



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Franz Seckel und Mag. Natascha Marth über die Berufungen der A.W., Adr., vertreten durch Bucher & Wandl Wirtschaftstreuhänder KEG, 2331 Vösendorf, Haidfeldstraße 31, vom 15. Jänner 2003 und 17. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck an der Leitha, vertreten durch Oberrätin Mag. Anna Holper, vom 10. Dezember 2002 bzw. 10. Oktober 2003 betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000 nach den am 20.°September 2005 und 14. Dezember 2005 in 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide 1997 - 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide und die Einkommensteuerbescheide (für 1997 und 1998 in der Fassung der berichtigten Bescheide vom 10. Oktober 2003) bleiben unverändert.

Weiters hat der unabhängige Finanzsenat beschlossen:

Die Berufung betreffend Berichtigung gemäß § 293 BAO der Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Frau A.W. (Berufungswerberin, Bw.) erklärte bis 1996 neben ihren Pensionseinkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ab 1997 sind in den Einkommensteuer-erklärungen ohne Bekanntgabe einer Begründung keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr enthalten. Bei den Sonderausgaben wurden 1997 Beträge von 37.330 S für

Wohnraumschaffung, 1.000 S für Kirchenbeiträge und 1.080 S für Steuerberatungskosten angegeben. 1998 betrugen die Aufwendungen für Wohnraumschaffung 32.600 S.

Die Einkommensteuerveranlagung der Jahre 1997 bis 2000 erfolgte zunächst erklärungsge-
mäß.

Im Zuge der Prüfung der Aufzeichnungen 1997 – 2000 traf der **Betriebsprüfer** folgende Feststellungen:

A.W. sei Eigentümerin eines Hauses in A-Dorf, HauptstraßeXX. Das Erdgeschoß dieses Gebäudes werde seit Jahren an die Raika B-Dorf (Filiale A-Dorf) vermietet. Seit 1997 fließen die Mieteinnahmen dem Sohn C.W. zu. Nach Meinung des Betriebsprüfers seien diese Einnahmen jedoch weiterhin A.W. zuzurechnen. Dazu wird auf eine Niederschrift vom 11. Oktober 2002 mit C.W. verwiesen.

Der Niederschrift, die anlässlich einer Betriebsprüfung bei Herrn C.W. verfasst wurde, ist zu entnehmen, dass zwischen C.W. und A.W. eine mündliche Vereinbarung über eine Nutzungsüberlassung bestehe und es darüber einen Aktenvermerk im Steuerakt des Steuerberater gebe. Diese Nutzungsüberlassung werde steuerlich nicht anerkannt, da keine schriftliche, nach außen hin ausreichende, klare und eindeutige Vereinbarung vorhanden sei. Es liege also kein Vertrag vor, wie er unter familienfremden Personen unter den gleichen Bedingungen üblich wäre.

Berechnung der Einkünfte durch den Betriebsprüfer (Schillingbeträge):

	1997	1998+1999 jeweils	2000
Mieteinnahmen	42.048	72.000	72.000
Grundsteuer	1.645	1.645	2.556
Gebühr	120	150	150
Versicherung	3.018	3.900	3.900
AfA	6.336	6.336	6.336
Überschuss lt. BP	30.929	59.969	59.058

Laut Mietvertrag vom 3. Dezember 1997 vermietet A.W. unter Beitritt des Herrn C.W. an die Raiffeisenkassa B-Dorf ein im Erdgeschoß gelegenes Geschäftslokal von 105 m² und eine Kellerfläche von 15 m² zum monatlichen Mietzins von 6.000 S. Das Mietverhältnis hat am 1. September 1997 begonnen und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. C.W. als Eigentümer des Nachbargrundstücks gestattet eine Zufahrtsmöglichkeit.

Dem Finanzamt wurde im Zuge der Betriebsprüfung eine schriftliche Vereinbarung vom 17. Oktober 2002 zwischen A.W. und C.W. mit folgendem Inhalt vorgelegt:

"Frau A.W. ist Eigentümerin des Hauses A-Dorf, HauptstraßeXX, und erzielte daraus Mieteinnahmen.

Seit dem Umbau dieses Hauses im Jahre 1997 hat sie ihrem Sohn Anton das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft überlassen. Herr C.W. bezog seit 1997 die Mieteinnahmen aus dieser Liegenschaft. Die Mieten fließen weiterhin auf das 1997 eröffnete Bankkonto Nr. 111 bei der Raiffeisenbank, über das Herr C.W. seit der Kontoeröffnung Verfügungsberechtigt ist.

Der im Jahre 1997 mündlich vereinbarte Vertrag über die Überlassung des Fruchtgenusses an Herrn C.W. bis auf Widerruf wird hiermit in unveränderter Form nochmals schriftlich festgehalten und vereinbart."

Auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung **nahm das Finanzamt die**

Einkommensteuerverfahren 1997 – 2000 wieder auf und erließ am 10. Dezember 2002 neue Einkommensteuerbescheide, in denen die vom Betriebsprüfer festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Einkommen der A.W. hinzugerechnet wurden. Es ergaben sich entsprechende Nachforderungen an Einkommensteuer.

A.W. brachte gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 – 2000 und die dazugehörigen Wiederaufnahmebescheide am 9. Jänner 2003 eine **Berufung** ein, die sich gegen die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an A.W. richtet.

Begründend wurde ausgeführt, dass A.W. seit vielen Jahren das Erdgeschoß ihres Hauses an die Raiffeisenkassa vermiete. 1997 sei das vermietete Objekt von der Raiffeisenkassa ausgebaut worden und ab Benützung dieser erweiterten Räumlichkeiten sei die Miete mit 6.000 S monatlich festgesetzt worden.

