



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A, 6yyy B, C, vom 15.1., 21.6. und 23.8.2011 sowie vom 13.3.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes D

- a.) vom 7.1.2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 sowie betreffend Einkommensteuer 2008;
- b.) vom 10.1.2011 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 (mit Ausfertigungsdatum 17.2.2010) sowie vom 8.3.2012 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 (mit Ausfertigungsdatum 21.2.2012);
- c.) vom 22.8.2011, 15.6.2011 und 8.3.2012 betreffend Nichtveranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 2009, 2010 und 2011

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

- a.) Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) legte dem Finanzamt am 25.6.2008 – zusammen mit dem ihr zugesandten Fragebogen – die folgende Vereinbarung vor:

„Vereinbarung

1) Vereinbarung über ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis Einfamilienhaus E, 6xxx F, gem § 479 in Verbindung mit § 513 ABGB, beginnend zum 1.1.2008

zwischen

2) Fruchtgenussbesteller: G. H, C, B

und

3) Fruchtnießer: A,C, B

4) Solange dieses Fruchtgenussrecht bestehe, habe die Fruchtnießerin alle Aufwendungen, wie insbesondere jegliche Betriebskosten, Versicherungsprämien und insbesondere sämtliche Instandhaltungskosten der gesamten Liegenschaft, das darauf befindliche Gebäude und aller sonstigen baulichen Anlagen sowie die Aufwendungen für den Erhalt und die Pflege des Hausgartens zu tragen.

5) Dazu wird eine Haftungsgrenze bis zur Nettohöhe des jährlichen Überschusses vereinbart.

6) Die wirkliche Übergabe aus diesem vertraglichen Fruchtgenussrecht erfolgt durch direkte Überweisung des aus dem Bestandsvertrag Verpflichten auf das Konto der Fruchtnießerin lautend auf Raiba I 2aaaaa jeweils zum 5. jeden Monats.

7) Für den Fall von Leistungsstörungen werden die Rechtsfolgen aus dem Bestandsvertrag vereinbart."

b.) Mit Bescheiden vom 11.2.2009 bzw. 17.2.2010 erfolgten die Veranlagungen zur Einkommensteuer 2008 und 2009 erklärungsgemäß (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 3.798,05 € bzw. 10.469,00 €).

c.) Mit Bescheid vom 7.1.2011 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde – nach Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO – ausgeführt, dass sich erst anlässlich der persönlichen Vorsprache am 25.11.2010 herausgestellt habe, dass die Verwaltung bzw. die finanzielle Gebarung des vermieteten Objektes nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche. Dabei handle es sich um neue Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen rechtfertigen. Die Auswirkung sei nicht nur geringfügig. Im gleichzeitig ausgefertigten (berichtigten) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt.

d.) Mit Bescheid vom 10.1.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 17.2.2010) gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten erfolge, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle anzusehen werden könne. Entscheidend sei die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung. Der Fruchtgenussberechtigte müsse am Wirtschaftsleben teilnehmen. Er müsse die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten können und die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen. Die Bestellung des Fruchtgenusses sollte für eine gewisse Dauer erfolgen. Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung müsse die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtnießers nach außen hin ausreichend hervorkommen: Durch entsprechendes Auftreten gegenüber den Mietern als Bestandgeber, durch entsprechendes Auftreten als Ansprechpartner gegenüber Behörden und ausführenden Lieferfirmen und durch Überweisung der Mieten auf sein Konto.

Nach dem Vertrag vom 1.1.2008 werde das Fruchtgenussrecht an den Einnahmen eingeräumt. Während der Dauer des Fruchtgenusses trage der Fruchtgenussberechtigte alle Aufwendungen. Die Vereinbarungen würden jedoch nicht eingehalten. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15.6.2010 sei „entgegen dem ursprünglichen Willen des Eigentümers“ im Jahr 2009 ein geringer Betrag dem Fruchtgenussgeber zugeflossen. Von den erzielten Einnahmen seien 750 € dem Gatten zugeflossen. Die Bw. könne somit nicht über die Einnahmen verfügen. Die Ausgaben würden zum größten Teil vom Fruchtgenussgeber geltend gemacht. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15.6.2010 würden auch in Zukunft entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung weiterhin Mieteinnahmen dem Fruchtgenussgeber zufließen. Der Fruchtgenussvertrag könne somit nach Belieben geändert werden.

Die Mieteinnahmen und die damit zusammenhängenden Ausgaben würden ausschließlich über das Konto Nr. 3bbbbb bei der J fließen. Die Verfügungsberechtigung über dieses Konto habe sowohl die Bw. als auch ihr Gatte. Außerdem erfolgten auch die Gehaltsabrechnungen des Gatten und Zahlungen privater Natur über dieses Konto. Die ausschließliche Verfügung über die Einnahmen bzw. die Tragung aller Aufwendungen durch den Fruchtgenussberechtigten sei nicht gegeben.

Ein weiteres Indiz gegen die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen durch den Fruchtgenussberechtigten stelle der Mietvertrag dar. Dieser sei nicht vom Fruchtgenussberechtigten, sondern vom Fruchtgenussgeber abgeschlossen worden. Der Fruchtgenussberechtigte scheine somit gegenüber dem Mieter nicht als Ansprechpartner auf. Genauso wenig trete der Fruchtgenussberechtigte gegenüber Behörden und Lieferfirmen auf. Als Adressat der Abrechnung der Gemeinde, als Versicherungsnehmer betreffend Eigenheim und Rechtsschutz und auch als Adressat von Lieferfirmen scheine nicht die Bw. als Fruchtgenussberechtigte, sondern ihr Gatte auf. Die Einkünfte seien daher nicht der Bw. zuzurechnen.

e.) In der Berufung vom 15.1.2011 gegen den Wiederaufnahmsbescheid vom 7.1.2011, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 7.1.2011 sowie gegen den Aufhebungsbescheid vom 10.1.2011 wurde eingewendet: Mit Vertrag vom 1.1.2008 sei ein Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen eingeräumt worden. Die Abgabenbehörde nehme hingegen einen Vertrag des Fruchtgenusses der Vermietung und Verpachtung an. Der Fruchtgenussgeber bleibe nach wie vor Eigentümer mit allen Rechten und Pflichten am Mietobjekt. Er werde auch gegenüber Behörden hinsichtlich der öffentlichen Abgaben, gegenüber Risikoversicherungen aus den AGB verpflichtet. Auch der Abschluss eines Mietvertrages und ein Weisungsrecht gegenüber dem Mieter komme ausschließlich dem Eigentümer zu.

