



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E G, xxxx L, H xxx, vom 8. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch RS, vom xx. Jänner 2011 betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009** nach der am 29. Oktober 2013 in B,L, im Beisein der Schriftführerin TG durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezog in den berufsgegenständlichen Jahren 2005 bis 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und wurde im Wege der Arbeitnehmerveranlagung auch zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Rahmen einer **Selbstanzeige vom 20. Dezember 2010** beim Finanzamt gab er bekannt, dass er von seinem 2002 verstorbenen Vater ein Haus geerbt habe, welches er an mehrere Parteien vermiete. Die Mieteinnahmen seien bisher unabsichtlich nicht erklärt worden, da aufgrund von Investitionen keine Nachforderungen erwartet worden wären. Die Erklärungen 2003 bis 2009 würden sofort abgegeben und die eventuelle Nachforderung eingezahlt.

Am gleichen Tag gab der Bw **Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2009** ab.

Laut Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen beliefen sich die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** des Hauses in L, Zstraße xx in den betreffenden Jahren auf folgende Höhe (Beträge in €):

2003	2.596,34
2004	6.554,19
2005	-614,07
2006	2.435,26
2007	6.502,88
2008	3.649,43
2009	4.237,89

In der Folge ergingen am xx. **Jänner 2011** im jeweils wiederaufgenommenen Verfahren neuerliche **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2009**, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß in Ansatz gebracht wurden.

Mit **Schreiben vom 7. Februar 2011** erhob der Pflichtige gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009 **Berufung** und führte darin begründend Folgendes aus:

Hinsichtlich der Vermietung in Zstraße xx habe er Ende des Jahres 2004 mit seiner Gattin eine Gütergemeinschaft geschlossen. Die Einnahmen aus der Vermietung würden daher ab dem Jahr 2005 je zur Hälfte ihm und seiner Gattin zufließen. Es sei auch ein entsprechendes Bankkonto lautend auf E und S G eingerichtet worden. Seine Gattin trage ebenso sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung zur Hälfte und arbeite aktiv bei der Liegenschaftsverwaltung mit. Er ersuche daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wie folgt, festzustellen:

	Gesamt	G E	G S
<i>2005</i>	<i>-614,07</i>	<i>-307,04</i>	<i>-307,03</i>
<i>2005</i>	<i>2.435,26</i>	<i>1.217,63</i>	<i>1.217,63</i>
<i>2006</i>	<i>6.502,88</i>	<i>3.251,44</i>	<i>3.251,44</i>
<i>2007</i>	<i>3.649,43</i>	<i>1.824,72</i>	<i>1.824,72</i>
<i>2008</i>	<i>4.237,89</i>	<i>2.118,95</i>	<i>2.118,94</i>

Im Berufungsverfahren wurde vom Finanzamt an Hand eines **Grundbuchsauzuges** zunächst festgestellt, dass der Bw seit 23. Jänner 2002 Alleineigentümer des Grundstückes Zstraße xx war.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 21. März 2011** wurde er ersucht, zum Nachweis der Gütergemeinschaft mit seiner Gattin einen notariell beglaubigten Vertrag vorzulegen.

Laut telefonischer Auskunft der Gattin des Bw's vom 12. April 2011 sei ein solcher nicht vorhanden.

Daraufhin wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt mittels

Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2005 bis 2009 vom 4. Mai 2011 mit der Begründung abgewiesen, *dass gemäß § 1233 ABGB die eheliche Verbindung allein noch keine Gütergemeinschaft zwischen den Eheleuten begründe. Dazu werde ein gesonderter Vertrag gefordert, ansonsten gelte der gesetzliche Güterstand der Gütertrennung. Einen solchen gebe es aber laut telefonischer Auskunft der Gattin nicht.*

Mit Schreiben vom 16. Mai 2011 erhob der Pflichtige abermals "Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung vom xx.1.2011 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2009", die als **Vorlageantrag** zu werten war.

Begründend führte er darin im Wesentlichen Folgendes aus:

Er sei alleiniger grundbücherlicher Eigentümer der vermieteten Liegenschaft, erziele die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jedoch gemeinsam mit seiner Ehegattin. Nach Randziffer 111 der Einkommensteuerrichtlinien müsse die Zurechnung der Einkünfte nicht mit der Zurechnung der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter zusammenfallen. Die Eigentumsverhältnisse an einem Wirtschaftsgut allein sagten noch nichts darüber aus, wem die Einkünfte zuzurechnen seien.

Er habe Ende des Jahres 2004 mit seiner Ehegattin hinsichtlich der vermieteten Liegenschaft eine mündliche Gütergemeinschaft geschlossen. Das sei unter anderem dadurch zum Ausdruck gekommen, dass ein gemeinsames Bankkonto lautend auf E und S G eingerichtet worden sei, auf welches die Mieteinnahmen fließen und auch sämtliche Ausgaben davon bezahlt würden. Inhalt der Gütergemeinschaft sei weiters, dass seine Gattin bei der Vermietung im gleichen Umfang mitarbeite wie er selbst (Instandhaltungsarbeiten, Hausmeisterarbeiten, Verwaltungsarbeiten). Nach Randziffer 1224 der Einkommensteuerrichtlinien bewirke eine Gütergemeinschaft unter der Voraussetzung der Mitarbeit im Betrieb ein Zufließen von Einkünften an beide Ehegatten bzw. eine Mitunternehmerschaft, sofern sie über die Beistands- bzw. Mitwirkungspflicht nach bürgerlichem Recht hinausgehe und nach außen ausreichend in Erscheinung trete. Führe eine Gütergemeinschaft zum Zufließen an beide Ehegatten, könne dies grundsätzlich nur zu gleichen Teilen erfolgen. Wie in Randziffer 1132 der Einkommensteuerrichtlinien ausgeführt, sei Schriftform des Vertrages nicht unbedingt erforderlich; in Ausnahmefällen sei bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich. Die mit seiner Gattin geschlossene Gütergemeinschaft sei jedenfalls für Dritte dadurch erkennbar, dass die Miete auf das gemeinsame Konto einbezahlt werde und außerdem seine Gattin aufgrund ihrer erbrachten Arbeitsleistungen in Zusammenhang mit der Vermietung gegenüber den Mietern als Vermieterin bekannt sei.

Es würden daher die Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu gleichen Teilen auf ihn und seine Gattin sowie eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 23. Mai 2011** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 7. September 2012** forderte der Unabhängige Finanzsenat den Bw zur Beantwortung folgender Fragen und Vorlage der angesprochenen Unterlagen auf, welcher Aufforderung dieser mit **Schreiben vom 27. September 2012**, wie im Folgenden dargestellt, nachkam:

1) Zum Ersuchen um Vorlage bzw. Benennung sämtlicher Beweismittel, aus denen eine ausreichende Transparenz einer bestehenden Vermietungsgemeinschaft nach außen hin und ein eindeutiger, klarer Inhalt des Vertragsverhältnisses abgeleitet werden könnten, führte der Bw aus, *dass ein schriftlicher Vertrag über eine Gütergemeinschaft nicht zwingend erforderlich sei. Die Vermietungsgemeinschaft trete einerseits gegenüber den Mietern nach außen in Erscheinung und andererseits sei dies durch das gemeinsame Bankkonto, auf welches die Mieteinnahmen fließen würden, ausreichend dokumentiert. Ansprechpartner der Mieter in allen Angelegenheiten sei auch seine Gattin. Schriftliche Mietverträge wären ebenfalls nicht abgeschlossen worden, da dies nicht erforderlich und außerdem eine Kostenfrage sei. Aufgrund der Mitarbeit der Ehegattin bei der Vermietung würden auch ihr die Einkünfte zur Hälfte zufließen.*

2) Die Kontoauszüge für die Jahre 2005 bis 2008 betreffend das ab 2005 eingerichtete gemeinsame Bankkonto wurden vorgelegt; ebenso jene für die Zeiträume 2002 bis 2004, wobei angemerkt wurde, *dass die Mieteinnahmen vor 2005 auf das Konto der Gattin geflossen seien.*

Für den Fall, dass die Ausgaben die Einnahmen der Vermietung übersteigen sollten, sei vereinbart, dass die Gattin den Verlust zu gleichen Teilen trage.

