 2007 des Bw. an die steuerliche Vertretung

*„Bezüglich o.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bräuchte ich von Ihnen folgenden Auskünfte: Im Juli 2003 gab ich dem FA V. bekannt, dass sämtliche Einkünfte meiner Frau zufließen. Daraufhin erhielt meine Frau Steuernummer und erklärte auch ihre Einkünfte, da ich keine Ahnung hatte, dass sie durch meine Schwester den Auftrag hatten, die Überschussrechnungen zu machen und die Steuererklärung abzugeben. Nun teilt mir das FA V. mit, dass es für die Jahre 2003 – 2005 Feststellungsbescheide gibt, in denen ich als Bezieher der Einkünfte angegeben bin. Meine Frage wäre nun: Wann wurden diese Bescheide geschickt und wer hat diese bekommen? Wäre es möglich, diese einzusehen bzw. zu erhalten? Nachdem ich über die Bescheide nicht informiert worden bin bzw. sie bekommen habe, war es mir auch nicht möglich diese richtig zu stellen, was ich jetzt versuchen muss. Ich bitte Sie um ihre Mitteilung und bedanke mich im Voraus.“*

E-Mail vom 17. Oktober 2007 der steuerlichen Vertretung an den Bw.



*„Der Zufluss der Einkünfte an Ihre Gattin ist aus keinen der Unterlagen ersichtlich gewesen und auch bei Ihrer Kontaktaufnahme mit unserer Kanzlei nie erwähnt worden! Die Beauftragung durch ihre Schwester erfolgte aufgrund des Umstandes "Gefahr in Verzug", da die Abgabenbehörden mit Nachdruck die Steuererklärungen eingefordert hatten. Eine Änderung der Zurechnung der Einkünfte, wenn das nachweislich so ist, kann jederzeit stattfinden. Darüber hinaus darf ich Sie darauf hinweisen, dass alle Leistungen an Sie – Kopien und diesbzgl. Zeitaufwand Ihrerseits noch als unbeglichen gelten. In attach sende ich Ihnen die eingegangenen Bescheide zu und verweise darauf, dass wir keine Steuervollmacht mehr besitzen.“*

Am 4. Juni 2004 reichte die Ehegattin des Bw. - ohne Anführung einer Steuernummer - eine Einkommensteuererklärung für 2003, Formblatt E1, beim Finanzamt ein und erklärte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Kennzahl 370, einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 382,87. Als Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 legte die Ehegattin des Berufungswerbers die Ablichtung eines mit "V. , 20.7.2003" datierten Übereinkommens vor, welches folgenden Wortlaut hat:

#### *„ÜBEREINKOMMEN*

*Ich, K.S., geboren TT.MM.1961 vereinbare aufgrund des Ablebens meiner Mutter P.S. mit meiner Gattin S.S., dass ich ihr sämtliche Miteinnahmen, die mir aus meinem Erbeil der Liegenschaft R-Straße 20 in V. zustehen, zukommen lasse. Meine Gattin erklärt sich dafür bereit, alle meinen Besitzteil betreffenden Arbeiten wie Mieterangelegenheiten, Rechnungen, Garten, Bankangelegenheiten etc. dafür zu übernehmen.“*

Dieses Übereinkommen ist vom Bw. und seiner Gattin unterfertigt.

Das Finanzamt sandte mit Datum 21. Juni 2004 das Formblatt Verf. 24, Fragebogen für natürliche Personen, an die Ehegattin des Berufungswerbers. Als Steuernummer wurde "Neu" auf dem Formular vermerkt. Aus dem einliegenden Aktenvermerk vom 5. November 2004 ist zu entnehmen, dass eine Identitätsprüfung hinsichtlich der Ehegattin des Bw. unterbleiben konnte, da sie bereits im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung steuerlich erfasst war. Ein Hinweis auf die Vergabe einer neuen Steuernummer ist im Akt nicht vorhanden. Einem Aktenvermerk der Amtsvertreterin vom 28. September 2010 ist zu entnehmen, dass die Steuernummer der Gattin des Berufungswerbers, aufgrund der durchgeführten Arbeitnehmerveranlagungen, bereits seit 1995 besteht. Eine Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates beim Finanzamt ergab, dass eine einmal aus dem Titel der Arbeitnehmerveranlagung vergebene Steuernummer eines Steuerpflichtigen unverändert bleibt, auch wenn selbständige Einkünfte zu den Einkünften als Dienstnehmer hinzutreten.