Aus § 478 ABGB ergebe sich für den vorliegenden Fall, dass sowohl die Fruchtnießerin als auch ein Fremder verpflichtet wären, zumal auch beide an einem zukünftigen wirtschaftlichen

Erfolg interessiert sein werden. Die Punkte 5) und 6) der Vereinbarung vom 1.1.2008 erinnern an diese zivilrechtliche Verpflichtung der Vertragspartner. Die Bw. habe dabei durch Einsatz ihrer Arbeitsleistung und neben anderen nicht absetzbaren Kosten Aufwände geleistet sowie einen Betrag von 750 € dem Fruchtgenussgeber zugewandt. Dieser Betrag sei zur Fertigstellung der K- Sanierung der Gebäudehülle verwendet worden, um berechnete Mietzinsreduktionen bzw. Leistungsstörungen seitens des Mieters zu vermeiden. Mit diesen Leistungen nach eigenen Intentionen und Nutzungsmöglichkeiten der Bw. (aus dem gegenständlichen Vertrag) sei umfassend am wirtschaftlichen Erhalt des Mietobjekts als Grundlage des Fruchtgenusses durch die Bw. teilgenommen worden. In Punkt 6) des Vertrages hätten die Vertragsparteien eine Deckelung der in Punkt 5) beschriebenen Aufwendungen vereinbart. Demnach habe die Fruchtnießerin nach eigener und freier Nutzungsmöglichkeit der Mieteinnahmen mit dem Überschuss an solchen Aufwendungen beizutragen und der Fruchtgeber darüber hinausgehende Aufwendungen zu tragen.

Bei der Einvernahme am 25.11.2010 seien die vollständigen Kontoauszüge des zitierten Kontos, das im Besitz der Fruchtnießerin stehende Sparbuch und die zum Konto gehörende Bankomatkarte vorgelegt worden. Aus den Kontoauszügen sei ersichtlich, dass von dem Konto über die Bankomatkarte umfassende Behebungen (in beiden Jahren) durchgeführt worden seien. Über die Bankomatkarte sei nur die Fruchtnießerin Verfügungsberechtigte. Aus dem genannten Sparbuch seien Rücklagen von der Fruchtnießerin gebildet worden (und würden weiterhin gebildet). Nach Sichtung der Beweismittel gebe es keine Hinweise dafür, dass aus dem gegenständlichen Konto Beträge in das alleinige Eigentum des „Fruchtgebers“ geflossen wären.

Der gegenständliche Fruchtgenussvertrag stelle eine zivilrechtliche Vereinbarung zwischen den beiden Parteien dar, deren Einhaltung und Durchsetzung durch zivilrechtliche Verfahren objektiv gewährleistet sei. Der Vertrag könne also nicht nach Belieben geändert werden. Er sei auch nie geändert worden.

f.) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. bzw. 15.6.2011 wurden die Berufungen gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 7.1.2011, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 7.1.2011 sowie gegen den Aufhebungsbescheid vom 10.1.2011 als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 wurde ausgeführt, dass nach den zum Zeitpunkt der Erledigung der Berufung gegen den an den Gatten ergangenen Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid (betreffend 2008 und Folgejahre) vorliegenden Unterlagen davon auszugehen war, dass die Einkunftsquelle (Vermietung) der Bw. zuzurechnen war. Erst anlässlich der Veranlagung 2009 und den dabei durchgeführten

Ermittlungen habe sich herausgestellt, dass zwar ein Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Bw. im Grundbuch eingetragen worden sei, dass aber der wirtschaftliche Gehalt gegen eine Zurechnung der Einkunftsquelle an den Fruchtgenussberechtigten gesprochen habe. Bei der Durchführung der Veranlagung 2009 hätten sich somit neue Tatsachen herausgestellt, die auch Auswirkungen auf die Veranlagung 2008 gehabt hätten.

Hinsichtlich der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 wurde ausgeführt, dass ein „Ersatzbescheid“ iSd § 299 Abs. 2 BAO nicht zu erlassen war, weil die Aufhebung „ersatzlos“ zu erfolgen hatte. Mangels Zurechnung der Einkunftsquelle an die Bw. sei keine Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2009 durchzuführen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurde ausgeführt, dass als Adressat bei der Gemeindeabrechnung, als Versicherungsnehmer und als Adressat von Lieferfirmen nicht die Bw., sondern der Fruchtgenussgeber aufscheine. Eine Unterlassung von Tatsachenfeststellungen sei nicht gegeben, da die Belege dem Finanzamt vorliegen würden. Zu erwähnen sei, dass nach Erlassung der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 eine rückwirkende Ummeldung bei der Gemeinde erfolgt sei.

Die Tatsache, dass das einzige sich im Familienverband befindliche Handy auf die Bw. angemeldet sei, habe keinen Einfluss auf die Dispositionsmöglichkeit. Die Handyabrechnungen gäben keine Auskunft, wer tatsächlich telefoniert habe. Es widerspreche zudem der Lebenserfahrung, dass das Handy der Bw. nicht auch von anderen Familienmitgliedern verwendet werde.

Es möge stimmen, dass die Überweisungen gegenüber Firmen und Behörden von der Bw. durchgeführt würden. Diese Tätigkeit sei aber unter die eheliche Beistandspflicht einzureihen. Die Überweisungen und Einzahlungen seien, wie in der Niederschrift vom 25.11.2010 angegeben, über das Bankkonto 3bbbbb bei der J erfolgt. Über dieses Konto sei sowohl die Bw. als auch ihr Gatte Verfügungsberechtigt. Auf dieses Konto erfolgten auch die Gehaltsabrechnungen des Gatten und Zahlungen privater Natur. Die ausschließliche Verfügung über die Einnahmen bzw. die Tragung von Ausgaben aus der Vermietung durch die Bw. sei somit nicht gegeben. Das anlässlich der persönlichen Vorsprache vorgelegte Sparbuch laute auf die Bw. als auch auf ihren Gatten. Die im Jahr 2009 getätigten „Einnahmen“ in Höhe von 25.000 € könnten unmöglich nur aus den Einnahmen der Vermietung stammen.

Der anlässlich der Vorsprache vorgelegte Mietvertrag sei vom Gatten als Fruchtgenussgeber abgeschlossen. Eine nachträgliche Ergänzung des Vertrages habe für die Veranlagungsjahre 2008 und 2009 keine Auswirkung, da der Mietvertrag erst ab 1.11.2009 gelte.