3) Zur Frage betreffend Art und Umfang der Instandhaltungs-, Hausmeister- und Verwaltungsarbeiten hielt der Bw fest, *dass die Hausmeisterarbeiten sämtliche mit der Außenreinigung und Rasenmähen zusammenhängenden Arbeiten sowie kleinere Instandhaltungsarbeiten umfassen und etwa 5 Stunden wöchentlich in Anspruch nehmen würden. Darüber hinaus sei in einem Mehrparteienhaus auch erforderlich, regelmäßig Nachschau zu halten. In den Wintermonaten sei zusätzlich die Schneeräumung zu organisieren.*

Die Verwaltungsarbeiten bestünden in der monatlichen Kontrolle der Bankauszüge sowie Führung der für die Vermietung erforderlichen Aufzeichnungen (Einnahmen-Ausgabenrechnung, Anlagenverzeichnis) und sämtlichen administrativen Tätigkeiten mit einem monatlichen Zeitaufwand von ca. 3 Stunden.

Betriebskosten wie zB Strom würden direkt an die Mieter verrechnet. Die übrigen Betriebskosten, welche an die Mieter in gleicher Höhe weiterverrechnet worden seien, seien weder in den Mieteinnahmen noch in den Ausgaben enthalten, da diese ohnehin Durchläufer seien.

Zur Frage danach, ob bzw., wenn ja, welche Tätigkeit in welchem Ausmaß die Gattin in den berufsgegenständlichen Jahren ausgeübt habe, gab der Bw bekannt, *dass seine Frau in diesem Zeitraum geringfügig in einem Sägewerk beschäftigt gewesen sei.*

4) Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend die in den Jahren 2005 bis 2009 geltend gemachten Ausgaben würden beiliegen.

Die angesprochenen Unterlagen waren der Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

Stichprobenartige Auszüge aus dem Zentralen Melderegister betreffend einzelne Mieter haben ergeben, dass als "Unterkunftgeber" jeweils "E G" ausgewiesen ist.

Die Unterlagen des Vorhaltsverfahrens wurden dem Vertreter der Amtspartei im Vorfeld der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis übermittelt.

Anlässlich der am 29. Oktober 2013 auf Antrag des Bw's durchgeführten **mündlichen Berufungsverhandlung** wies dieser darauf hin, *dass seine Gattin beim berufsgegenständlichen Haus genau so viel mitgearbeitet habe wie er selbst. Es sei 50 Jahre alt gewesen und habe vier Wohnungen. Toiletten, Bäder und Fenster hätten gewechselt, ein Vollwärmeschutz angebracht werden müssen. Es wäre fast alles in Eigenleistung gemacht und viel (auch samstags und sonntags) gearbeitet worden. Er habe seine ganzen Ersparnisse hineingesteckt. Im Falle einer Scheidung hätte das Haus ihm gehört, weil ihn ja sein Vater als Alleinerbe eingesetzt habe; die Arbeiten seiner Gattin hätten aber vermutlich abgerechnet werden müssen, weil sie ja genau so viel gearbeitet habe.* Zur Frage nach Vorbehaltsgut, das laut Vertrag von der Gütergemeinschaft ausgeschlossen werden könne, weil es nur einem Ehepartner alleine gehören solle, gab der Bw an, dass *solches nicht bestünde, weil ihnen sowieso alles miteinander gehöre.* Die Gütergemeinschaft sei im Rahmen der Selbstanzeige noch nicht angegeben worden, weil *man nicht gedacht habe, dass doch so viel an Nachzahlung herauskommen würde. Ein Bekannter habe ihn dann darauf aufmerksam gemacht, dass er seine Gattin, die ja mit ihm beim Haus gearbeitet habe, nicht angegeben habe. Als Zeitpunkt für den Beginn der Gütergemeinschaft wäre über dessen Anraten Ende 2004 genommen worden, weil ab diesem Zeitpunkt ein gemeinsames Konto bestanden habe; vorher sei das Geld ja am Konto der Gattin eingelangt.*

Die Gattin habe so circa 12 bis 15 Stunden pro Woche im Sägewerk gearbeitet; die restliche

Zeit sei sie zu Hause gewesen.

Der Bw bestätigte, dass vor Ende 2004 sowohl er als auch seine Gattin ein eigenes Girokonto gehabt hätten. Er habe dann sein eigenes Konto aufgelöst und das Geld auf das Konto der Gattin gelegt. Ab diesem Zeitpunkt seien sämtliche Geldtransaktionen über dieses Konto gegangen, sowohl für private als auch für Vermietungszwecke. Das Konto sei aus Kostengründen zwecks Ersparnis einer Kontoführungsgebühr aufgelöst worden; man habe ja sowieso alles von einem Topf genommen. Es sei richtig, dass vorher die Mietzahlungen schon auf das Konto der Gattin gegangen waren; dadurch hatte sie Haushaltsgeld zur Verfügung und konnte Rechnungen überweisen, ohne auf das Konto des Gatten zugreifen zu müssen. Vorher habe man immer nachsehen müssen, ob nicht auf einem Konto ein Minusstand entstanden sei. Die Überweisungen waren immer von jenem Konto aus geschehen, auf dem gerade Geld gewesen war. Man habe sich daher nur mehr für ein einziges Konto entschlossen.

Der Bw gab an, dass es keines schriftlichen Vertrages bedurft hätte, weil bei einer Scheidung ohnehin alles aufgeteilt worden wäre. Auch schriftliche Mietverträge lägen nicht vor; die hätte er nicht gebraucht, weil er die Leute kenne. Außerdem hätte er geglaubt, dass er zwecks Mietvertrag zum Notar gehen müsse; das hätte ihm zu viel gekostet. Zu den Mietern sei man privat gekommen; das habe sich schnell herumgesprochen.

Dass er schriftliche Verträge vielleicht einmal für steuerliche Zwecke brauchen würde, daran habe er nicht gedacht.

Dass laut Melderegisterauskünften und auch im Wärmelieferungsübereinkommen vom Juli 2006 er allein ausgewiesen sei, rühre daher, dass hauptsächlich er von der Gemeinde als Alleineigentümer angesprochen worden und bekannt sei. Auf so etwas habe keiner geachtet. Die zu bearbeitende Fläche vor dem Mietobjekt sei circa 700 m² oder kleiner. Die angegebenen 5 wöchentlichen Arbeitsstunden seien deshalb angefallen, weil immer wieder verschiedene Sachen zu erledigen waren wie Vorhaus putzen, Lampen wechseln, Müll entsorgen (das Grundstück liege neben der Bundesstraße und es liege viel Müll im Gras). Einmal seien dies mehr, einmal weniger Stunden. Das mache von ihnen derjenige, der Zeit habe.

Zur Feststellung, dass von 31 Rechnungen nur 3 auf "S und E G" lauteten, sonst alle auf ihn alleine, gab der Bw an, dass die Adressen teilweise so im Computer gespeichert gewesen seien und auf so etwas keiner geachtet habe. Deshalb seien auch ein paar Rechnungen mit einer falschen Hausnummer titulierte.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass aufgrund des Rechnungsadressaten im Falle einer Nichtbezahlung die Rechnungsaussteller nur an ihn herantreten würden und nicht an die Gemeinschaft. Dass das Geld auf das gemeinsame Konto geflossen und für beide

verwendet worden sei, werde nicht bezweifelt. Das sei bei Ehegatten häufig so, auch wenn keine Gütergemeinschaft vereinbart worden sei. Das alleine bewirke aber noch nicht, dass die Einkünfte vom einzelnen Gatten beiden zuzurechnen seien.