Das Finanzamt ließ die Einkommensteuererklärung 2003 der Gattin des Bw. vorerst unbearbeitet und hielt auf einem angehefteten Aktenvermerk vom 5. Jänner 2005 fest, dass die Neuauflage des Feststellungsaktes der Hausgemeinschaft abzuwarten sei.

Am 22. Juni 2006 übermittelte die Ehegattin des Bw. elektronisch eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003, Formblatt L1, an das Finanzamt. Mit darauffolgendem Tag, dem 23. Juni 2006, erging an die Gattin des Bw. ein Arbeitnehmerveranlagungsbescheid für 2003, welcher bei einem Jahreseinkommen von € 2.658,12 eine Gutschrift von € 420,29 auswies. Dieser Betrag wurde auf das Girokonto der Gattin des Bw. zur Auszahlung gebracht.

Dem Aktenvermerk vom 20. August 2008, über ein Gespräch des Fachexperten des Finanzamtes Dr.K. mit dem Bw. ist zu entnehmen, dass vom Bw. ausgeführt wurde, dass die monatlichen Mietzahlungen auf sein Konto eingegangen und in bar an seine Gattin weiterbezahlt worden seien. Rechnungen das Mietobjekt betreffend seien ausschließlich seiner Schwester zugestellt und von ihr beglichen worden. Zur Auszahlung sei nur der Nettobetrag gekommen.

Mit dem am 16. April 2004 datierten Wohnungsmietvertrag nahm Herr H.K. im Haus R-Straße 20 im Dachgeschoss eine Wohnung im Ausmaß von 56m<sup>2</sup> in Bestand. Als Vermieter ist in diesem Wohnungsmietvertrag "J.S." angeführt. Der Vertrag ist auch von dieser Schwester des Bw. unterfertigt.

Mit Kaufvertrag vom 9. bzw. 12. Dezember 2005 verkauften der Bw. und seine beiden Schwestern die streitgegenständliche Liegenschaft und behielten sich unter Vertragspunkt „V.“ das Recht vor, die Mieten bis zum 31. Dezember 2005 abzurechnen. Ab 1. Jänner 2006 würden die Mieteinnahmen dem Käufer zufließen. Der Vertrag ist vom Bw. und einer Schwester persönlich unterfertigt. Für die weitere Schwester unterfertigte ein Bevollmächtigter den Kaufvertrag.

### **Beweiswürdigung:**

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die vom Bw. vorgelegten Urkunden, die Einsichtnahme in das elektronische Abgabensinformationssystem DB2 sowie auf den Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten.

Eine Feststellung, wonach der Bw. das Übereinkommen vom 20. Juli 2003 bereits im Jahr 2003 an das Finanzamt vorgelegt habe, konnte nicht getroffen werden, da dies in den vorgelegten Akten keine Deckung findet. Auch der Bw. selbst führt die Vorlage des Übereinkommens in mehreren Eingaben erst mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung seiner Gattin am 4. Juni 2004 ins Treffen, so zum Beispiel in der chronologischen Darstellung,

welche er dem Herrn Bundesminister übermittelte. Ebenso nicht festgestellt werden konnte, dass der Gattin des Bw. eine Steuernummer, nach Einreichung ihrer Einkommensteuererklärung für 2003, zugeteilt worden wäre. Vielmehr verwechselte der Bw. offenkundig die Übermittlung des Formblattes Verf 24 vom 21. Juni 2004 mit der Vergabe einer neuen Steuernummer, da auf diesem Formblatt der Vermerk „Steuernummer Neu“ angebracht war, ohne jedoch eine konkrete Zahl auszuweisen. Vom Bw. wurde im gesamten Verfahren auch keine konkrete neue Steuernummer angeführt, sondern lediglich stets der Hinweis, dass eine solche – ohne sie allerdings zu benennen – vergeben worden sei. In dieses Bild passt auch die Auskunft des Finanzamtes, wonach eine einmal für eine Arbeitnehmerveranlagung vergebene Steuernummer unverändert bleibe, auch wenn selbständige Einkünfte zu den nichtselbständigen Einkünften hinzutreten würden, wie dies im Fall der Gattin des Bw. für 2003 vorgebracht wurde.

In **rechtlicher Hinsicht** ist auszuführen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der auf den Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. Das Wiederaufnahmeverfahren soll die Möglichkeit bieten, bisher unbekanntes, aber entscheidungswesentliches Sachverhaltselemente Rechnung zu tragen (vgl. VwGH vom 31. März 2011, Zl. 2008/15/0215).