Laut Niederschrift vom 25.11.2010 habe die Bw. mit den Mieteinnahmen nur die laufenden Ausgaben und auch nur die laufenden Reparaturen zu bestreiten. Größere Reparaturen würden vom Gatten als Fruchtgenussgeber finanziert. Sollten die Mittel des Fruchtgenussgebers nicht ausreichen, würde die Bw. als Fruchtgenussnehmerin für die Aufwendungen bis zur Höhe der Mieteinnahmen haften. Den Fruchtnießer treffe durch diese Vereinbarung kein wirtschaftliches Risiko.

g.) Mit Schreiben vom 21.6.2011 stellte die Bw. den Antrag, ihre Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Das Vorbringen, das der Gatte der Bw. am 25.8.2008 erstattet habe, entspreche genau dem Vorbringen der Vernehmung vom 25.11.2010. Mit Bescheid vom 29.8.2008 seien dessen Berufung gegen die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2008 stattgegeben worden. Daraus folge, dass für die Wiederaufnahme des Verfahrens im Falle der Bw. und ihres Gatten alle Voraussetzungen fehlen würden.

h.) Am 22.8.2011 wurde ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 ausgefertigt, in dessen Spruch zum Ausdruck gebracht wurde, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2009 nicht veranlagt werde. Begründend wurde ausgeführt, dass eine Veranlagung zur Einkommensteuer gemäß § 39 EStG nur dann erfolge, wenn ein steuerpflichtiges Einkommen bezogen werde.

Gegen diesen Bescheid wurde am 23.8.2011 – unter Hinweis auf die §§ 20, 21 BAO – mit der Begründung Berufung erhoben, dass ein unentgeltliches „Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis“ begründet worden sei. Die Fruchtnießerin habe jahrelang ihre Arbeitskraft und ihre finanziellen Mittel für die Aufrechterhaltung eines störungsfreien Bestandverhältnisses investiert. Über die Bankomatkarte sei allein die Fruchtnießerin Verfügungsberechtigt. Die Erlassung von Einkommensteuerbescheiden setze die eindeutige vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts voraus sowie die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Die bloße Möglichkeit dazu reiche nicht. Die Abgabenbehörde habe Tatsachenfeststellungen (Sichtung angebotener Beweismittel) unterlassen, wodurch der Bescheid an einem Verfahrensmangel leide.

i.) Mit Bescheid vom 15.6.2011 wurde die Einkommensteuer für das Jahr *2010* „nicht veranlagt“. Gegen diesen Bescheid wurde am 21.6.2011 Berufung erhoben.

j.) Am 21.2.2011 wurde ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr *2011* erlassen, in dem die von der Bw. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (von 7.912,41 €) erklärungsgemäß angesetzt wurden (die Einkommensteuer betrug danach 0 €). Mit Bescheid vom 8.3.2012 wurde der Bescheid vom 21.2.2012 „betreffend Einkommensteuer für das Jahr

2010“ gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Mit dem am selben Tage ausgefertigten Einkommensteuerbescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2011 „nicht veranlagt“. Mit Schreiben vom 13.3.2012 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 8.3.2012 sowie gegen den Aufhebungsbescheid vom 8.3.2012 mit dem Antrag berufen, die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge die angefochtenen Bescheide aufheben und „einen neuen Bescheid zu der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 entsprechend dem Parteivorbringen“ erlassen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I. Zurechnung von Einkünften

1. Für die Berufungsjahre wurden folgende Einkünfte erklärt:

2008	Bw.	Gatte
9460 Einnahmen	12.000,00	
9500 AfA	3.693,87	
9520 Instandh./-setzungsk.	2.927,00	
9530 Übrige WK	1.581,08	
Überschuss	3.798,05	
2009	Bw.	Gatte
9460 Einnahmen	10.750,00	750,00
9480 (Fünf-)Zehntelabs.		886,93
9500 AfA		2.864,76
9520 Instandh./-setzungsk.	281,00	1.923,16
9530 Übrige WK		28,50
Überschuss	10.469,00	-4.953,35
2010	Bw.	Gatte
9460 Einnahmen	12.000,00	0,00
9480 (Fünf-)Zehntelabs. § 28 (3)		886,93
9500 AfA		2.864,76
9520 Instandh./-setzungsk.	1.333,36	
Überschuss	10.666,64	-3.751,69
2011	Bw.	Gatte
9460 Einnahmen	10.000,00	
9480 (Fünf-)Zehntelabs. § 28 (3)		1.313,13
9500 AfA		3.270,00
9520 Instandh./-setzungsk.	2.087,59	
Überschuss	7.912,41	-4.583,13

2. Die Bw. legte am 10.7.2008 den Beschluss des Bezirksgerichtes L vom 8.7.2008 vor, mit dem die Einverleibung des Fruchtgenussrechts im Grundbuch 8cccc F auf Grund des Vertrages vom 1.1.2008 bzw. 26.6.2008 bewilligt wurde. Der – (nur) im Akt des Ehegatten befindliche – Vertrag vom 1.1 bzw. 26.6.2008 lautete wie folgt:

„Vertrag

1) Vereinbarung über ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis Einfamilienhaus E , 6xxx F , GP 4dd/dd KG F, gem § 479 in Verbindung mit [§ 513](#)

ABGB, beginnend zum 1.1.2008.

2) Herr G H räumt nunmehr seiner Ehegattin, Frau A, das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an Gst. 4dd/dd, vorkommend in EZ ggg Grundbuch 8ccccc F ein und wird diese Rechtseinräumung von Frau A ausdrücklich angenommen.

zwischen

3) Fruchtgenussbesteller: G.H, geb. ee.ee.eeee, C, B
und

4) Fruchtnießer: A, geb. ff.ff.ffff, C, B

5) Solange dieses Fruchtgenussrecht bestehe, habe die Fruchtnießerin alle Aufwendungen, wie insbesondere jegliche Betriebskosten, Versicherungsprämien und insbesondere sämtliche Instandhaltungskosten der gesamten Liegenschaft, das darauf befindliche Gebäude und aller sonstigen baulichen Anlagen sowie die Aufwendungen für den Erhalt und die Pflege des Hausgartens zu tragen.

6) Dazu wird eine Haftungsgrenze bis zur Nettohöhe des jährlichen Überschusses vereinbart.

7) Die wirkliche Übergabe aus diesem vertraglichen Fruchtgenussrecht erfolgt durch direkte Überweisung des aus dem Bestandsvertrag Verpflichten auf das Konto der Fruchtnießerin lautend auf Raiba I 2aaaaa jeweils zum 5. jeden Monats.