Ab diesem Zeitpunkt habe A.W. ihrem Sohn das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft auf unbestimmte Dauer übertragen. Der darüber angefertigte Aktenvermerk sei C.W. und A.W. übermittelt worden.

Damals sei auch ein eigenes Bankkonto eingerichtet worden, das zwar auf A.W. laute (weil sie Verpächterin laut Pachtvertrag sei), für das aber C.W. zeichnungsberechtigt sei. Tatsächlich habe dieser über die auf diesem Konto eingehenden Mietzahlungen nachweislich ausschließlich selbst verfügt, teils durch Überweisungen auf andere persönliche Girokonten, teils durch Barabhebungen.

Dieser Vorgang sei jederzeit nachvollziehbar und beweise wirtschaftlich das Fruchtgenussrecht für C.W..

§ 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) würde der Meinung der Finanzverwaltung, dass für die steuerliche Anerkennung des Fruchtgenussrechtes ein schriftlicher Vertrag notwendig sei, widersprechen. Das Zufließen der Mietzahlungen an C.W. sei eindeutig und nachvollziehbar. Dies sei zweifellos de facto beweiskräftiger als eine – auch schriftlich -

getroffene Vereinbarung, bei der der tatsächlich angestrebte Erfolg, nämlich das Zufließen an den Fruchtnießer, weniger als im vorliegenden Fall nachvollziehbar und beweisbar sei.

Sowohl in der Niederschrift vom 11. Oktober 2002 als auch im Betriebsprüfungsbericht sei zu Recht festgehalten, dass seit 1997 die Mieteinnahmen Herrn C.W. zufließen. Es sei daher unverständlich, warum entgegen dieser Feststellung die Einkünfte Frau A.W. zugerechnet werden. Dies widerspreche dem tatsächlichen Ablauf und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Im Jahr 2002 sei die bisherige mündliche Vereinbarung durch eine schriftliche Form bekräftigt worden und dem Finanzamt übermittelt worden.

Auf Grund der mündlichen Vereinbarung 1997 seien die strittigen Einkünfte ab 1997 bei C.W. erklärt worden. Diese Vorgangsweise sei dem Finanzamt durch die Steuererklärungen beider Steuerpflichtiger bekannt gewesen und sei immerhin vier Jahre lang vom Finanzamt anerkannt worden.

Es könne daher kein Zweifel daran bestehen, dass C.W. sowohl vertraglich als auch de facto und wirtschaftlich Fruchtnießer der genannten Liegenschaft sei und die erzielten Einkünfte ihm zuzurechnen seien.

Schließlich wird hinsichtlich der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens darauf hingewiesen, dass die Einkommensteuer 1997 – 2000 rechtskräftig veranlagt gewesen sei. Es sei durch die Betriebsprüfung keine einzige Tatsache oder Beweismittel neu hervorgekommen, welche eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde. Ganz im Gegenteil sei bestätigt worden, dass die Einnahmen C.W. zufließen und damit die abgegebenen Erklärungen richtig seien.

Es werde beantragt, der Berufung stattzugeben und sämtliche angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Das Finanzamt wies mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. Juni 2003 die Berufung als unbegründet ab. Dazu wurde ausgeführt, nach Renovierung und Ausbau des gegenständlichen Mietobjekts sei am 3. Dezember 1997 ein neuer Mietvertrag abgeschlossen worden und grundbücherlich eingetragen worden. Dem Sohn der Steuerpflichtigen sei 1997 ein Fruchtgenussrecht am vermieteten Teil auf unbestimmte Zeit eingeräumt worden.

Unbestritten sei, dass ein Fruchtnießer auch bei Zuwendungsfruchtgenuss originäre Einkünfte beziehen könne, allerdings nur bei Übertragung der Einkunftsquelle. Dies sei erst dann der Fall, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen könne, indem er die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Dabei sei auf die wirtschaftlichen Verhältnisse Bedacht zu nehmen.

Bei der Vermietung von Gebäuden bedeute dies, dass der Fruchtnießer als Vermieter auftreten müsse und die Miete auf sein Konto überwiesen erhalte.

Im gegenständlichen Fall sei die zivilrechtliche Eigentümerin als Vermieterin angeführt. Diese vereinnahme auch die Miete, da das Bankkonto auf den Namen A.W. laute. Die Einräumung des Zeichnungsrechtes für den Sohn reiche für eine Zurechnung der Einkünfte an diesen nicht aus, sondern spreche für eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung durch A.W..

Darüber hinaus müsse das Nutzungsrecht auf eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein, um eine Zuweisung der Einkünfte an den Fruchtnießer zu rechtfertigen. Ein Vertrag auf unbestimmte Dauer mit jederzeitigem Widerrufsrecht genüge nicht.

Auch die Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen seien nicht erfüllt. Im konkreten Fall entspreche der Vertrag nicht dem Erfordernis, dass die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind.

Aus den angeführten Gründen seien die Einkünfte aus der Vermietung Frau A.W. zuzurechnen.

Weiters sei festgestellt worden, dass die Steuererklärung 1997 und 1998 Aufwendungen zur Schaffung von Wohnraum (Darlehensrückzahlungen) gemäß § 18 EStG enthält. Aus dem vorliegenden Mietvertrag gehe hervor, dass ein Geschäftlokal mit einer Fläche von 105,10 m² und eine Kellerfläche von 15,12 m² vermietet werde. Da das Gebäude in A-Dorf, HauptstraßeXX, nicht zu mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke verwendet werde, können die Sonderausgaben nicht anerkannt werden. Es habe daher im Berufungsverfahren für die Jahre 1997 und 1998 eine Verböserung zu erfolgen.