Der Bw betonte abschließend, dass durch den Umstand, dass er Geld ausbebe, auf dem Konto ein Soll entstehe und das seine Gattin genauso treffen würde wie ihn selbst. Das Geld werde miteinander ausgegeben; jeder nehme vom Konto so viel Geld, wie er benötige und die Rechnungen müssten ebenfalls von diesem Konto bezahlt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob die **Einkünfte aus der Vermietung** eines Mehrparteienhauses dem Bw allein oder je zur Hälfte ihm und seiner Gattin **zuzurechnen** wären.

II) Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage bzw. der dargestellten Ermittlungsergebnisse ergab sich der folgende **entscheidungsrelevante Sachverhalt:**

Der Bw bezog in den berufsgegenständlichen Jahren 2005 bis 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, mit denen er im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung auch zur Einkommensteuer betreffend die einzelnen Jahre veranlagt wurde.

Im Jahr 2002 hatte er nach seinem verstorbenen Vater ein Haus geerbt, das an mehrere Parteien vermietet wurde. Laut Grundbuchsatzug ist er Alleineigentümer des Objektes.

Im Rahmen einer Selbstanzeige vom 20. Dezember 2010 gab der Bw dem Finanzamt bekannt, dass die entsprechenden Mieteinkünfte unabsichtlich nicht erklärt worden seien, weil wegen Investitionen keine Nachforderungen erwartet worden wären. Gleichzeitig gab er für die Jahre 2003 bis 2009 Einkommensteuererklärungen ab, in denen er mit Ausnahme des Jahres 2005, in dem ein Verlust in Höhe von 614,07 € errechnet worden war, jährliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zwischen circa 2.500,00 € und 6.500,00 € auswies. Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 ergingen erklärungsgemäß.

In seiner gegen diese Bescheide gerichteten Berufung vom 7. Februar 2011 wies der Bw darauf hin, dass er Ende des Jahres 2004 mit seiner Gattin eine Gütergemeinschaft geschlossen habe, weshalb die Vermietungseinkünfte ab 2005 jeweils ihm und seiner Gattin zur Hälfte zufließen würden. Es sei auch ein entsprechendes Bankkonto lautend auf ihn und seine Gattin eingerichtet worden. Seine Gattin trage ebenso sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung zur Hälfte und arbeite aktiv an der

Liegenschaftsverwaltung mit.

Ein schriftlicher Vertrag über die Errichtung der Gütergemeinschaft liegt, wie die Gattin am 12. April 2011 telefonisch mitteilte, nicht vor.

Die Ehegattin des Bw's bezog in den berufsgegenständlichen Jahren geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für eine von März bis Dezember jeden Jahres ausgeübte Tätigkeit (cirka 12 – 15 Stunden pro Woche) in einem nahegelegenen Sägewerk. Laut Ausführungen im Vorlageantrag wurde die Gütergemeinschaft mündlich abgeschlossen, was dadurch zum Ausdruck gekommen sei, dass ein gemeinsames Bankkonto lautend auf die Ehegatten eingerichtet worden sei, auf welches Mieteinnahmen fließen und sämtliche Ausgaben davon bezahlt würden. Inhalt der Gütergemeinschaft sei weiters, dass die Gattin des Bw's bei der Vermietung im gleichen Umfang mitarbeite wie er selbst (Instandhaltungs-, Hausmeister- und Verwaltungsarbeiten). Die Gütergemeinschaft sei jedenfalls für Dritte dadurch erkennbar, dass die Miete auf das gemeinsame Konto einbezahlt werde und außerdem die Gattin aufgrund ihrer Arbeitsleistungen gegenüber den Mietern als Vermieterin bekannt sei.

In einem Vorhaltsverfahren beim Unabhängigen Finanzsenat, in dem er um die Vorlage bzw. Benennung sämtlicher Beweismittel gebeten wurde, aus denen eine ausreichende Transparenz einer bestehenden Vermietungsgemeinschaft nach außen hin und ein eindeutiger, klarer Inhalt des Vertragsverhältnisses abgeleitet werden könnten, wies der Bw noch einmal auf die ausreichende Dokumentation der Vermietungsgemeinschaft durch das gemeinsame Bankkonto und das Auftreten der Gattin als Ansprechpartnerin gegenüber den Mietern in allen Angelegenheiten hin. Schriftliche Mietverträge seien aus Kostengründen nicht abgeschlossen worden.

Die Hausmeisterarbeiten umfassten laut Vorhaltsbeantwortung sämtliche mit der Außenreinigung und Rasenmähen zusammenhängenden Arbeiten sowie kleinere Instandhaltungsarbeiten; sie würden etwa 5 Stunden wöchentlich in Anspruch nehmen. Darüber hinaus sei auch regelmäßige Nachschau in dem Mehrparteienhaus nötig sowie die Organisation der Schneeräumung. Wie in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung ergänzt, war die zu bearbeitende Fläche vor dem Haus circa 700 m² oder kleiner. Die Hausmeisterarbeiten umfassten Vorhaus putzen, Lampen wechseln und Müll entsorgen (da das Grundstück neben der Bundesstraße liegt, lag auch öfters Müll im Gras) und wurden von demjenigen verrichtet, der gerade Zeit hatte. Die Verwaltungsarbeiten bestanden laut Vorhaltsbeantwortung in der monatlichen Kontrolle der Bankauszüge, Führung der Aufzeichnungen und administrativen Tätigkeit (monatlicher Zeitaufwand ca. 3 Stunden).

Aus den der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Unterlagen geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Vor 2005 flossen die Mieteinnahmen aus dem berufungsgegenständlichen Mietobjekt auf das Konto bei der Mbank, Kontonummer xx-xx, lautend auf "S G" (= Gattin) zu.

Aus den entsprechenden vorgelegten Kontoauszügen ab Jänner 2002 sind die von den Mietern überwiesenen Mietzahlungen ersichtlich, ebenso die dazugehörigen Eingänge an Betriebskosten. Weitere Eingänge betrafen in den einzelnen Jahren jeweils Lohnzahlungen der Gattin des Bw's von K F (in der Regel) für die Monate März bis Dezember (ohne Sonderzahlungen ca. 400 Euro monatlich), AMS-Leistungen für die restlichen Monate sowie etwa Überweisungen von Familienbeihilfe. Minusstände des Kontos wurden durch Eigenerlagsleistungen ausgeglichen.

Als Abgänge waren unter anderem Überweisungen (größtenteils ohne besonderen Titel), Telefonrechnungen, Automatenabhebungen, Taschengeldüberweisungen an die Tochter sowie Zahlungen an die Schule (zB für die Schülerausspeisung) ersichtlich.

Aus dem **Kontoauszug vom 1.12.2004** betreffend das angeführte Konto bei der Mbank, Kontonummer xx-xx, (Buchungen ab 12.11.2004) geht erstmals hervor, dass das bisher auf "S G" lautende Konto nunmehr auf "S oder E G" lautete.

Laut **Buchung vom 16.12.2004** wurde an diesem Tag ein Guthaben von 4.230,98 € aus der Löschung des Kontos "E G" gutgeschrieben.

In der Folge flossen neben den bereits oben ausgewiesenen bisherigen Zuflüssen auch die Bezüge des Bw's von der Marktgemeinde L monatlich (ohne Sonderzahlungen durchschnittlich zwischen 1.100,00 und 1.200 Euro monatlich) ebenfalls am gegenständlichen Konto zu (erstmalig Bezug 12/2004).

In der Folge ist aus den Kontoauszügen ab 2005 ersichtlich, dass jeweils um den 20. eines Monats eine Sparabschöpfung (im Jahr 2005 jeweils auf den Namen "S G", ab 2006 jeweils auf "S und E G") erfolgte.