Der Bw. hat nun vorgebracht, er habe am 17. Oktober 2007, sohin nach der Aktenlage durch die E-Mail der steuerlichen Vertretung, „Kenntnis vom Wiederaufnahmsgrund erlangt“. Es ist daher zu untersuchen, welches neue Sachverhaltselement dem Bw. durch die E-Mail der steuerlichen Vertretung bekannt geworden ist. Offenkundig entnimmt der Bw. der gegenständlichen E-Mail, dass die steuerliche Vertretung, in Unkenntnis des Übereinkommens mit seiner Ehegattin, dieses Sachverhaltselement dem Finanzamt nicht bekannt gegeben habe, wodurch es zur Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an den Bw. gekommen sei. Aus dieser Sicht wäre der Antrag des Bw. innerhalb der Frist des § 303 Abs. 2 BAO gestellt.

Dennoch vermag dieses Vorbringen zu keinem Durchdringen des Standpunktes des Bw. führen. Das mit 20. Juli 2003 datierte Übereinkommen mit der Ehegattin ist dem Finanzamt nach der Aktenlage bereits am 4. Juni 2004 – anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2003 durch die Ehegattin – zur Kenntnis gelangt. Dennoch nahm das Finanzamt keine Zurechnung der Einkünfte an die Ehegattin des Bw. vor. Wie vorhin ausgeführt, könnte die Nichtberücksichtigung dieses Übereinkommens durch das Finanzamt nicht durch einen Antrag auf Wiederaufnahme saniert werden.

Geht man ungeachtet dieser Umstände davon aus, dass das Finanzamt wohl im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren der Ehegattin vom Übereinkommen Kenntnis erlangt hat, nicht jedoch im Feststellungsverfahren der Vermietungsgemeinschaft, sodass es sich beim Übereinkommen vom 20. Juli 2003 tatsächlich um eine neue Tatsache im Feststellungsverfahren handeln würde, so liegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme ebenso nicht vor.

Die vorgelegte Vereinbarung vom 20. Juli 2003 ist nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid im Feststellungsverfahren herbeizuführen. Neben den schon vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung und im Vorlagebericht – auf welche zu verweisen ist - zutreffend angeführten Gründen, wie fehlende Publizität der Vereinbarung nach innen und nach außen, mangelnder Einfluss auf die Einkunftserzielung (Abschluss von neuen Mietverträgen, Kündigungen) etc. sticht auch die Ausführung des Bw. anlässlich der Kontaktnahme durch das Finanzamt am 20. August 2008 hervor, wonach die monatlichen Mietzahlungen – Nettobeträge, da die das Mietobjekt betreffenden Rechnungen ausschließlich der Schwester des Bw. zugestellt worden sind - auf das Konto des Bw. eingegangen und in bar an seine Gattin weitergezahlt worden sind. Gerade aber die Vereinnahmung der Mieten durch den Bw. bzw. das Nichtvorliegen eines eigenen Kontos der Ehegattin, auf welches die Mieten überwiesen werden, muss im Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung ebenfalls als entscheidungsrelevantes Sachverhaltselement betrachtet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 4. März 1986, Zl. 85/14/0133, zur Übertragung einer Einkunftsquelle – und diese Übertragung ist Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte aus dieser Quelle - ausgeführt, dass von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung nicht schon dann die Rede sein könne, wenn der Eigentümer dem Begünstigten einzig und allein die Einkünfte überlässt, die Disposition zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann, indem er – zum Beispiel durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte – am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509ff ABGB) an einem Bestandsobjekt entspricht dabei grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechtes an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse müssen diese den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen, bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat – bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen -, dass neue Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandsverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß § 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt.

Entgegen diesen vom Verwaltungsgerichtshof angeführten Voraussetzungen, spricht der Bw. in der Berufung davon, dass seine Ehegattin in allen Fragen bezüglich des Mietobjektes seine von ihm eingesetzte Vertrauensperson gewesen sei. Alternativ hätte er damit eine Hausverwaltung beauftragen müssen und hätte hier die entsprechenden Kosten gehabt. Im Vorlageantrag findet sich die Ausführung des Bw., dass er durch seine vielen beruflichen Abwesenheiten die Verwaltungsaufgaben in zeitlicher Hinsicht nicht übernehmen hätte können und damit eine Hausverwaltung hätte beauftragen müssen. Nachdem seine Frau entsprechend ausgebildet sei, sei eben die nahe liegende Vereinbarung getroffen worden, dass sie sich im Wesentlichen um die gesamte Verwaltung, mit dem Ziel das Haus so schnell wie möglich zu verkaufen, kümmere, und im Gegenzug vom Bw. die gesamten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erhalte.