Den Einwendungen betreffend Wiederaufnahme sei entgegenzuhalten, dass weder die mündliche Vereinbarung noch der Aktenvermerk über die Zuwendung des Fruchtgenusses an den Sohn der Abgabenbehörde zur Kenntnis gelangte. Die Erklärung der Einkünfte durch den Sohn ab 1997 reiche nicht aus, um die Abgabenbehörde über die gewählte Gestaltung zu informieren und damit der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht zu genügen. Der Vertrag hätte dem Finanzamt in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise erkennbar zum Ausdruck gebracht werden müssen.

Die Offenlegung des Vertragsinhaltes sei erst im Prüfungsverfahren durch die schriftliche Darstellung der mündlichen Vereinbarung und des nachfolgenden Aktenvermerkes vom 17.°Oktober 2002 (bei der Abgabenbehörde eingebracht am 3. Dezember 2002) erfolgt. Erst in diesem Zeitpunkt sei der Abgabenbehörde der konkrete Vertragsinhalt bekannt geworden und sei dieser einer Überprüfung zugänglich geworden.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Richtig sei, dass für die Frage der Überlassung der Einkunftsquelle nicht primär die rechtliche Seite entscheidend sei, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf die wirtschaftlichen Verhältnisse Bedacht zu nehmen sei.

Der Mietvertrag sei deshalb von A.W. unterfertigt worden, da sie im Grundbuch als zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft geführt werde. Seitens der Raiffeisenkassa sei höchstmögliche Rechtssicherheit bezüglich des Bestandverhältnisses gefordert worden. Ein Mietvertrag, der vom Fruchtnießer unterzeichnet wird, wäre für die Mieterin nicht akzeptabel gewesen. Tatsächlich sei der Mieterin bewusst gewesen, dass abseits des bestehenden Mietvertrages C.W. als Vermieter auftrete und er auch als Ansprechpartner für Rechte und Pflichten diene. Dafür spreche auch, dass die Mieterin für die Zeit des Umbaus des Geschäftslokals in einen Nebenraum der Gaststätte des C.W. ausgewichen sei. Dadurch werde deutlich, dass C.W. bereits zu diesem Zeitpunkt in Hinblick auf seine Vermietungstätigkeit unternehmerisch tätig gewesen sei.

Aus diesen Umständen sei ersichtlich, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise de facto C.W. als wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft und somit als steuerlich anzuerkennender Nutznießer anzusehen sei.

Da C.W. nunmehr wirtschaftlicher Eigentümer des Bestandsobjektes sei, sei 1997 ein separates Bankkonto eingerichtet worden. Dieses laute auf A.W., da die Mieterin nicht bereit gewesen wäre, die Miete jemand anderem zu überweisen als der grundbücherlichen, im Mietvertrag als Vermieterin auftretenden Eigentümerin. Um jedoch eine Trennung der dem C.W. zustehenden Mieteinnahmen von den sonstigen finanziellen Gebarungen der A.W. zu erreichen, sei ein neues Bankkonto eröffnet worden.

Zu beachten sei, dass tatsächlich ausschließlich C.W. über die auf diesem Konto eingehenden Mietzahlungen selbst verfügt habe. Dies sei durch Belege nachweisbar. Diese Tatsache sei ein weiteres Indiz dafür, dass C.W. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Eigentümer des Bestandsobjektes anzusehen sei.

Dem Argument des Finanzamtes, ein Nutzungsrecht auf unbestimmte Dauer mit jederzeitigem Widerrufsrecht genüge für eine abweichende Zurechnung nicht, sei entgegenzuhalten, dass sich solches aus dem Gesetz nicht entnehmen lasse.

Die Fruchtgenussüberlassung sei als lebenslängliche gedacht, wobei sich A.W. die Widerrufsmöglichkeit für besondere Notsituationen vorbehalten habe. Auch ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht hätte die Sicherheit für den Fruchtnießer nur unwesentlich erhöht, da der Zeitpunkt des Ablebens der Fruchtgenussgeberin und wer die Erben sein werden nicht abzuschätzen sei.

Im Oktober 1997 sei vom steuerlichen Vertreter ein Aktenvermerk über alle wesentlichen Punkte des Fruchtgenussvertrages angefertigt worden. Der Vertrag sei Anfang 1997 von C.W. und A.W. mündlich abgeschlossen worden.

Die Schriftform des Vertrages sei steuerlich nicht unbedingt erforderlich. Die tatsächliche Durchführung des Vertrages werde insbesondere durch die tatsächliche Verfügung von C.W. über die Mieteinnahmen bewiesen.

Nach der Judikatur des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handle.

Spätestens durch die Übermittlung der Steuererklärungen 1997 sei durch die Zurechnung der Einkünfte bei C.W. das Fruchtgenussrecht auch dem Finanzamt klar erkennbar mitgeteilt worden. Im übrigen sei 2002 die bisherige mündliche Vereinbarung durch die schriftliche Form bekräftigt und dem Finanzamt übermittelt worden.

Abschließend wird nochmals betont, dass der Betriebsprüfer das Zufließen der Einnahmen an C.W. anerkannt habe und daher die Zurechnung der Einkünfte zu A.W. entgegen dem tatsächlichen Ablauf und entgegen wirtschaftlicher Betrachtungsweise absolut unverständlich sei.

Mit Bescheiden vom 10. Oktober 2003 **berichtigte** das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 10. Dezember 2002 gemäß § 293 BAO, da im Zuge der Berufungsvorentscheidung zwar die Nichtanerkennung der Sonderausgaben begründet, jedoch bei der Bescheiddberechnung nicht durchgeführt wurde.