Wie in der **mündlichen Berufungsverhandlung** vom Bw bestätigt, hatten bis Ende 2004 sowohl er als auch seine Gattin ein eigenes Girokonto. Aus Kostengründen (Einsparung einer Kontoführungsgebühr) und deswegen, weil ja ohnehin alles von einem Topf genommen wurde, wurde dann sein eigenes Konto aufgelöst und das Geld auf das Konto der Gattin gelegt. Ab diesem Zeitpunkt wurden sämtliche Geldtransaktionen – sowohl für private als auch für Vermietungszwecke – über dieses Konto abgewickelt. Bereits vor Errichtung des gemeinsamen Kontos waren die Mietzahlungen schon auf dem Konto der Gattin eingegangen; damit hatte sie Haushaltsgeld zur Verfügung gehabt und Rechnungen überweisen können, ohne auf das Konto des Gatten zugreifen zu müssen. Die Überweisungen waren immer von jenem Konto aus geschehen, auf dem gerade Geld gewesen war. Ein Vorteil des gemeinsamen Kontos war auch, dass man nicht immer auf allfällige Minusstände auf zwei Konten achten musste.

Aus den vorgelegten **Rechnungen und Zahlungsbelegen der Jahre 2005 bis 2009** geht Folgendes hervor:

Von den 31 auf Namen lautenden Rechnungen (insgesamte Beträge 2005 6.267,66 €, 2006 6.836,33 €, 2007 839,82 €, 2008 3.693,26 € und 2009 3.205,03 €) sind 3 an "S und E G" gerichtet (1 Rechnung aus dem Jahr 2006 über 625,20 €; 2 Rechnungen aus dem Jahr 2005 über insgesamt 157,78 €); die restlichen sind allesamt nur an "E G" (= Bw) adressiert.

Wie der Bw im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** ausführte, passierte dies deshalb, weil die Adressen teilweise im Computer noch so gespeichert gewesen seien und auf so etwas keiner geachtet habe. Durch den Umstand, dass er Geld ausbebe, entstehe auf dem Konto aber ein Soll und das treffe seine Gattin genauso wie ihn selbst. Das Geld werde miteinander ausgegeben; jeder nehme vom Konto so viel Geld, wie er benötige und die Rechnungen müssten ebenfalls von diesem Konto bezahlt werden.

Stichprobenartige Auszüge aus dem Zentralen Melderegister betreffend einzelne Mieter haben ergeben, dass als "Unterkunftgeber" jeweils "E G" ausgewiesen ist.

Wie der Bw in der **mündlichen Verhandlung** festhielt, arbeitete seine Gattin beim berufungsgegenständlichen Haus, das 50 Jahre alt gewesen sei und 4 Wohnungen enthalte, genau so viel mit wie er selbst. Toiletten, Bäder und Fenster mussten gewechselt, ein Vollwärmeschutz angebracht werden. Fast alles wurde in Eigenleistung mit seinen Ersparnissen gemacht und viel (auch samstags und sonntags) gearbeitet. Im Falle einer Scheidung hätte das Haus dem Bw gehört, weil ihn ja sein Vater – so der Bw – als Alleinerbe eingesetzt habe; die Arbeiten seiner Gattin hätten aber vermutlich abgerechnet werden müssen, weil sie ja genau so viel gearbeitet habe.

Die Gütergemeinschaft wurde im Rahmen der Selbstanzeige noch nicht angegeben, weil ursprünglich nicht von so einer hohen Nachzahlung ausgegangen worden war. Ein Bekannter machte den Bw darauf aufmerksam, dass er seine mitarbeitende Gattin nicht angegeben hatte. Als Zeitpunkt für den Beginn der Gütergemeinschaft war über dessen Anraten Ende 2004 genommen worden, weil ab diesem Zeitpunkt ein gemeinsames Konto bestanden habe; vorher war das Geld am Konto der Gattin eingelangt.

Einen schriftlichen Vertrag hielt man nicht für nötig, weil bei einer Scheidung ohnehin alles aufgeteilt worden wäre. Ebenso brauchte man keine schriftlichen Mietverträge, weil man die Leute kannte und dies billiger war.

Dass laut Melderegisterauskünften und auch im Wärmelieferungsübereinkommen vom Juli 2006 der Bw allein ausgewiesen war, rührte laut seiner Aussage daher, weil hauptsächlich er von der Gemeinde als Alleineigentümer angesprochen wurde und auch dort bekannt ist. Auf die Adressierung wurde nicht geachtet.

III) Rechtliche Beurteilung:

Gemäß **§ 2 Abs. 1 EStG 1988** ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Das Einkommen eines Steuerpflichtigen umfasst jene Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind; als solche kommen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 3 EStG 1988).

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren kann (= wirtschaftliche Dispositionsbefugnis). Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften ist die **Übertragung der Einkunftsquelle**, gleichgültig auf welcher Vertragsgestaltung diese beruht (VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166). Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die "Einkünfte" im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung (VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Die Zurechnung von Einkünften setzt einerseits voraus, dass der Berechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; andererseits muss er auch die mit der Einkunftsquelle im Zusammenhang stehenden Lasten tragen (siehe ständige Judikatur des VwGH zum Fruchtgenuss, zuletzt VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219).

Die Beantwortung der Frage, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und somit die Art der Nutzung bestimmen kann, richtet sich danach, wem diese **wirtschaftliche Dispositionsbefugnis zumindest im Innenverhältnis** zukommt, wer also tatsächlich die **Unternehmerinitiative** entfaltet und das **Unternehmerrisiko** trägt. Die Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das unternehmerische Geschehen Einfluss nehmen kann; das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für die Schulden und Beteiligung am Gewinn bzw. Überschuss (siehe VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; 25.6.1997, 95/15/0192, jeweils zum Treuhandverhältnis).

Unter Beachtung obiger Ausführungen war im gegenständlichen Fall sohin die Frage zu klären, ob der Bw seiner Gattin tatsächlich die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle, aus welcher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zufließen, übertragen hat.

Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass gerade bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (wie auch bei solchen aus Kapitalvermögen) überwiegend die Nutzung des Vermögens den Ertrag bringt, während dem Anteil der Arbeitsleistung dagegen kaum Bedeutung zukommt (siehe hiezu *Ruppe*, Steuerliche Zurechnung von Einkünften, in: *Ruppe*, Handbuch der Familienverträge, Wien 1985, 141 und 148; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 2 Tz 88).

Wesentlicher Ausdruck der Übertragung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis ist daher insbesondere bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dass der Übernehmer über die Art der Nutzung der Einkunftsquelle bestimmen kann (VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166), also die **Nutzungsbefugnis** übertragen wurde.

Der Nutzungsberechtigte einer Sache hat auch den entscheidenden Einfluss auf deren Leistungspotential; dieser Umstand bestimmt aber das Zurechnungssubjekt (siehe *Jakom/Laudacher*, EStG, 2012, § 2 Rz 36f).

Nutzungsberechtigter ist in der Regel der Eigentümer der Sache; dies ist im gegenständlichen Fall der Bw. Der Eigentümer kann sich aber seines Nutzungsrechtes begeben. Dies kann etwa durch einen Fruchtgenussvertrag passieren. Ebenso kann sich dies – wie hier behauptet – auch aus einer Aufteilung der Nutzungsberechtigung aufgrund eines ehelichen Gütergemeinschaftsvertrages ergeben, sodass beide Eheleute über den Einsatz des Leistungspotentials der Sache verfügen können bzw. zur Nutzung befugt sind (*Doralt*, EStG-Kommentar, § 2 Tz 157).

Eine solche Gütergemeinschaft muss aber ausdrücklich vereinbart werden.

Gemäß **§ 1233 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB)** begründet die eheliche Verbindung allein nämlich noch keine Gemeinschaft der Güter zwischen Eheleuten. Dazu ist eben ein besonderer Vertrag erforderlich.