8) Für den Fall von Leistungsstörungen werden die Rechtsfolgen aus dem Bestandsvertrag vereinbart.... "

Mit Schreiben des Finanzamts vom 4.6.2010 wurde dem Gatten der Bw. vorgehalten, dass er im Jahr 2008 erklärt habe, keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung mehr zu erzielen. Er habe für das Jahr 2009 aber Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Er teilte dazu in seinem Schreiben vom 13.6.2010 mit, im Jahr 2008 die gesamte Geschäftsführung an die Bw. übergeben zu haben. Ab diesem Zeitpunkt habe diese alle anfallenden Geschäfte bis zur Höhe der Mieteinnahmen erledigt. Im Jahr 2009 sei mit umfassenden Sanierungsarbeiten begonnen worden, die noch in Zukunft je nach wirtschaftlicher Entwicklung fortgesetzt würden. „Im Zuge der bisherigen Mieteinnahmen“ sei – „entgegen dem ursprünglichen Willen des Eigentümers“ – ein geringer Betrag (hier 750 €) an ihn geflossen. Für die Zukunft würden entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung auch weiterhin Mieteinnahmen an ihn fließen, deren Höhe noch unbestimmt sei. Sollten jedoch die Investitionen in das Mietobjekt den Mietertrag übersteigen, würden keine Mieteinnahmen an ihn fließen.

Mit weiterem Schreiben des Finanzamts vom 15.11.2010 wurde der Ehegatte ua. um Erläuterung der Punkte 6. und 7. des Fruchtgenussvertrags ersucht.

In der Niederschrift vom 25.11.2010, bei deren Aufnahme die Bw. anwesend war, ist dazu festgehalten:

„Zu Punkt 5. des Fruchtgenussvertrages: Meine Gattin hat nur die Instandhaltungskosten (Reparaturen), die direkt mit der Vermietung in Verbindung stehen zu tragen.

Zu Punkt 6. des Fruchtgenussvertrages: Sollten meine Mittel für größere Reparaturen am Haus nicht ausreichen, so haftet meine Gattin bis zum Überschuss der Mieteinnahmen für diese Zahlungen.

Zu Punkt 7. des Fruchtgenussvertrages: Die Mieteinnahmen werden vom Vermieter bis einschließlich 2008 auf das Konto 2aaaaa bei der Raika I, ab 2009 auf das Konto Nr. 3bbbbb bei

der J überwiesen. Auf beiden Konten waren bzw. sind sowohl meine Gattin als auch ich verfügbungsberechtigt. ...

Bei den Zuschüssen in Höhe von € 3.438,25 und € 4.000,-- handelt es sich um Zuschüsse zur K- Sanierung und Sanierung für M für die Sanierung des vermieteten Objektes in F.

In Zukunft fallen beim vermieteten Objekt weitere Sanierungen an: Anbringung einer Solaranlage, Dachreparatur mit notwendigen Spenglerarbeiten, Heizung, Reparatur Terrasse.

Der mir zugewiesene Mietertrag in Höhe von € 750,-- stellt die Grenze für den Zuverdienst für die Steuer dar. Er wurde wie folgt ermittelt: Im Weg der Sanierung wurden die Fensterbänke erneuert. Diese Arbeiten wurden von mir selbst durchgeführt. Für meine geleistete Arbeit und für das Material (Rechnung nicht mehr vorhanden) wurde dieser Betrag angesetzt.

Die Höhe der mir in den Folgejahren eventuell zufließenden Mieteinnahmen richtet sich nach anfallenden Arbeiten, die von mir selbst erledigt werden und den dafür aufzuwendenden Materialkosten".

In der – über Mängelbehebungsauftrag vom 27.5.2011 – ergänzten Berufung vom 3.6.2011 wird (wie in der Berufung vom 15.1.2011) vorgebracht, dass der Fruchtgenussgeber nach wie vor Eigentümer am Mietobjekt bleibe und der Abschluss eines Mietvertrages sowie ein Weisungsrecht gegenüber dem Mieter ausschließlich dem Eigentümer zukomme. Zur Dispositionsmöglichkeit wird aber nunmehr angegeben, dass der Kontakt zu Firmen, zu Behörden und zum Mieter ausschließlich durch die Fruchtnießerin „hergestellt und entgegen genommen“ werde. Die Punkte 5) bzw. 6) der zu prüfenden Vereinbarung würden an die in [§ 478 ABGB](#) (wohl: [§ 509 ABGB](#)) verankerte zivilrechtliche Verpflichtung der Vertragspartner erinnern. In Punkt 6) des aktenkundigen Fruchtgenussvertrages vereinbarten „die Vertragsparteien eine Deckelung der in Punkt 5) beschriebenen Aufwendungen“.

3. Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind zwar grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen. Sie können aber in bestimmten Fällen auch dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zugerechnet werden. Eine Zurechnung beim Fruchtgenussberechtigten setzt aber jedenfalls voraus, dass dieser auf die „Einkünfteerzielung Einfluss nimmt“, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 25.1.1993, [92/15/0024](#)). Dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt, insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen. Dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen). Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein. Ein Zeitraum von zehn Jahren kann üblicherweise als ausreichend angesehen werden (*Toifl in Doralt*, EStG, Stand 1.4.2010, § 2 Tz. 147).

Die Fruchtgenussbestellung muss auch *nach außen hin erkennbar* sein. Werden daher etwa die Mieter von der Fruchtgenussbestellung nicht informiert und zahlen sie die Mieten weiterhin an den Hauseigentümer, dann erfolgt keine Änderung der Einkünftezurechnung. Für diese Auslegung spricht, dass mangels Publizität die für eine Einkünftezurechnung notwendige Teil-

nahme am Wirtschaftsleben nicht gegeben ist (*Toifl*, aaO, Tz 147/1). Bei der Beurteilung einer Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (*Toifl*, aaO., Tz 157/1).

4. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.11.2007, 2003/14/0065 (unter Hinweis auf frühere Rechtsprechung und ebenfalls in Bezug auf einen Zuwendungsfruchtgenuss) im Hinblick auf eine bereits bestehende Einkunftsquelle zum Ausdruck gebracht hat, ist die Übertragung der Einkunftsquelle Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG. Werde eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, blieben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die "Einkünfte" im Voraus einem anderen abtrete. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeute lediglich Einkommensverwendung. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), sei ua. erforderlich, dass der Fruchtnießer auch die ihm gemäß § 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trage.