Frau A.W. erhob gegen die Berichtigungsbescheide vom 10. Oktober 2003 ebenfalls **Berufung**, welche sich gegen die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung richtet, und verweist dazu auf die Ausführungen in der diesbezüglichen Berufung und im Vorlageantrag.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz **ergänzte** der steuerliche Vertreter der Bw. hinsichtlich der Werbungskosten, bei der "Gebühr" handle es sich um den Mitgliedsbeitrag zum NÖ Wirtschaftsbund. Die Versicherung sei eine anteilige Feuer- und Sturmschadenversicherung, wobei sämtliche Objekte der Bw. und ihres Sohnes im Rahmen einer Bündelversicherung erfasst seien. Von der Gesamtprämie von 11.800,00 S seien 43% für das vermietete Objekt abgesetzt worden.

Sämtliche Aufwendungen seien vom Girokonto Nr. 222 des Herrn C.W. beglichen worden. Einige Kopien von Zahlungsbelegen für Grundsteuer, Gebühr und Versicherung seien beigelegt.

Das Raiffeisenbankkonto 111 sei – wie bereits in der Berufung ausgeführt - 1997 bei Begründung des Fruchtgenussrechtes extra für die Mieteingänge errichtet worden. An Konto-bewegungen gebe es lediglich Mieteingänge, Barabhebungen und Zinsen und Spesen.

Da sämtliche Mieteingänge ausschließlich C.W. zugeflossen seien sowie sämtliche Aufwendungen von ihm getragen worden seien, könne eine Zurechnung der Einkünfte an A.W. nicht begründet werden.

Einnahmen und Aufwendungen des C.W. (Schilling):

	1997	1998	1999	2000
Miete	42.048,00	72.000,00	72.000,00	72.000,00
Grundsteuer	1.645,00	1.645,00	1.645,00	5.945,00
Beiträge	120,00	150,00	150,00	150,00
Feuerversicherung	3.933,33	5.074,00	5.074,00	5.074,00
Zinsenaufwand	2.975,00	5.911,00	4.282,00	3.717,00
Einkünfte	33.374,67	59.220,00	60.849,00	57.114,00

Laut vorgelegter Versicherungspolizze vom 8. November 1990 umfasst die Versicherung die Gebäude in der Hauptstraße YY und XX (Wohnhaus, Bankgebäude, Scheune und Anbauten, Maschinenschuppen, Werkstätte, Flachgebäude, Stall, Scheunen) und beinhaltet eine Feuer-versicherung, Haushaltsversicherung, Sturmschadenversicherung, Haftpflichtversicherung und Rechtsschutzversicherung zu einer Jahresprämie von insgesamt 12.570,00 S.

In der am 20. September 2005 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde von C.W. ergänzend ausgeführt:

Nach dem Tod seines Vaters 1987 habe er das Haus mit der Gastwirtschaft geerbt, von welchem auch die Landwirtschaft betrieben werde. Das Nachbarhaus mit der Bankfiliale habe die Mutter geerbt. Mit seinen Geschwistern habe er sich geeinigt, dass nach dem Ableben der Mutter dieses Haus an ihn falle werde.

Die beiden Gebäude stellen insofern eine Einheit dar, als sich die Heizungsanlage und ein Teil des Warenlagers für die Gastwirtschaft im gegenständlichen Haus Nr. XX befinde.

Schon zu Lebzeiten des Vaters sei das Erdgeschoß dieses Hauses an die Raika vermietet gewesen. Der Mietvertrag sei damals von beiden Eltern als Vermieter abgeschlossen worden und im Jahr 1996 ausgelaufen. In diesem Jahr sei auch ein Umbau und eine Erweiterung des Mietgegenstandes erfolgt, die Baukosten seien von der Raika getragen worden.

Die Verhandlungen mit der Bank für den Abschluss eines neuen Mietvertrages seien von C.W. geführt worden. Die Raika sei davon ausgegangen, dass alles C.W. gehöre; es sei allerdings bekannt gewesen, dass die Mutter Eigentümerin war.

Herr Winter meint, er scheine im Mietvertrag deshalb nur als Beigetretener und nicht als Vermieter auf, weil seine Mutter grundbücherliche Eigentümerin sei. Aus diesem Grund habe die Bank auch verlangt, dass das neu eröffnete Konto auf den Namen der Mutter lauten solle.

C.W. habe das Fruchtgenussrecht am gesamten Objekt, allerdings sei das Obergeschoß derzeit nicht vermietet. Das Fruchtgenussrecht sei unentgeltlich eingeräumt worden.

Mittlerweile sei auch Schenkungssteuer dafür entrichtet worden.

Die Betriebskosten seien vom Konto des C.W. bezahlt worden, darüber hinaus habe er keine Aufwendungen, etwa für Baumaßnahmen, tragen müssen. Die auf die Raika entfallenden Kosten der neuen Heizungsanlage seien dieser verrechnet worden.

Der steuerliche Vertreter führt aus, dass für die ersten Monate des Jahres 1997 die Miete noch an die Mutter bezahlt worden sei. Die erste Miete für September bis Dezember sei am 13. Dezember 1997 auf dem neuen Konto eingegangen. Er räumt ein, dass der erste Teil des Jahres daher jedenfalls zu Mieteinkünften der Frau A.W. geführt habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist darauf, dass gerade die Argumentation hinsichtlich der Rechtssicherheit für die Raika dafür gesprochen hätte, C.W. als Fruchtnießer in den Mietvertrag aufzunehmen. Denn wenn das Fruchtgenussrecht C.W. zugestanden habe, sei der Mietvertrag mit dem falschen Vermieter abgeschlossen worden.