Aus diesem Vorbringen des Bw. erhellt, dass von einer Übertragung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung, welche Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte an die Ehegattin gewesen wäre, wohl nicht die Rede sein kann. Auch die Textierung

des Übereinkommens vom 20. Juli 2003 spricht vom „Zukommenlassen“ der Einkünfte an die Ehegattin, welche dafür alle den Besitzteil des Bw. betreffenden „Arbeiten“ zu übernehmen habe.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass die wesentlichen Verwaltungsaufgaben hinsichtlich der Liegenschaft offensichtlich von der Schwester des Bw., Frau Mag. J.S., durchgeführt wurden, da alle Rechnungen an diese ergingen und auf das Konto des Bw. nur Nettobeträge überwiesen wurden. J.S. scheint auch als Vermieterin im Mietvertrag H.K. auf. Die von der Gattin des Bw. zu bewältigenden Aufgaben bezogen sich nach der Aktenlage hauptsächlich auf den vom Bw. beabsichtigten Verkauf der Liegenschaft. Für eine Durchführung der den Liegenschaftsanteil des Bw. betreffenden Bankangelegenheiten – wie im Übereinkommen unter den zu übernehmenden Arbeiten angeführt – finden sich nach der Aktenlage ebenfalls keine Anhaltspunkte, zumal die Mietanteile ja direkt auf das Konto des Bw. gingen.

Der Bw. macht in seinem Vorbringen einen Verstoß des Finanzamtes gegen Treu und Glauben geltend, da ihm und seiner Gattin durch die Vorgangsweise des Finanzamtes „suggeriert“ worden sei, dass – im Sinne des Bw. - alles in Ordnung wäre und dass er bis zum Ergehen der Zurückweisungsbescheide vom 9. Oktober 2007 nie aufgeklärt worden wäre, dass die streitgegenständliche Vereinbarung doch nicht gültig sein solle. Bei diesem Vorbringen übersieht der Bw., dass durch die Nichtentsprechung der eingereichten Einkommensteuerveranlagung für 2003, spätestens jedoch mit dem Ergehen des Arbeitnehmerveranlagungsbescheides 2003 vom 23. Juni 2006 an seine Ehegattin, vom Finanzamt unmissverständlich zum Ausdruck gebracht wurde, dass keine Zurechnung der Vermietungseinkünfte an die Ehegattin erfolgt. Es kann nicht angenommen werden, dass der Bw. ernstlich der Meinung war, dass es sodann überhaupt keine Zurechnung der Mieteinkünfte, weder an seine Gattin noch an ihn selbst, geben würde. Da der Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2003 noch dazu am 22. Juni 2006 per Finanz-Online eingebracht wurde (dies geht aus dem elektronischen Abgabensinformationssystem DB2 unzweifelhaft hervor), muss auch dem Bw. und seiner Ehegattin die Nichtzurechnung der Mieteinkünfte an die Ehegattin bewusst gewesen sein.

Selbst bei Nichtzutreffen dieser Erwägung kann für den Standpunkt des Bw. daraus aber nichts gewonnen werden, wenn er ausführt, dass ihm durch die Vorgangsweise des Finanzamtes alle Möglichkeiten einer „Änderung/Reaktion (Grundbucheintragung, entsprechender Vertrag etc.)“ genommen worden seien. Das – aus der Sicht der obigen Erwägungen rechtlich und tatsächlich in keiner Form für eine Zurechnung der Mieteinkünfte an die Gattin ausreichende - Übereinkommen wurde nach den getroffenen Feststellungen am

4. Juni 2004 beim Finanzamt eingereicht. Selbst zu diesem Zeitpunkt hätte der Bw. keine rückwirkend anzuerkennende Vereinbarung mehr schließen können, da dem die tatsächliche Gestaltung (keine Publizität, bloße Übertragung von Verwaltungsaufgaben an die Gattin, Vereinnahmung der Mieten durch den Bw. etc.) entgegen gestanden wäre. Auch ist an dieser Stelle anzuführen, dass das Finanzamt den tatsächlichen Vorgang zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin zu überprüfen hatte und keine Verpflichtung erblickt werden kann, beratend hinsichtlich einer steuerschonenden „Änderung/Reaktion“ für den Bw. in Erscheinung zu treten. Der behauptete Verstoß gegen Treu und Glauben liegt nicht vor.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Abweisung der streitgegenständlichen Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003, 2004 und 2005 durch das Finanzamt der Sach- und Rechtslage entsprach und daher nicht zu beanstanden war.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Februar 2012