Der Fruchtnießer hat das Recht auf den vollen Ertrag, wobei er auch berechtigt ist, die Sache zu vermieten oder zu verpachten. Als reiner Ertrag kann aber nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt ([§ 512 ABGB](#)). Nach der Konzeption des ABGB hat der Fruchtnießer somit ab der dinglichen Dienstbarkeitsbestellung zu tragen:

- alle Kosten, die zur Erzielung der Früchte aufzuwenden sind, insbesondere sämtliche Betriebskosten;
- privatrechtliche Lasten wie Hypotheken, Renten und andere Reallasten, wobei jedoch einerseits nur die Zinsen (nicht auch die Rückführung) dieser Lasten zu bezahlen sind und andererseits nur solche Lasten relevant sind, die bereits vor der Einräumung des Fruchtgenussrechts sichergestellt waren;
- öffentlich-rechtliche Lasten, wobei die Haftung hier auf den tatsächlich erzielten oder redlich erzielbaren Ertrag begrenzt ist.

Der Fruchtnießer ist verpflichtet, die dienstbare Sache zu schonen und zu erhalten. Er muss daher die laufende Instandhaltung sowie Ausbesserungen und Reparaturen übernehmen, sofern diese vom Reinertrag der Fruchtnießung gedeckt sind, nicht jedoch grundlegende Erneuerungsaufwendungen iSd [§ 513 ABGB](#) (*Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, *ecolex* 2013, 65).

[§ 513 ABGB](#) enthält dispositives Recht. Entsprechend dem Grundsatz des [§ 482 ABGB](#) obliegt die Erhaltung der dienstbaren Sache im übernommenen Stande dem Fruchtnießer. Er hat nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung, in der einzelnen Maßnahme aber frei, die

laufenden Ausbesserungen und Ergänzungen, zB des Zubehörs, vorzunehmen (*Hofmann in Rummeß*, ABGB, § 513 Rz 1), und zwar soweit, als er die dafür erforderlichen Kosten aus dem Ertrag der Sache bestreiten kann. Er ist nicht verpflichtet, darüber hinaus mit eigenen Mitteln dafür aufzukommen, es sei denn, dies wurde zwischen den Parteien vereinbart. [§ 513 ABGB](#) betrifft lediglich die Instandhaltung der dienstbaren Sache, nicht aber deren umfassende Erneuerung (*Kiendl-Wendner in Schwimann*, ABGB³, Band 2, 407).

5. Die Bw. hat von ihrem Ehegatten ein Fruchtgenussrecht im Sinne des „[§ 479 in Verbindung mit § 513 ABGB](#)“ eingeräumt erhalten. Auf der Grundlage dieser Vereinbarung hatte sie die durch den Reinertrag gedeckte laufende Instandhaltung sowie Reparatur des Mietobjekts zu übernehmen, was auch in Punkt 5) des Vertrags zum Ausdruck kam. Zutreffend wurde in der Berufung vom 15.1.2011 ausgeführt, dass die Vertragsparteien in Punkt 6) des Vertrags „eine Deckelung *der in Punkt 5) beschriebenen Aufwendungen*“ vereinbart hätten. Die im Schreiben vom 15.6.2010 enthaltenen Ausführungen des Gatten der Bw. lassen sich damit aber nicht mehr in Einklang bringen, wenn in Zusammenhang mit den ab dem Jahr 2009 begonnenen umfassenden Sanierungsarbeiten ausgeführt wird, dass er an den „Mieteinnahmen“ teilhaben solle, sofern die „Investitionen in das Mietobjekt“ den Mietertrag nicht übersteigen sollten, was zur Folge hätte, dass die Bw. im Ergebnis dazu verhalten sein sollte, solche Investitionen mitzutragen. Nun trifft es zwar zu, dass der Betrag des Jahres 2009 („Mieteinnahmen“ von 750,00 €) dem Ehegatten zugeflossen sein sollen, weil er entsprechende Arbeiten im Zuge der K- Sanierung (N) des Hauses, die in Summe 16.307,50 € gekostet hat, auch selbst verrichtet bzw. Material eingekauft hat. Der Vertrag vom 1.1./26.6.2008 bietet aber keinerlei Grundlage dafür, dass die Bw. verpflichtet sein sollte, die Kosten einer umfassenden O- Sanierung des Hauses mitzutragen, weil solche Kosten vom Eigentümer aufzubringen sind ([§ 513 ABGB](#); so war auch der Gatte Förderungswerber für den Einmalzuschuss Wohnhaussanierung und den Zuschuss Ökobonus). In dem genannten Schreiben vom 15.6.2010 wurde zudem eingeräumt, dass eine Beteiligung des Gatten an Mieteinnahmen nicht „dem ursprünglichen Willen des Eigentümers“ entsprochen habe. Dazu kommt, dass „auch weiterhin Mieteinnahmen“, deren *Höhe noch unbestimmt sei*, an den Eigentümer fließen sollten (für das Jahr 2011 wurde vom Gatten neuerlich ein Antrag auf Verteilung von Herstellungsaufwendungen iHv 4.462,00 € gestellt; KZ 9440).

Den von der Rechtsprechung entwickelten Anforderungen (ua. an die Klarheit) müssen aber nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Es muss diesen auch deren Erfüllung und somit deren *tatsächliche Durchführung* genügen (VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#) mwN). Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer willkürlichen Herbei-

führung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch [§ 114 BAO](#) gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits, der insbesondere auch dann zu entsprechen ist, wenn Beträge geleistet werden, die sich ersichtlich an der „Grenze für den Zuverdienst für die Steuer“ bewegen.

6. Die tatsächlichen Verhältnisse müssen also den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet sein. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem – wie hier (zum Zeitpunkt der Änderung der rechtlichen Verhältnisse) – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), bedeutet dies, dass der Fruchtnießer auch den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat. Bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen. Es müssen neue Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern vom Fruchtnießer getroffen werden. Der Fruchtnießer muss Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis sein und die Mieten müssen auf sein Konto überwiesen werden (VwGH 4.3.1986, [85/14/0133](#)).

7. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat ihre, den angefochtenen Sachbescheiden zugrunde liegende Rechtsansicht vor allem darauf gestützt, dass die Dispositionsmöglichkeit der Bw. nicht *nach außen hin nicht zum Ausdruck* gekommen ist.

a.) Der am 1.11.2009 (neu) abgeschlossene Mietvertrag weist – entsprechend der Rechtsansicht, dass der Abschluss eines Mietvertrages gegenüber dem Mieter dem Eigentümer zukommt – den Gatten der Bw. aus. Die Kündigung dieses Mietvertrages (zum 30.9.2011) mit Schreiben vom 28.6.2011 ist gleichfalls an den Gatten gerichtet, was dagegen spricht, dass eine Änderung in der Person des Vermieters der Mieterin bekannt gegeben worden ist. Die Bw. behauptet zwar, dass ihr Gatte bei der Unterzeichnung des am 1.11.2009 abgeschlossenen Mietvertrages auf das gegenständliche Fruchtgenussrecht „ausdrücklich“ hingewiesen habe. Das diesbezügliche Vorbringen wurde aber erstmals in der Berufung vom 21.6.2011 erstattet. Sie bleibt zudem einen Nachweis ihres Vorbringens sowie eine Erklärung schuldig, weshalb ein solches (aus ihrer Warte zweifellos bedeutsames) Vorbringen nicht schon früher erstattet worden ist.

b.) Zutreffend ist, dass der am 16.10.2011 vorgelegte, mit „1.12.2011“ datierte Mietvertrag von der Bw. abgeschlossen wurde und in diesem Vertrag die Ergänzung enthalten ist, dass der Bw. seit 1.1.2008 ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen, grundbücherlich gesichert, eingeräumt ist.

c.) Die Abgabenvorschreibungen der Gemeinde F (zB vom 16.4. und 29.9.2009) sind an den Eigentümer ergangen. Erst mit Schreiben vom 16.10.2011 wurde eine Vorschreibung der Gemeinde F (vom 3.5.2011) vorgelegt, die an die Bw. gerichtet ist, wobei sich aus einem im Juni 2011 angefertigten Aktenvermerk des Finanzamts ergibt, dass laut einer Auskunft der Gemeinde eine „rückwirkende“ Ummeldung auf die Bw. vorgenommen worden sein soll.

d.) In der Nachtragspolizze der Uniqua vom 6.8.2008 (Rechtsschutz) ist der Gatte der Bw. als Versicherungsnehmer ausgewiesen. Die Prämien wurden von diesem entrichtet (zB Überweisung vom 2.2.2009). Der am 15.6.2010 vorgelegte Versicherungsschein (Nordstern Colonia-Eigenheimschutz) lautet unverändert auf den Gatten der Berufungswerberin. Erst mit Schreiben vom 16.10.2011 wurde ein an die Bw. adressiertes Schreiben der Generali Versicherung AG vom 8.4.2011 über eine Indexanpassung vorgelegt.

Die von der Bw. bzw. ihrem Ehegatten vorgelegten Unterlagen weisen somit einwandfrei darauf hin, dass die Bw. die ihr (formell) durch den Dienstbarkeitsvertrag eingeräumte Dispositionsmöglichkeit bis in das Jahr 2011 nicht wahrgenommen hat, die vor dem 1.1.2008 bestandene Außenwirkung – von der am 8.7.2008 erfolgten Verbücherung des Vertrages abgesehen – sohin keine Änderung erfahren hat, und die sukzessive Änderung in den tatsächlichen Verhältnissen erst in Reaktion auf die Würdigung der bestehenden Verhältnisse durch das Finanzamt (im Laufe des Jahres 2011) vorgenommen wurde.

8. Einer Rechtsbeziehung zwischen Ehegatten darf zwar die steuerrechtliche Anerkennung nicht schon deshalb versagt werden, weil das Entgelt auf ein Konto geflossen ist, über das jeder der Ehegatten allein verfügen darf ("Oder-Konto"; BVerfG 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Für die Beurteilung der Frage, ob die Bestellung des Fruchtgenusses nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist (Publizität der Rechtsbeziehung), erscheint in Zusammenhang mit der Gestaltung der Mietverträge aber dennoch bedeutsam, dass die Einnahmen wie auch die Ausgaben über das Konto in I und ab 2009 über das Konto bei der J abgewickelt worden sind (Mitteilung der Bw. auf dem Vorhalt des Finanzamts vom 16.11.2010) und die Ehegatten über diese Konten gemeinsam Verfügungsberechtigt gewesen sind (Niederschrift vom 25.11.2010). Die Bw. hat dann zwar (mit dem bereits erwähnten Schreiben vom 16.10.2011) einen „Kontovertrag Einzelverfügung“ (ohne Datum) und drei Onlinebanking-Bestätigungen ab dem Durchführungsdatum 21.7.2011 (Auftraggeber: „A ...“) vorgelegt. Wie zu den anderen an diesem Tag vorgelegten Unterlagen gilt es aber auch für diese Bestätigungen anzumerken, dass die Bw. damit, was die Jahre 2008 bis 2010 betrifft, in erster Linie auf die mangelnde Information der Behörde hinweisen wollte. Hätte die Behörde – so die Bw. – ihrer Informationsverpflichtung nämlich entsprochen, wäre sie „bereits seit dem Bestandsjahr

2008 ihren Obliegenheiten nachgekommen“. Es sei daher zu prüfen, ob die Behörde ihrer Anleitungspflicht iSd [§ 113 BAO](#) nachgekommen sei (Vorlageantrag vom 21.6.2011).

9. Gemäß [§ 113 BAO](#) haben die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren; diese Anleitungen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.

Wie der VwGH mehrfach ausgesprochen hat, setzt die in dieser Bestimmung verankerte Verpflichtung der Behörde ein entsprechendes Verlangen der Partei voraus. Darüber hinaus bezieht sich die Belehrungspflicht nur auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auf Fragen des materiellen Rechts. Es besteht keine Verpflichtung, der Partei Ratschläge über den Inhalt erfolgversprechender Eingaben zu geben oder Anleitungen dahingehend zu erteilen, bei welchem Sachvorbringen eine für sie günstige Entscheidung zu erwarten wäre (VwGH 29.7.2010, [2006/15/0310](#); VwGH 25.6.2008, [2008/15/0144](#)). Abgesehen davon, dass ein entsprechendes Verlangen der Bw. nicht aktenkundig ist, hat folglich auch keine Verpflichtung der Abgabenbehörde erster Instanz bestanden, der Bw. die Information zu geben, auf eine ausreichende Außenwirkung zu achten, zumal es ihrer Intention entsprochen hatte, mit Hilfe des Fruchtgenussvertrags eine steuerlich vorteilhafte Verlagerung der Mieteinnahmen herbeizuführen.

10. Soweit die Bw. darauf verweist, dass sich aus den vorgelegten Kontoauszügen ergebe, dass umfassende Behebungen von den Konten „über die Bankomatkarte“ durchgeführt worden seien und über „diese Bankomatkarte“ nur die Fruchtnießerin Verfügungsberechtigt gewesen sei, ist ihr – mit den Ausführungen des Finanzamts – entgegen zu halten, dass Auszahlungen wie zB jene vom 31.8.2009 über 400.00 € lediglich geeignet sind, eine Mittelverwendung zum Ausdruck zu bringen. Welche Ausgaben von der Bw. tatsächlich für das Mietobjekt getätigt worden sind und inwiefern sie bei den Rechtsgeschäften, die damit abgewickelt wurden, in Erscheinung getreten ist, ist im Dunkeln geblieben.