Der steuerliche Vertreter entgegnet, dass im Grundbuch nur die Bw. als Eigentümerin ersichtlich sei. Mangels eines notariell beglaubigten Fruchtgenussvertrages sei der Vertragsabschluss mit der Bw. erfolgt. C.W. sei jedenfalls an den Vertrag gebunden, da er diesem beigetreten sei und ihn ausverhandelt habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes wendet ein, dieser Beitritt beziehe sich offenkundig auf die Einräumung einer im Vertrag festgehaltenen Zufahrtsmöglichkeit.

C.W. erklärt weiters, dass die Raika von seinem Großvater gegründet worden sei, sein Vater sei Obmann gewesen. In diesem vertrauten Klima habe man auf juristische Förmlichkeiten keinen besonderen Wert gelegt.

Die Verhandlungen 1997 seien auf Seiten der Raika von Herrn Direktor Z. geführt worden. Dieser habe die Vertragsserrichtung mit Rechtsanwalt Dr. S. besprochen. Die Bw. und C.W. hätten den Vertrag dann unterschrieben.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf Punkt V des Mietvertrages, laut welchem deshalb keine Umsatzsteuer verrechnet werde, weil die Vermieterin über kein Einkommen verfüge, das der Höhe nach umsatzsteuerpflichtig sei. Daraus sei zu schließen, dass die Raika sehr wohl angenommen habe, die Bw. selbst sei die Vermieterin. C.W. wäre umsatzsteuerpflichtig gewesen.

Nach Meinung des steuerlichen Vertreters war der vertragserrichtende Anwalt offenbar von der Möglichkeit einer umsatzsteuerfreien Vermietung nicht informiert gewesen.

Der steuerliche Vertreter stellt schließlich fest, dass es gegen die Streichung der Sonderausgaben für Wohnraumschaffung durch das Finanzamt für 1997 und 1998 keine Einwendungen gebe.

Rechtsanwalt Dr. W.S. teilt als **Zeuge** auf schriftlichem Wege am 25.°Oktober 2005 mit, dass ihm als Errichter des Mietvertrages über den Inhalt des Vertrages vom 3.°Dezember 1997 hinaus nichts bekannt sei. Nach seiner Erinnerung habe er anlässlich der Vertragsserrichtung weder A.W. noch C.W. persönlich kennen gelernt. Er habe den Vertrag nach den Vorgaben der Bank erstellt; die Unterschriften seien sodann von der Bank eingeholt worden.

In Hinblick auf das Ergebnis der mündlichen Verhandlung wird vom steuerlichen Vertreter der Bw. eine **Aufstellung** vorgelegt, in welcher die Einkünfte des Jahres 1997 auf C.W. und A.W. aufgeteilt werden. Danach entfallen Einnahmen von 18.048 S auf A.W. und 24.000 S auf C.W.. An Werbungskosten werden 411,25 S an Grundsteuer C.W. zugerechnet, die restliche Grundsteuer und die übrigen Aufwendungen der Bw., sodass sich für A.W. Einkünfte von 7.340,25 S und für C.W. Einkünfte von 23.588,75 S ergeben. Insgesamt entsprechen diese Einkünfte der Höhe nach dem vom Betriebsprüfer ermittelten Betrag an Einkünften von 30.929,00 S.

In der am 14. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** machte Dir. Z.Z. als Zeuge folgende Angaben:

Er sei in der Raika B-Dorf jedenfalls schon im Jahr 1996 Direktor gewesen.

Zunächst sei Herr Johann Winter, der verstorbene Gatte der Frau A.W., Vermieter des Geschäftslokales in der Hauptstrasse in A-Dorf gewesen. Der Mietvertrag sei nach dessen Ableben mit der Erbin A.W. bis 1996 weitergelaufen.

Nach dem Umbau des Geschäftslokales sei von der Raika ein neuer Mietvertrag abgeschlossen worden. Dem Mietvertrag zufolge war Vermieterin Frau A.W.. Von Seiten der Familie Winter sei bei Problemen aller Art immer Herr C.W. Ansprechpartner in Mietangelegenheiten gewesen. Mit diesem sei vor allem über die Heizung und den Neubau des Heizhauses und

natürlich auch über die Mietsumme gesprochen worden. Hierüber gebe es auch ein Protokoll der Raika B-Dorf.

Es sei immer die Rede davon gewesen, dass Frau A.W. als Eigentümerin das Lokal vermiete, sie habe sich aber nie um finanzielle Belange gekümmert.

Dir. Z. wisse nicht mehr, ob Herr C.W. ihm etwas von einem Fruchtgenuss hinsichtlich des Mietobjektes gesagt habe und dass er der Vermieter sei.

Die Raika habe 1997 für Frau A.W. ein neues Konto eröffnet, da sie die Vermieterin des neuen Mietvertrages war. Es sei ihm nicht mehr in Erinnerung, auf welches Konto vor 1997 die Miete gezahlt wurde. Aus den Gesprächen mit Herrn C.W. habe Dir. Z. den Eindruck gehabt, dass dieser die Mieteinnahmen für sich verwenden könne. Er könne aber nichts Näheres dazu sagen, auf welcher Rechtsgrundlage diese Verfügungsgewalt bestanden haben soll.

Über Befragen durch die Vertreterin des Finanzamtes meint Herr Dir. Z., dass Herr C.W. bereits nach dem Tod des Vaters und jedenfalls vor und während des Umbaus Ansprechpartner der Raika gewesen sei.

Dir. Z. bestätigt die Ausführungen des Herrn C.W., dass vor 1997 die Miete auf ein Konto gegangen sei, das ursprünglich Johann Winter als Kontoinhaber ausgewiesen habe und nach dem Tod des Vaters auf C.W. gelautet habe. Im Zuge des Neuabschlusses des Mietvertrages sei deshalb ein eigenes Konto eingerichtet worden, damit es keine Probleme mit der Genossenschaftsrevision gebe.