Eine solche Vereinbarung bedarf für ihre zivilrechtliche Gültigkeit eines Notariatsakts (*Rummel*, ABGB-Kommentar, Wien 2002, § 1233 Rz 1,3).

Gesetzlich vorgesehen ist in § 1234 ABGB nur die Gütergemeinschaft auf den Todesfall. Zulässig ist aber bei besonderer Vereinbarung auch eine Gütergemeinschaft unter Lebenden. Sie stellt im Zweifel eine beschränkte Gütergemeinschaft dar, die einer Inventarisierung bedarf. Rechtswirksam ist aber auch die Vereinbarung einer allgemeinen Gütergemeinschaft

mit Herausnahme von beliebigem Vorbehaltsgut. Die Gütergemeinschaft begründet schlichtes Miteigentum am Gesamtgut (*Rummel*, ABGB, Wien 2002, § 1234 Rz 2).

Aus steuerlicher Sicht begründet eine Gütergemeinschaft für sich allein grundsätzlich noch keine gemeinsame Einkunftsquelle (VwGH 22.2.72, 1459/71; 21.2.1996, 92/14/0041). Erst wenn ein gemeinsames Tätigwerden der Ehegatten über die eheliche Beistandspflicht hinaus hinzutritt, kann hierdurch eine gemeinsame Einkunftsquelle entstehen. Der Ehegatte muss sohin an der Erzielung der Einkünfte mitwirken (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 2 Tz 86).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren wurde nun eine derartige Übertragung der Nutzungsbefugnis aufgrund eines Gütergemeinschaftsvertrages behauptet, die zwar nicht schriftlich dokumentiert bzw. gar notariell beglaubigt worden sei, sich aber durch das Auftreten der Gattin als Vermieterin und die Einrichtung eines gemeinsamen Bankkontos ab "Ende 2004" nach außen ausreichend manifestiert habe.

Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Wie oben dargestellt, ist für die Beurteilung der Frage, wer Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, die **nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge** maßgeblich.

Es sind somit alle nach außen tretenden Umstände zu würdigen, die die auf die Übertragung der Nutzungsbefugnis hinweisen; wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang daher die **Klärung der Fragen**,

- ob die Nutzungsbefugnis in Form eines für einen Außenstehenden nachvollziehbaren Akt übertragen wurde bzw.
- ob sich eine Übertragung der Nutzungsbefugnis aus der nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge ableiten lässt.

Eine intensive Auseinandersetzung mit diesen beiden Fragenkomplexen erscheint nach h. Ansicht gerade bei Fällen wie dem gegenständlichen in besonderem Maße erforderlich. Bei gemeinsamer Nutzung bzw. Bewirtschaftung eines Vermögensgegenstandes durch Eheleute wird es nämlich nach der äußeren Gestaltung der Dinge für einen Dritten kaum erkennbar sein, ob sich diese aus einer durchaus üblichen und gesetzlich sogar verankerten ehelichen Beistandspflicht heraus ergibt oder aus einer bewussten Übertragung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis, die auch im Innenverhältnis gelten soll.

Andererseits steht auch fest, dass durch eine Aufteilung der Einkünfte auf Ehegatten nicht selten (wie auch im gegenständlichen Fall) eine Minimierung der Steuerbelastung der Familie

erreicht werden kann, weshalb schon im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit eine genaue Überprüfung entsprechender Sachverhalte unerlässlich erscheint.

1. Zur Übertragung der Nutzungsbefugnis (Gütergemeinschaftsvertrag):

Wie bereits oben ausgeführt, bringt bei Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung überwiegend die Nutzung des Vermögens den Ertrag, dem Anteil der Arbeitsleistung kommt dagegen kaum Bedeutung zu; daher ist grundsätzlich bei einer Gütergemeinschaft beiden Eheleuten der Ertrag zu gleichen Teilen zuzurechnen (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 2 Tz 88; *Ruppe*, Steuerliche Zurechnung von Einkünften, in: *Ruppe*, Handbuch der Familienverträge, Wien 1985, 148).

Dem Bw ist sohin grundsätzlich darin beizupflichten, dass im Falle des Vorliegens eines entsprechenden Gütergemeinschaftsvertrages eine Zurechnung des Ertrages zu gleichen Teilen möglich wäre.

Allerdings muss das Vorliegen einer derartigen Gütergemeinschaft zunächst überhaupt einmal nachgewiesen werden bzw. die tatsächliche Übertragung der Nutzungsberechtigung in nach außen sichtbarer und nachvollziehbarer Weise dokumentiert sein (in diesem Sinne auch *Ruppe*, a.a.O., 118, wonach behauptete Vertragsverhältnisse, aus denen bestimmte einkommensteuerrechtliche Folgen gezogen werden sollen, ausreichend zu dokumentieren sind).

Bei einem Gütergemeinschaftsvertrag bzw. jedem anderen Vertrag zwischen Ehegatten, der die Überlassung der Nutzungsbefugnis zum Inhalt hat, handelt es sich um einen **Vertrag zwischen nahen Angehörigen**.

Da bei einem Vertragsabschluss zwischen nahen Angehörigen in der Regel ein zwischen Fremden üblicherweise bestehender Interessensgegensatz nicht vorliegt und in diesem Bereich durch die rechtliche Gestaltung steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden können, haben sich bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – vor allem um der oftmals nicht eindeutigen Beweislage Herr zu werden! – für **Zwecke der Beweiswürdigung** in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes drei, auch in der Lehre allgemein anerkannte Kriterien herauskristallisiert, die jedenfalls gegeben sein müssen, um eine im Familienkreis geschlossene Vereinbarung steuerlich anerkennen zu können.

Demnach müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; 4.6.2003, 97/13/0208) Vereinbarungen bzw. Verträge zwischen nahen Angehörigen

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen**, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt** haben und
- c) auch zwischen Fremden** unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein.

Wenn im Einzelfall berechtigte Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auftreten und diese nicht die genannten Kriterien, erfüllt, geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099; UFS 27.4.2004, RV/1014-L/02).

Eine Prüfung der angeführten Kriterien erbrachte im gegenständlichen Fall folgendes Ergebnis:

Zu a) Publizität (ausreichende Außenwirkung):

Diesem Kriterium, dass Vereinbarungen im Familienbereich nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen, kommt deswegen besondere Bedeutung zu, weil ansonsten steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass ein **schriftlicher Gütergemeinschaftsvertrag nicht** abgeschlossen wurde. Ebenso steht fest, dass der Abschluss eines solchen Gütergemeinschaftsvertrages, um zivilrechtliche Gültigkeit erlangen zu können, in Form eines Notariatsakts hätte abgeschlossen werden müssen. Die Gütergemeinschaft ist nicht im Grundbuch eingetragen. Insgesamt war der behauptete Gütergemeinschaftsvertrag zwischen dem Bw und seiner Gattin zivilrechtlich also nicht gültig.

Wenn der Bw auch durchaus glaubhaft darstellte, dass man ursprünglich wegen Erwartung einer nur geringen Nachzahlung an die Darlegung einer Gütergemeinschaft nicht dachte, so ist dennoch zu beachten, dass der Bw im Rahmen seiner Selbstanzeige beim Finanzamt am 21.12.2010 in keiner Weise darauf hingewiesen hat, dass die Hälfte des Mietobjektes sowie der daraus resultierenden Einkünfte wegen eines Gütergemeinschaftsvertrages zur Hälfte seiner Gattin zuzurechnen seien. Vielmehr hat er am selben Tag Einkommensteuererklärungen abgegeben, die die aus dem Mietobjekt resultierenden Einkünfte zur Gänze auswiesen. Damit war auch dadurch keine entsprechende Transparenz nach außen gegeben.