Dasselbe gilt für das Vorbringen, dass das einzige im Familienverband befindliche Handy auf die Bw. gemeldet sei und sich auch ständig in ihrem Besitz befinde. Es ist völlig unglaubwürdig, dass Verbindungen vom und zum Mieter „von der Fruchtnießerin verwaltet“ wurden, wenn ihre Stellung als Fruchtnießerin in den Mietverträgen bis zum 1.12.2011 gar nicht zum Ausdruck gekommen ist. Handy-Abrechnungen, die auf den Namen der Bw. lauten, vermögen zudem keinen Beweis darüber zu erbringen, von wem die Gespräche geführt worden sind.

11. Nach Ansicht der Bw. gebe es nach der Sichtung der von ihr bzw. ihrem Gatten vorgelegten Beweismittel keinen Hinweis dafür, dass von dem Konto (bzw. von den Konten) Beträge in das alleinige Eigentum des Fruchtgenussbestellers geflossen wären. Sie schließt daraus, dass sie über die Mieteinnahmen „frei und uneingeschränkt verfügen“ konnte. Entscheidend ist aber nicht, ob Beträge im (ggf. privaten) Interesse des Eigentümers verwendet wurden, sondern, ob die für eine Einkünftezurechnung ab dem 1.1.2008 notwendige Teilnahme der Bw. am Wirtschaftsleben auch *bei der Abwicklung* der Zahlungsflüsse (Einnahmen und Ausgaben) Niederschlag gefunden hat. Wie in Punkt 6.) ausgeführt wurde, konnte eine solche Teilnahme der Bw. gerade auch nicht aus ihren Bankgeschäften ersehen werden.

Die Bw. führt zwar weiters aus, dass es die Abgabenbehörde unterlassen habe, auf der Grundlage der vorliegenden Belege (zu den Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009) Tatsachenfeststellungen zu den gepflogenen Kontakten zu Firmen und Lieferanten zu treffen (Schr. vom 3.6.2011, Seite 5). Sie unterlässt es aber, jene Belege zu bezeichnen, die damit angesprochen sein sollen.

Soweit sich die Bw. schließlich (zusätzlich zum bereits erfolgten Vorbringen“) unter Hinweis auf einzelne Bestimmungen der BAO (§§ 20, 21, 24, 87, 113, 114, 115, 161, 166, 183 BAO „in ihrem Recht auf gesetzmäßige Erledigung von Anbringen für verletzt“ erachtet, bleibt zu bemerken, dass eine Beurteilung der von der Partei angebotenen Beweise (gemeint: Beweismittel) nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) und nicht nach [§ 20 BAO](#) zu erfolgen hat; weiters, dass über den (von der Bw. kritisierten) Ablauf der Vernehmung vom 25.11.2010 in dieser Entscheidung nicht zu befinden ist, sondern ausschließlich über die Rechtmäßigkeit der von ihr angefochtenen Bescheide.

12. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Zurechnung der Einkünfte zu Recht nicht an die Bw. erfolgt ist (zur mangelnden Beschwer siehe Punkt IV.).

II. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2008

1. Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c 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.

2. Richtig ist, dass der Ehegatte mit Schreiben des Finanzamts vom 12.8.2008 (betreffend Einkommensteuer-Vorauszahlungen 2008) unter Hinweis darauf, dass das Objekt bei der Berücksichtigung durch die Betriebsprüfung im Juli 2008 noch vermietet gewesen sei, um die Bekanntgabe der weiteren Verwendung des Objekts ersucht worden ist. Er hat dazu in einer mit

1.1.2008 datierten, am 25.8.2008 beim Finanzamt persönlich abgegebenen Stellungnahme mitgeteilt, dass „als neue seit 1.1.2008 grundbücherlich eingetragene wirtschaftliche Eigentümerin“ beim zuständigen Finanzamt die Bw. steuerlich erfasst sei. Diese Änderung sei durchgeführt worden, weil sich die Bw. schon Jahre zuvor umfassend um die Erhaltung der Immobilie im kaufmännischen und faktischen Bereich gekümmert habe. Weiters pflege die Bw. einen regelmäßigen Kontakt mit der Familie des Mieters. Bei ihm erfolge dadurch eine erhebliche Entlastung, wodurch er sich mehr seiner zeitaufwändigen P widmen könne. Soweit nun aber im Schreiben der Bw. vom 3.6.2011 (auf Seite 5) ausgeführt wurde, dass dieses Vorbringen genau dem Vorbringen der Vernehmung vom 25.11.2010 entspreche, woraus folge, dass für eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 bei der Bw. „alle Voraussetzungen fehlen“, ist ihr zu entgegnen, dass es sich um völlig unterschiedliche Anbringen handelt; weiters, dass sich das Vorbringen vom 25.8.2008 ausschließlich auf Einkommensteuer des Gatten bezogen hat (von der Bw. nicht erstattet wurde) und dem Finanzamt *jene Tatsachen*, die dem berichtigten Einkommensteuerbescheid vom 7.1.2011 zugrunde liegen, *erst nach* der Erlassung des Erstbescheides (Einkommensteuerbescheides 2008 mit Ausfertigungsdatum 11.2.2009) – insbesondere anlässlich der Vorsprache vom 25.11.2010 – zur Kenntnis gelangt sind und diese Tatsachen einen im Spruch anders lautenden Bescheid zur Folge haben mussten.

3. Die 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 nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein allfälliges behördliches Verschulden am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen oder der Heranziehung der Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. zB VwGH 18.4.2007, [2004/13/0025](#), mwN).

4. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde ausgeführt, dass sich erst anlässlich der persönlichen Vorsprache vom 25.11.2010 herausgestellt habe, dass „die Verwaltung bzw. die finanzielle Gebarung des vermieteten Objektes nicht den tatsächlichen Gegebenheiten“ entspreche, womit zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass die Einzelheiten der tatsächlichen Durchführung des Fruchtgenussvertrags erst nach der Erlassung des Erstbescheides bekannt geworden sind und der Erstbescheid nicht in dieser Form erlassen worden wäre, wenn das Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt (11.2.2009) von diesen Tatsachen gewusst hätte. Der Berufung des Gatten gegen den an ihn ergangenen Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2008 wurde zwar – auf der Grundlage der zu St.-Nr. 999/9999 damals bekannten Tatsachenlage – mit Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2008

Folge gegeben. Mit dem Hinweis darauf, dass das vorhin wiedergegebene, am 25.8.2008 eingereichte Schreiben bei derselben Sachbearbeiterin abgegeben worden sei, die die Niederschrift vom 25.11.2010 aufgenommen habe, ist aber für den Standpunkt der Bw. nichts gewonnen.