Weiters wurde vom steuerliche Vertreter darauf verwiesen, dass sämtliche Mieteinnahmen Herrn C.W. zugeflossen seien, auch sämtliche Betriebskosten seien von Herrn C.W. getragen worden. Dies habe auch die Betriebsprüfung so festgestellt. Da der Zeuge bestätigt habe, dass Herr C.W. stets Ansprechpartner der Raika gewesen sei, und auch der Zeuge den Eindruck gehabt habe, dass Herrn C.W. die Mieteinnahmen zufließen, werde das Berufungsbegehren – mit Adaption hinsichtlich des Jahres 1997 – weiter aufrecht erhalten.

Die Vertreterin des Finanzamtes wiederholt demgegenüber, es spreche insbesondere die sehr spät erfolgte Anzeige an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, die unklare Verrechnung hinsichtlich des Jahres 1997, sowie der bloße Abschluss eines mündlichen Vertrages mit unklarem Inhalt mit nahen Angehörigen für die Rechtsansicht des Finanzamtes. Rechtlich sei hinsichtlich eines wirtschaftlichen Eigentums noch darauf zu verweisen, dass die vereinbarte jederzeitige Widerrufbarkeit der Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums durch Herrn C.W. entgegenstehe.

Die Vertreterin des Finanzamtes unterstreicht, dass laut Aussage des Zeugen die Bw. Vermieterin gewesen sei und sich Herr C.W. als Sohn um die Mietangelegenheiten gekümmert

habe. Die Stellung des Sohnes gegenüber der Raika habe sich 1997 im Vergleich zum Zeitraum davor, in welchem unstrittig die Bw. Vermieterin gewesen sei, für die Raika nicht geändert.

Am 20. Dezember 1998 sei vom steuerlichen Vertreter ein Antrag an das Finanzamt gestellt worden, in Bezug auf eine Vermietungstätigkeit der Bw. den Beobachtungszeitraum für eine allfällige Liebhabereibetrachtung zu verlängern. Wenn die Bw. im Jahr 1998 keine anderen Mieteinkünfte gehabt habe, könne sich dieser Antrag nur auf die berufungsgegenständliche Vermietung beziehen.

Der steuerliche Vertreter erklärt dazu, dass die Kanzlei damals vorsichtshalber für alle Klienten, die ein Vermietungssignal hatten, diesen Antrag gestellt habe. Er könne nicht mehr sagen, ob er zu diesem Zeitpunkt bereits gewusst habe, dass Vermieter Herr C.W. ist.

Die Vertreterin des Finanzamtes ergänzt, dass die Steuererklärungen für das Jahr 1997 im November 1998, also einen Monat vor Stellen dieses Antrages, beim Finanzamt eingereicht worden seien.

Der Serienbriefcharakter lasse sich laut steuerlichem Vertreter auch daran erkennen, dass es bei der Bw. bei der gegenständlichen Vermietung keine Liebhabereiproblematik gegeben habe und daher der Antrag ins Leere gegangen wäre.

Der Aktenvermerk vom 25. November 1999 des Finanzamtes auf dem Originalantrag, wonach ab 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr gegeben seien und das Nutzungsrecht an den Sohn abgetreten worden sei, wird verlesen.

Der steuerliche Vertreter verweist darauf, dass spätestens zu diesem Zeitpunkt dem Finanzamt die Übertragung des Nutzungsrechtes bekannt gewesen sein müsste. Da der Vertrag ursprünglich mündlich abgeschlossen worden sei, habe dieser dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern auch nicht angezeigt werden können. Der mündliche Vertrag sei dem Finanzamt Bruck/Leitha im November 1999 bekannt gegeben worden.

Herr C.W. führt schließlich aus, dass das Gasthaus seit langem als Familienbetrieb bestehe, wobei zunächst noch beide Eltern im Betrieb gearbeitet haben. Nunmehr seien die Betriebsergebnisse zurückgegangen und ein Überleben des Betriebes wäre ohne die Mieteinnahmen nicht möglich gewesen. Wie in einem Familienbetrieb üblich, sei nicht immer sorgsam auf die formalen Regelungen geachtet worden. Darüber hinaus habe um 1997 herum infolge eines familiären Schicksalsschlages Herr C.W. bei der Familie des damals verstorbenen Cousins ausgeholfen.

Für Herrn C.W. wäre es unverständlich, wenn die Mieteinnahmen, über die die Mutter nie verfügen habe können und die in den Betrieb gingen, jetzt bei der Mutter versteuert werden

würden. Auch seien die Einnahmen nie verschwiegen worden, sondern von Herrn C.W. erklärt worden.

Herr C.W. ergänzt schließlich, dass die Heizkosten stets ihm selbst auf das alte Konto bezahlt worden seien, nämlich auf jenes Konto, das bereits vor 1997 für die Mietzahlungen verwendet worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Bw. rügt, durch die Betriebsprüfung sei keine einzige Tatsache oder Beweismittel neu hervorgekommen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c (im vorliegenden Fall nicht zutreffend) 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträgliche Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist (nur) dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidungen hätte gelangen können (zB. VwGH 18.9.2003, 99/15/0262,0263).

In der Berufungsverhandlung vom 14. Dezember 2005 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass – wie aus einem entsprechenden Aktenvermerk ersichtlich ist - ab November 1999 dem Finanzamt die Übertragung des Nutzungsrechtes an C.W. bekannt gewesen sei.

Dem ist zuzustimmen, allerdings geht aus dem Aktenvermerk vom 25. November 1999, der offenbar nach einer telefonischen Rücksprache mit der Steuerberatungskanzlei erstellt wurde, nicht hervor, dass der Abgabenbehörde damit die konkrete Vereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Sohn oder sonstige nähere Umstände (z.B. Mietvertrag, Auftreten gegenüber Dritten, etc) zur Kenntnis gelangt sind. Solches wurde von der Bw. auch nicht behauptet.