Dem Bw ist nun zunächst grundsätzlich darin zuzustimmen, dass die **Schriftform** im Zusammenhang mit der steuerlichen Kriterienprüfung bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht unbedingt erforderlich ist. Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt dieser aber besondere Bedeutung zu; insbesondere dann – wie auch im gegenständlichen Fall –, wenn sie nach Art und Inhalt des Vertrages üblich wäre (siehe hiezu VwGH 14.9.1977, 0027/77, wonach mangelnde Schriftform in der Regel zur Nichtanerkennung führt, wenn eine solche nach Art und Inhalt des Vertrages üblich wäre).

Jedenfalls muss bei fehlender Schriftform die Publizität des betreffenden Vertrages in ausreichendem Maße in anderer Weise dargetan werden, sodass Abschluss und Durchführung des Vertrages als erwiesen angesehen werden können.

Der Bw vermeinte nun, dass diese dadurch erfüllt sei, dass seine Gattin gegenüber den Mietern als Vermieterin aufgetreten und ab "Ende 2004" auch ein gemeinsames Bankkonto errichtet worden sei.

Wie auch anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung evident wurde, wurde das gemeinsame Konto aber tatsächlich nicht wegen des Abschlusses der Gütergemeinschaft eingerichtet, sondern wurde dieser Zeitpunkt der Einrichtung des gemeinsamen Kontos bloß als geeignet für die Annahme einer Gütergemeinschaft angesehen.

Diese Umstände lassen aber – wie unten noch näher auszuführen sein wird – nicht auf den bewussten Abschluss eines Gütergemeinschaftsvertrages schließen.

Zu b) Eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Neben der mangelhaften Publizität war dem gegenständlichen Vertragsverhältnis auch keine ausreichende Bestimmtheit zu entnehmen. Schon der Zeitpunkt, mit dem die Gütergemeinschaft entstanden sein soll, ist nicht genau determiniert, sondern bloß mit "Ende 2004" angegeben. Der erste Kontoauszug lautend auf "S oder E G" stammt bereits vom 1.12.2004.

Inwieweit die Lasten im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle tatsächlich auch von der Gattin des Bw's getragen wurden, lässt sich schwer nachvollziehen, zumal durch die höheren Gehaltszuflüsse des Bw's und sich am Konto befindlicher anderer (privater) Überweisungen keine eindeutige Zuordnung der Zahlungen erkennen lässt.

Zu c) Fremdvergleich:

Da es sich bei einem Gütergemeinschaftsvertrag um einen klassischen Vertrag unter nahen Angehörigen handelt, kommt der Prüfung dieses Kriteriums in diesem Zusammenhang keine herausragende Bedeutung zu.

Zudem ist bei der Zurechnung von Einkünften laut VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151, vorrangig die Außenwirkung maßgeblich. Gerade diese war aber im gegenständlichen Fall – wie oben unter Punkt a (Publizität) beschrieben – nicht gegeben, da der behauptete Gütergemeinschaftsvertrag, der die Übertragung der Nutzungsberechtigung begründen hätte sollen, weder in zivilrechtlich gültiger Form zustande gekommen noch für Außenstehende tatsächlich erkennbar war.

Der Vollständigkeit halber ist an dieser Stelle zudem anzumerken, dass hinsichtlich der Gestaltung der Vermietungsgemeinschaft diese auch einem Fremdvergleich nicht standhielte,

da – wie weiter unten noch genauer ausgeführt werden wird – die Aufwendungen laut Rechnungen nur von einem Miteigentümer zu tragen gewesen wären.

Zusammenfassend ergab sich aufgrund obiger Prüfung, dass der vom Bw behauptete Abschluss eines Gütergemeinschaftsvertrages keinesfalls einen äußerlich nachvollziehbaren Akt der Übertragung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis und somit **keine taugliche Basis** für die Annahme der Übertragung der Einkunftsquelle gebildet hat. Vielmehr schien die Behauptung einer Gütergemeinschaft, wie sich auch aus den Aussagen des Bw's im Rahmen der mündlichen Verhandlung ergab, nicht auf dem bewussten Abschluss eines Vertrages Ende 2004 zu basieren, sondern auf der Deutung eines faktischen Zustandes, der durch die Errichtung eines gemeinsamen Bankkontos hervorgerufen bzw. dadurch dokumentiert werden sollte.

In weiterer Folge wird zu prüfen sein, ob sich eine solche aus der äußeren Gestaltung der Dinge in den berufsgegenständlichen Jahren ableiten lässt:

2. Zur nach außen tretenden Gestaltung der Dinge:

Der Bw wendete im Zusammenhang mit der Publizität des Gütergemeinschaftsvertrages ein, dass diese dadurch erfüllt sei, dass seine Gattin gegenüber den Mietern aufgrund ihrer Arbeitsleistungen gegenüber den Mietern als Vermieterin aufgetreten und ab "Ende 2004" auch ein gemeinsames Bankkonto errichtet worden sei.

Über Aufforderung legte er Bank- und Rechnungsbelege, die Rückschlüsse auf die Außenwirkung zulassen, vor. Die Mietverträge wurden – ebenso wie der behauptete Gütergemeinschaftsvertrag – allesamt nur mündlich abgeschlossen. Es existieren diesbezüglich also keinerlei schriftliche Unterlagen.

Im Zentralen Melderegister wurde für einen Teil der Mieter abgefragt, wer dort als Unterkunftgeber für diese aufscheint.

Die Würdigung all dieser Umstände bzw. Unterlagen erbrachte folgendes Ergebnis:

a) Zum Einwand des Auftretens gegenüber den Mietern:

Fest steht, dass keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen wurden, die für die Vertragspartner (Mieter) eindeutig erkennbar den Vermieter ausgewiesen hätten. Als Unterkunftgeber scheint laut Zentralem Melderegister auch für nach Ende 2004 abgeschlossene Mietverhältnisse der Bw (nicht eine allfällige Vermietungsgemeinschaft) auf.

Allein das "Auftreten gegenüber den Mietern aufgrund der Arbeitsleistungen" und "als Ansprechperson in Mietangelegenheiten" vermag eine auch im Innenverhältnis entsprechend

gesicherte Position, die die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis beinhaltet, nach Ansicht des Senates aber nicht zu dokumentieren.

Dass bei einem Ehepaar gewisse Kompetenzen von jenem Partner wahrgenommen werden, der einen flexibleren Zeitrahmen hat, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung; ebenso, dass sich der Partner am Erwerb des Ehegatten mitbeteiligt, indem er – soweit zumutbar – mitarbeitet. Die Pflicht zur Mitwirkung im selbständigen Erwerb des anderen Ehegatten ist eine Form der materiellen Beistandspflicht nach bürgerlichem Recht und ergibt sich aus § 90 ABGB, wonach ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist. Das Auftreten der Gattin konnte sohin auch einen Ausfluss der ehelichen Beistandspflicht darstellen.

Ebenso gut konnte es sich aber auch um ein Handeln im Rahmen einer allgemeinen **Vollmacht des Ehegatten** gehandelt haben (in diesem Sinne auch VwGH 24.1.1990, 88/13/0243).

Eine gesicherte Position zur Ausübung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis kraft eigenen Entschlusses der Ehegattin wegen Vermögensbeteiligung bzw. damit verbundener eigenständiger Nutzungsberechtigung kann daraus nicht abgeleitet werden, zumal – wie oben bereits erwähnt – bei der Vermietung und Verpachtung die Arbeitsleistung nicht der vorrangige Faktor für die Erzielung von Einkünften ist. Eine Mithilfe bei der Tätigkeit des Vermieters durch eine(n) Familienangehörige(n) lässt nach allgemeiner Verkehrsauffassung insofern keine Rückschlüsse auf eine originäre Beteiligung an den Einkünften vermuten.

Ob die Gattin des Bw's in ihrer Eigenschaft als Vermieterin oder als ihren Ehemann unterstützende Ehegattin wahrnahm, konnte sohin von den Mietern nicht abschließend beurteilt werden, zumal keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen worden waren, die die Stellung der Gattin klar definieren hätten können.