An diesem Befund vermochte auch nichts zu ändern, wenn es zutreffen sollte, dass sich die Bw. schon vor dem 1.1.2008 um die Erhaltung der Immobilie gekümmert und einen Kontakt mit der Familie des Mieters gepflogen hätte, da es auf die Änderung der Verhältnisse (Gestaltungsmöglichkeiten) ankommt, die sich für sie auf der Grundlage des Fruchtgenussvertrags ergeben haben.

5. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

III. Bescheide gemäß § 299 BAO vom 10.1.2011 (betreffend Einkommensteuer 2009) sowie vom 8.3.2012 (betreffend Einkommensteuer 2011)

1. Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt aber nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

2. Die Bw. rügt in ihrer Berufung gegen den Bescheid vom 10.1.2011, mit dem der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 (mit Ausfertigungsdatum 17.2.2010 aufgehoben wurde, dass kein neuerlicher Sachbescheid erlassen wurde, wodurch der angefochtene Aufhebungsbescheid an einem Verfahrensmangel leide und mit Nichtigkeit bedroht sei.

3. Nun trifft es zu, dass ein neuer Einkommensteuerbescheid 2009 erst am 22.8.2011 ausfertigt wurde. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 15.6.2011 (betreffend Bescheidaufhebung) hat das Finanzamt aber zunächst die Ansicht vertreten, dass ein „Ersatzbescheid“ nicht mehr zu erlassen sei, wenn die Aufhebung – mangels Zurechnung der strittigen Einkünfte an die Bw. (und mangels anderweitiger Einkünfte der Bw.) – „ersatzlos“ zu erfolgen habe. Von dieser Ansicht ist es aber später abgerückt. Im Bescheid vom 22.8.2011 wurde die Ansicht vertreten, dass in Anbetracht der eingereichten Abgabenerklärung ein Abspruch des Inhalts zu erfolgen habe, dass die Einkommensteuer „nicht veranlagt“ werde.

4. Die Bw. begründet ihre Rechtsansicht der Rechtswidrigkeit bzw. der Nichtigkeit des Aufhebungsbescheids vom 10.1.2011 damit, dass der Zweck des [§ 299 Abs. 2 BAO](#) darin zu erbli-

cken sei sicherzustellen, dass es nach Anordnung der Bescheidaufhebung und dem neuerlichen sachlichen Abschluss des Abgabenvorgangs keine zeitliche Differenz und somit auch keinen bescheidlosen Zustand geben könne. Der Umstand, dass ein neuer Sachbescheid – aus den dargestellten Gründen – nicht erlassen wurde, kann aber nicht zur Folge haben, dass deshalb schon der vorgelagerte *Verfahrensbescheid* rechtswidrig bzw. gar nichtig wäre. Für den vorliegenden Fall ist zudem darauf zu verweisen, dass schon mit dem Einkommensteuerbescheid vom 17.2.2010 keine Einkommensteuer festgesetzt wurde (Einkommen: 10.371,90 €, Einkommensteuer; 0,00 €), sodass sich – selbst unter Zugrundelegung der von der Bw. vertretenen Rechtsansicht (vgl. *Stoll*, BAO, 2959 f.) – keine Verwaltungserschwerung bzw. Verrechnungsschwierigkeit ergeben konnte. [§ 299 Abs. 2 BAO](#) ist – jedenfalls bei der vorliegenden Konstellation – lediglich eine ordnende Funktion beizumessen.

5. Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 mit Ausfertigungsdatum 22.8.2011 wurden unter dem Gesichtspunkt des Verbindungsgebots des [§ 299 Abs. 2 BAO](#) keine Einwendungen erhoben. Er wäre (im Übrigen) auch nicht schon deshalb als rechtswidrig anzusehen, weil er verspätet ergangen ist, zumal ihm auch eine andere Rechtsauffassung zugrunde liegt als der zuvor ergangenen Berufungsvorentscheidung.

6. Was die Ausführungen der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 8.3.2012 (Einkommensteuer 2011) betrifft, wird auf die Ausführungen zu Punkt I.) dieser Entscheidung verwiesen.

Soweit die Bw. (wie schon in ihrer Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 10.1.2011) vorbringt, dass die Aufhebung von Einkommensteuerbescheiden die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts zur Voraussetzung habe, ist festzuhalten, dass mehrfache Versuche unternommen worden sind, den Sachverhalt zu klären (Ergänzungsersuchen vom 16.11.2010: Ergänzungsersuchen zu St.-Nr. 999/9999 vom 4.6.2010 und vom 15.11.2010; Befragung vom 25.11.2010, bei der die Bw. anwesend war). Es wäre der Bw. freigestanden, ergänzendes Vorbringen zu erstatten, sofern dies zur Aufklärung des Sachverhalts in ihrem Sinne beigetragen hätte. Soweit sie auf die Urkundenvorlagen vom 17.10.2011 bzw. 31.1.2012 Bezug nimmt, gilt es zu bemerken, dass sich aus den vorgelegten Dokumenten keine abgabenrechtliche Wirkung auf vergangene Jahre (2008, 2009 und 2010) ergeben kann und die vorgelegten Urkunden erst im Laufe des Jahres 2011 bzw. 2012 entstanden sind, sodass sie die gewünschte Wirkung jedenfalls noch nicht für frühere Jahre entfalten können. Im Übrigen gilt es, was das Jahr 2011 betrifft, auf die Ausführungen unter Punkt I.5. (zur praktischen Umsetzung der vertraglichen Vereinbarung) zu verweisen.

IV. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Festzuhalten bleibt, dass sich die Rechtsposition der Bw. selbst durch eine volle Stattgabe der Berufungen nicht verändern würde, weil

sich im Spruch der angefochtenen Sachbescheide (gegenüber den früheren Sachbescheiden) keine Änderungen ergeben haben (Einkommensteuer 2008: 269,19 € Gutschrift an Negativsteuer und einbehaltener Lohnsteuer; Einkommensteuer: 2009: 0,00 €) bzw. auch eine erklärungsgemäße Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer der Jahre 2010 und 2011 zu keinerlei steuerlicher Belastung geführt hätte.

Innsbruck, am 22. April 2013