Die Wiederaufnahme wurde vom Finanzamt darauf gestützt, dass keine schriftliche, nach außen hin ausreichende klare und eindeutige Vereinbarung vorhanden sei. Die zur steuerrechtlichen Beurteilung relevanten Tatsachen sind der Abgabenbehörde erst im Zuge der

Betriebsprüfung vollständig bekannt geworden. Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass A.W. im Erstverfahren die für eine richtige rechtliche Subsumtion maßgeblichen Umstände des Sachverhaltes nicht offen gelegt hatte.

Es sind somit Tatsachen neu hervorgekommen. Die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide ist abzuweisen.

Aus folgenden Erwägungen ist die Kenntnis der Umstände auch tatsächlich dazu geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen:

Zurechnung der Einkünfte 1997 - 2000:

Die Bw. ist grundbücherliche Eigentümerin eines Hauses in A-Dorf, welches seit vielen Jahren an die Raiffeisenkassa vermietet wird. Für den Zeitraum ab September 1997 wurde von ihr mit der Raiffeisenkassa ein neuer Mietvertrag abgeschlossen. Mit 1. September 1997 überließ die Bw. auf Grund einer mündlichen Vereinbarung dem Sohn C.W. die Nutzung des gegenständlichen Gebäudes. Erst im Laufe einer Betriebsprüfung wurde diese Vereinbarung auch schriftlich festgehalten (datiert mit 17. Oktober 2002).

Strittig ist, ob ab September 1997 weiterhin ein Zufluss der Einkünfte an A.W. aus der Vermietung des Geschäftslokales anzunehmen ist. Laut Vorbringen der Bw. sind die Einkünfte ihrem Sohn zuzurechnen, da jedenfalls – wie bei den Parteien des Berufungsverfahrens unstrittig feststeht - die Mieteinnahmen ab September 1997 C.W. zukommen.

Demgegenüber ist nach herrschender Rechtsmeinung für die Zurechnung von Einkünften von ausschlaggebender Bedeutung, wer auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört, dass er die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbes. Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen;

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 39 und *Doralt/Renner*, EStG, § 2, Tz. 147). Unerheblich ist hingegen, wer letztendlich die Verfügungsmacht über die Einkünfte erlangt. Die Überlassung bereits zugeflossener Einkünfte an Dritte ändert als Einkommensverwendung nichts an der Zurechnung an den Steuerpflichtigen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 2, Anm. 33).

Eine Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussbesteller erfolgt in den Fällen des Bruttofruchtgenusses, dh. wenn nicht der Fruchtgenussberechtigte die mit der Fruchtgenusssache verbundenen Aufwendungen trägt, sondern der Fruchtgenussbesteller. Auch in Fällen, in denen der Fruchtgenussberechtigte nicht ausreichend unternehmerisch tätig wird, da er keine für die Tatbestandsverwirklichung ausreichende Möglichkeit besitzt, die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen zu gestalten und kraft eigener EntschlieÙung am Wirt-

schaftsleben teilzunehmen, erfolgt die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussbesteller (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2, Anm. 40).

Zusammenfassend bedeutet dies, dass für die Einkünftezurechnung ausschlaggebend ist, wer einerseits aktiv auf die Einkunftserzielung Einfluss nimmt und andererseits die damit verbundenen Aufwendungen trägt.

A.W. ist im Mietvertrag als Vermieterin angeführt und die Mietzahlungen werden auf ein Bankkonto überwiesen, das auf A.W. lautet. C.W. hat lediglich ein Zeichnungsrecht.

In den Berufungsverhandlungen wurde durch C.W. glaubhaft dargestellt, dass der Mietvertrag mit der Raiffeisenkassa von ihm ausverhandelt wurde. Der Zeuge Dir. Z.Z. bestätigt, dass C.W. immer Ansprechpartner in allen Mietangelegenheiten gewesen sei.

Nun lässt sich nach Ansicht des Berufungssenates hieraus noch keine Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Leistungserbringung durch C.W. ableiten. Hätte C.W. die Verhandlungen im eigenen Namen (als Fruchtnießer) geführt, würde dies für eine Dispositionsmöglichkeit sprechen. Dass C.W. Fruchtnießer und nunmehr Vermieter sei, konnte der Zeuge Dir. Z.Z. nicht bestätigen, er hat vielmehr die Mutter – die Bw. – für die Vermieterin gehalten.

Nach der Lebenserfahrung wesentlich wahrscheinlicher – und dafür sprechen auch alle schriftlichen Unterlagen – ist es vielmehr, dass C.W. bei den Mietverhandlungen und auch sonst in Sachen der Vermietung als Sohn und Vertreter der Vermieterin aufgetreten ist, der sich namens der Vermieterin um die Angelegenheiten kümmert. Dafür spricht auch, dass der Sohn bereits vor dem Zeitpunkt, ab welchem ihm ein Fruchtgenussrecht zugekommen sein soll, seine Mutter vertreten hat.

Hieraus lässt sich eine Zurechnung der Einkünfte an C.W. nicht ableiten.

Für eine Zurechnung der Einkünfte an C.W. würde dagegen sprechen, dass die mit dem Mietobjekt in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Grundsteuer, Gebühr, Versicherung) nachweislich C.W. trägt.

Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind jedoch darüber hinaus die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten:

Denn wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der dazu führen kann, dass steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden, müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen.