Nicht aber, wer die Leistung tatsächlich erbringt, erzielt die Einkünfte, sondern wer den entscheidenden Einfluss hat, dass der Einsatz des Leistungspotentials zustande kommt. So erbringt etwa auch beim Treuhandvertrag der Treuhänder die Leistung, die Disposition liegt jedoch beim Treugeber (Jakom/*Laudacher*, EStG, 2013, § 2 Rz 58).

Es hat daher eine Zurechnung der Einkünfte an den Treugeber zu erfolgen, wenn ihm **im Innenverhältnis** die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis zukommt (VwGH 23.4.2002, 99/14/0321).

Wesentlich erscheint zudem, dass ein wichtiger Faktor für die Zurechnung beim Treugeber ist, dass das Treugut jederzeit herausverlangt werden kann (siehe Jakom/*Laudacher*, a.a.O., Rz 58 unter Verweis auf BFH 27.1.1993, IX 269/87, BStBl II 1994, S. 615), was auch im

gegenständlichen Fall wegen fehlender Nachweise, die die zivilrechtliche Gültigkeit bestätigen könnten, der Fall ist.

Insgesamt hätte ein entsprechendes Auftreten der Gattin nach außen die tatsächliche Durchführung einer grundsätzlich vorliegenden Nutzungsvereinbarung sohin allenfalls nur bekräftigen können. Dass sich aber eine solche Nutzungsvereinbarung allein aus dem geschilderten Auftreten in ausreichender Art und Weise ableiten lässt, konnte im gegenständlichen Fall nicht festgestellt werden.

b) Zum Einwand der Einrichtung eines gemeinsamen Bankkontos:

Die Berufung auf die mit "Ende 2004" erfolgte Einrichtung eines gemeinsamen Bankkontos vermochte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls keine ausreichende Publizität zu vermitteln; dies aus folgenden Gründen:

Festzustellen ist zunächst, dass dieses gemeinsame Bankkonto tatsächlich **nicht neu** für eine gemeinsame Abrechnung der Vermietungseinkünfte **eingerichtet** wurde.

Wie sich aus den vorgelegten Bankbelegen ergibt, handelte es sich dabei vielmehr um das **ehemalige Bankkonto der Gattin** des Bw's (lautend auf "S G"), welches nunmehr laut erstem diesbezüglichen Auszug vom 1.12.2004 auf "S oder E G" umbenannt wurde.

Auf dieses Konto waren bereits seit 2002 (und nun auch weiterhin) neben den Lohnzahlungen bzw. ALV-Leistungen sowie Familienbeihilfenbezügen **bisher auch die Mietzahlungen** geflossen; ebenso waren von Zeit zu Zeit Sammelüberweisungen getätigt und Rechnungen bezahlt worden, wobei bei Bedarf Eigenerläge geleistet worden waren. Am 16.12.2004 wurde durch die Löschung des Kontos "E G" ein Guthaben auf das nunmehrige gemeinsame Konto überwiesen und flossen nunmehr auch die Gehaltszahlungen des Bw's auf dieses Konto, weshalb kaum mehr Eigenerläge zu leisten waren.

Abgesehen davon, dass alleine die Überweisung auf das Konto einer Person deren wirtschaftliche Dispositionsbefugnis nicht zu erweisen vermag (VwGH 24.1.1990, 88/13/0243), steht fest, dass die Zusammenlegung der Konten der Ehegatten nicht einen umfassenden Gütergemeinschaftsvertrag dergestalt zu dokumentieren vermag, dass daraus auch die (teilweise) Vermögensübertragung des Mietobjektes und die daraus resultierende Nutzungsberechtigung abgeleitet werden könnte. Eine im ABGB nicht ausdrücklich geregelte Gütergemeinschaft unter Lebenden müsste vertraglich entsprechend festgelegt werden.

Die Zusammenlegung der Bankkonten von Ehegatten kann mannigfache Gründe haben, zB Kosten- oder Praktikabilitätsgründe. Im gegenständlichen Fall etwa brachte die Zusammenlegung den Vorteil, dass durch den Gehaltszufluss des Ehegatten Eigenerläge kaum mehr nötig waren. Dass Kosten- und Praktikabilitätsüberlegungen der eigentliche Grund für

die Zusammenlegung der Konten waren, gab der Bw in der Berufungsverhandlung auch selbst zu.

Jedenfalls kann es sich beim Entschluss der Ehegatten, ihre Einnahmen auf ein gemeinsames Konto zu überweisen, ebenso um **Einkommensverwendung** handeln.

So flossen im gegenständlichen Fall etwa auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eines jeden Ehepartners auf dieses Konto. Dass es sich bei diesen Einkünften um eine aus einer gemeinsamen Einkunftsquelle resultierende Einkünfte handeln würde, behauptete selbst der Bw nicht. Vielmehr steht unstrittig fest, dass die nichtselbständigen Einkünfte eines jeden Ehepartners dem Betroffenen auch jeweils originär zugeflossen und somit zuzurechnen sind.

Ebenso deutet die Tatsache, dass die Mieteinnahmen bereits vor 2005 auf das Konto der Gattin überwiesen wurden, auf eine Einkommensverwendung hin. Für diese Zeiträume wurde selbst vom Bw eine gemeinsame Einkunftsquelle nie zur Diskussion gestellt.

Auch für die Mieter war durch das Gleichbleiben des Kontos, auf das sie ihre Mieten zu überwiesen hatten, keine Änderung ersichtlich. Beachtenswert erscheint außerdem, dass durch die Formulierung "S **oder** E G" (nicht: "S **und** E G) keine Gemeinschaft suggeriert wurde. Eine solche wäre vielmehr nur bei Verwendung des Bindewortes "und" naheliegend gewesen.

c) Tragung der Lasten als wesentlicher Bestandteil der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zuletzt VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219) ist **Voraussetzung für die Zurechnung der Einkunftsquelle, dass der Betroffene auch die Lasten trägt.**

Inwieweit die Lasten im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle tatsächlich auch von der Gattin des Bw's getragen wurden, lässt sich im gegenständlichen Fall nicht nachvollziehen, zumal durch die höheren Gehaltszuflüsse des Bw's und sich am Konto befindlicher anderer (privater) Überweisungen keine eindeutige Zuordnung der Zahlungen erkennen lässt.

Fest steht, dass durch die höheren Bezüge des Bw's dieser jedenfalls auch überproportional an der Kostentragung beteiligt war. In der Regel fanden die jährlichen Aufwendungen ohnehin in den Mieteinnahmen Deckung; geringe Überhänge konnten leicht durch die gegenüber der Ehegattin um cirka das Dreifache höheren Bezüge des Bw's aus dessen Mitteln abgedeckt werden. Hinzu kommt, dass zumindest noch im Jahr 2005 zum 20. jeden Monats noch ein Sparabschöpfer zugunsten der Gattin eingerichtet war.

Auch der Umstand, dass gerade unmittelbar vor Tätigkeit von Investitionen der Zufluss der Bezüge des Bw's auf jenes Konto, auf dem auch die Mietzahlungen zufließen, sichergestellt wurde, stellt ein Indiz dafür, dass die Aufwendungen vom Bw getragen werden sollten, dar.

Wesentlich erschien dem Unabhängigen Finanzsenat in diesem Zusammenhang aber vor allem, dass von den insgesamt 31 vorgelegten **Rechnungen**, die im Zusammenhang mit dem Mietobjekt für Erhaltungsaufwendungen zu begleichen waren, **fast alle (28) auf den Bw allein** und nicht – wie bei einer Vermietungsgemeinschaft üblich – auf beide Ehepartner als Gemeinschaft lauteten. Abgesehen davon, dass es sich bei diesen Urkunden um jene wenigen schriftlichen Dokumente (kein schriftlicher Gütergemeinschaftsvertrag, keine schriftlichen Mietverträge!) handelte, die eine eindeutige Außenwirkung zu dokumentieren vermochten, ergibt sich daraus, dass die entsprechenden Rechnungen aus der Sicht der Rechnungsleger (= Außenstehende) letztlich von ihm zu begleichen waren und das **Unternehmerrisiko** diesbezüglich **nur ihn** traf.