Nach allgemeiner Rechtsmeinung müssen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen folgende Kriterien für die steuerliche Anerkennung gegeben sein, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beachten sind:

- Verträge müssen 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 ist der Bw. zuzugestehen, dass die Schriftform eines Vertrags zwar nicht unbedingt erforderlich ist. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass die schriftliche Vereinbarung vom 17. Oktober 2002, welche "in unveränderter Form" den mündlichen Vertrag nochmals festhält, keine Bestimmungen darüber enthält, wer die mit dem Fruchtgenussobjekt zusammenhängenden Aufwendungen zu tragen hat. Da dies zum wesentlichen Inhalt eines Fruchtgenussvertrages zählt, fehlt dem gegenständlichen Vertrag (welcher am Beginn der Berufungsbegründung wörtlich wiedergegeben ist) ein eindeutiger Inhalt.

Darüber hinaus ist auch der genaue Zeitpunkt, ab dem der Fruchtgenuss eingeräumt wurde, in der Vereinbarung nicht klar geregelt. Der Formulierung „seit dem Umbau des Hauses 1997“ lässt sich kein konkreter Zeitpunkt entnehmen. Laut Steuererklärung wurden in der Folge die Einkünfte des gesamten Jahres 1997 dem Sohn zugerechnet. Erst im Berufungsverfahren erfolgte schließlich eine Klarstellung, dass der Zeitpunkt richtig am 1. September 1997 anzusetzen sei.

Auch dieser nicht unbedeutende Vertragspunkt ist somit nicht eindeutig.

Hinsichtlich des Kriteriums, dass Familienverträge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen, spricht der äußere Anschein für A.W. als Vermieterin, da sie grundbücherliche Eigentümerin ist, im Mietvertrag als Vermieterin genannt ist und die Mietzahlungen auf ihr Bankkonto erfolgen. Der Beitritt von C.W. in den Mietvertrag bezieht sich offensichtlich lediglich auf die Einräumung einer Zufahrtsmöglichkeit über dessen Grundstück (Pkt. IX des Mietvertrages).

Nicht nachgewiesen wurde, dass C.W. in irgendeiner Form nach außen erkennbar als Vermieter aufgetreten ist bzw. das Fruchtgenussrecht Dritten gegenüber deklariert hat. Für den Vertreter der Raiffeisenkassa Dir. Z. war zwar immer C.W. Ansprechpartner in Mietangelegenheiten, doch konnte er bei der Befragung als Zeuge nicht bestätigen, über das Fruchtgenussrecht informiert gewesen zu sein. Vielmehr hat Dir. Z. A.W. für die Vermieterin

gehalten ("Es ist immer die Rede davon gewesen, dass A.W. als Eigentümerin das Lokal vermiete").

Der Umstand, dass C.W. laut Aussage des Zeugen auch im Zeitraum vor Abschluss des neuen Mietvertrages Ansprechpartner der Raiffeisenkassa gewesen ist, lässt – wie bereits erwähnt - ebenfalls nicht erkennen, dass sich mit Abschluss des neuen Mietvertrages die Stellung von C.W. für die Raiffeisenkassa geändert hat und dieser in Mietangelegenheiten nicht wie vordem als Sohn der Vermieterin sondern als Vermieter tätig geworden ist.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Fruchtgenussvertrag der Raiffeisenkassa gegenüber nicht offen gelegt wurde, weil die Nutzungsüberlassung von der Bw. und ihrem Sohn als interne familiäre Angelegenheit behandelt werden sollte.

Auch dem Vertragserrichter Rechtsanwalt Dr. S. ist laut schriftlicher Aussage vom 25. Oktober 2005 nichts bekannt, was über den Inhalt des Mietvertrages vom 3. Dezember 1997 hinausgeht.

Der Berufungssenat vermag daher nicht festzustellen, dass ein steuerlich anzuerkennender Fruchtgenussvertrag zwischen der Bw. und ihrem Sohn im Berufszeitraum vorlag, da der Vertrag weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist noch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat.

Die Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftslokales sind daher so wie in den Jahren vor 1997 weiterhin der Bw. zuzurechnen. Dass die Mieteinkünfte von C.W. für den Betrieb der Gastwirtschaft verwendet wurden, stellt sich als Form der Einkommensverwendung durch die Bw. dar.

Gegen die Ermittlung der Einkünfte durch die Betriebsprüfung der Höhe nach wurden seitens der Bw. keine Einwendungen vorgebracht.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 – 2000 war daher ebenfalls abzuweisen.

Berufung gegen den berichtigenden Bescheid gemäß § 293 BAO

Die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 10. Dezember 2002 wurden mit Bescheiden vom 10. Oktober 2003 hinsichtlich der Sonderausgaben gemäß § 293 BAO berichtigt. Die gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung an die Bw.

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides; er ergänzt den berichtigten Bescheid. Der berichtigende Bescheid ist grundsätzlich nur hinsichtlich der Berichtigung anfechtbar (VwGH 20.4.1995, 92/13/0139). Dies gilt auch dann, wenn der

berichtigende Bescheid den gesamten Spruch des berichtigten Bescheides wiederholt (*Ritz*, BAO, § 293 BAO, Tz. 20).

§ 251 BAO, wonach eine Anfechtung in vollem Umfang möglich ist, ist auf berichtigende Bescheide gemäß § 293 BAO nicht anwendbar (*Ritz*, BAO, § 251 BAO, Tz. 8).

Unstrittig ist, dass die Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in den Jahren 1997 und 1998 nicht zustehen.

Da im Sinne obiger Ausführungen im gegenständlichen Fall eine Berufung gegen den berichtigenden Bescheid nur hinsichtlich der Sonderausgaben möglich gewesen wäre, ist daher die Berufung vom 10. Oktober 2003 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als nicht zulässig zurückzuweisen.

Wien, am 17. Jänner 2006