In Anbetracht der weitaus überwiegenden Adressierung der Rechnungen an den Bw und der mangelnden Zuordenbarkeit des Abflusses der Zahlungen aus dem Einkommen der Gattin kann sohin nicht von einer auch nur teilweisen Lastentragung durch die Gattin gesprochen werden.

Eine Tragung der im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle anfallenden Lasten ist aber jedenfalls – wie oben ausgeführt – notwendig, um von einer für die Zurechnung der entsprechenden Einkünfte notwendigen Übertragung der Einkunftsquelle sprechen zu können.

3. Abgrenzung zur Einkommensverwendung (eheliche Beistandspflicht):

Gerade der Umstand, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Vertragsverhältnis um einen klassischen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handelt, weist auch darauf hin, dass die Tätigkeit der Ehegattin des Bw's nicht auf einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung, sondern bloß auf der sich aus § 90 ABGB resultierenden ehelichen Beistandspflicht basieren konnte.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 iVm Z 4 EStG 1988** dürfen die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Eine steuerliche Anerkennung von Leistungen zwischen Ehegatten kommt nur in Frage, wenn die erbrachten Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht laut Allgemeinem Bürgerlichem Gesetzbuch (ABGB) hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088).

Gemäß **§ 90 ABGB** sind Ehegatten einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen hat ein Ehegatte mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich ist.

Die Pflicht zur Mitwirkung im selbständigen Erwerb des anderen Ehegatten ist eine Form der materiellen Beistandspflicht. Die Mitarbeit muss persönlich zumutbar (Alter, Ausbildungsstand, Gesundheitszustand, sonstige Pflichten) und nach den Lebensverhältnissen üblich sein (*Rummel*, ABGB-Kommentar, Wien 1983, § 90 Rz 10).

Gemäß **§ 98 ABGB** hat ein Ehegatte, der im Erwerb des anderen mitwirkt, auch Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Die Höhe des Anspruchs richtet sich nach Art und Dauer der Leistungen; die gesamten Lebensverhältnisse der Ehegatten, besonders auch die gewährten Unterhaltsleistungen sind angemessen zu berücksichtigen.

Abgeltungsbeträge gemäß § 98 ABGB stellen Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen und damit **Einkommensverwendung** dar (Jakom 2010, § 20 Rz 84, VwGH 23.4.98, 95/15/0191; UFS 19.3.2009, RV/0261-G/08).

Wie der Bw in seiner Vorhaltsbeantwortung darlegte, bewältigte er die Arbeiten im Zusammenhang mit der Vermietung zusammen mit seiner Frau. Hierunter fielen Hausmeisterarbeiten (Rasenmähen, Arbeiten im Zusammenhang mit der Außenreinigung, kleinere Instandhaltungsarbeiten – ca. 5 Stunden pro Woche; zusätzlich regelmäßige Nachschau, Schneeräumung) und Verwaltungsarbeiten (ca. 3 Stunden monatlich).

Geht man von diesen Zeitangaben aus, ergibt sich pro Ehepartner in etwa ein dreistündiger Zeitaufwand pro Woche, wobei zu beachten ist, dass Arbeiten wie Rasenmähen und Schneeräumung nicht ganzjährig anfallen. Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich um typische Formen familienhafter Mitarbeit (Schreib-, Verwaltungsarbeiten, Rasenmähen, Schneeräumung, Bankerledigungen etc. – siehe Doralt, EStG, § 2 Tz 167/4).

Im Hinblick darauf, dass ein Vermieter für derartige Tätigkeiten in der Regel nicht eine eigene Arbeitskraft anstellt, sondern diese Arbeiten von ihm selbst getätigt werden, ist die Annahme der Mithilfe der Ehegattin im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht durchaus gerechtfertigt, zumal deren Inanspruchnahme nach allgemeiner Lebenserfahrung aufgrund ihres flexibleren Zeitrahmens infolge Teilzeitbeschäftigung aus zeitlicher Sicht durchaus naheliegend erscheint. Auch der Umstand, dass die Gattin den Bw bei den Renovierungsarbeiten, die er in hohem Maße mittels Eigenleistungen tätigte, unterstützte, lässt sich aus der ehelichen Beistandspflicht erklären.

Zu beachten war vor allem außerdem, dass die Mieteinkünfte auch schon vor 2005 nicht auf das Konto des Bw's, sondern – wie der Bw ausführte, als Haushaltsgeld – auf das Konto der Gattin geflossen waren und dies eine typische Form der Einkommensverwendung darstellte.

Insgesamt sprachen in freier Beweiswürdigung sämtliche Umstände dafür, dass die Einkünfte aus der Vermietung des berufsgegenständlichen Objektes originär zur Gänze dem Bw zuzurechnen waren und die der Gattin zugeflossenen Beträge aus dem Titel der Einkommensverwendung geleistet worden waren.

Es ergab sich nach ho. Ansicht ein für derartige Sachverhaltskonstellationen wie die berufsgegenständliche durchaus typisches Bild des Geschehensablaufes:

Ein von einem Ehepartner ererbtes Wohnobjekt wird – aus Kostengründen und im ländlichen Bereich durchaus üblich ohne schriftliche Mietverträge – an verschiedene Parteien vermietet. Die zum Teil gar nicht oder nur teilweise berufstätige Ehegattin hilft (schon allein wegen ihrer flexibleren zeitlichen Kapazitäten) aktiv bei der Bewirtschaftung mit und treten die Ehegatten auch im Einvernehmen gegenüber den Mietern auf. Die Mietzahlungen langen auf ein – letztlich aus Kostengründen günstigeres – gemeinsames Konto ein. Die Mitarbeit der Gattin basiert auf einem im ehelichen Verhältnis begründeten Vertrauen und gemeinsamen Zusammenwirken der Ehepartner. Für den Fall des Scheiterns der Ehe verbleibt das Mietobjekt aber (da keinerlei nachweisbare zivilrechtliche Vereinbarung!) jedenfalls beim Eigentümer.

Es handelt sich bei diesem Sachverhalt um einen nach allgemeiner Verkehrsauffassung im ländlichen Bereich typischen Geschehensablauf, der tatsächlich nicht von einer bewussten Übertragung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis, sondern von einem im Rahmen einer funktionierenden aufrechten Ehe bestehenden gegenseitigen Beistandspflicht getragen wird. An dieser Stelle ist zu betonen, dass der Bw und seine Gattin im Rahmen der Berufsverhandlung durchaus ehrlich und überzeugend ein vorbildliches Zusammenwirken als Ehepartner dargelegt haben. Aus dieser aufrichtigen Darstellung ging aber ebenso eindeutig hervor, dass eine über dieses typische eheliche Zusammenwirken hinausgehende Übertragung der Einkunftsquelle durch das Auftreten nach außen (Rechnungsadressat, Bekanntheit des Bw's gegenüber der Gemeinde als Adressat) nicht erfolgt war.

Eine vom geschilderten typischen Geschehensablauf abweichende Beurteilung wäre aber nur dann gerechtfertigt gewesen, wenn der Bw entsprechende Nachweise für die Übertragung der Einkunftsquelle (zB schriftliche Vereinbarungen, auf die Gemeinschaft lautende Belege) vorlegen hätte können, deren Anfertigung für Zwecke der Beweisvorsorge zur Darlegung einer entsprechenden Außenwirkung unerlässlich gewesen wäre.

Da solche Umstände, die eine entsprechende nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge nachvollziehbar gemacht hätten, nicht vorlagen, war es dem Unabhängigen Finanzsenat verwehrt, dem Berufungsbegehren zu entsprechen. Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 12. November 2013