

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D, in der Beschwerdesache X-u-Mitbesitzer, Anshr., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 10. Dezember 2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008 und Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. Dezember 2012, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Jänner 2020 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 10. Dezember 2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008 und Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007 und gegen den Bescheid vom 18. Dezember 2012, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010, wird als unbegründet abgewiesen.

Aus Anlass der Beschwerde wird

a) der Spruch des Bescheides, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007, dahingehend abgeändert, dass die in Pkt. 1.1) zweiter Satz angeführte Jahreszahl "2006" durch die Jahreszahl "2007" ersetzt wird;

b) der Spruch des Bescheides, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010, dahingehend abgeändert, dass die in Pkt. 1.1) zweiter Satz angeführte Jahreszahl "2006" durch die Jahreszahl "2010" ersetzt wird.

2) Der Beschwerde gegen die Bescheide vom 10. Dezember 2012, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008, 2009, wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008, wird in Pkt. 1.1) dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 238.898,07 betragen und der sich auf B.X. (geb. xy1937) entfallende Anteil auf € 119.449,04 und der sich auf A.X. entfallende Anteil auf € 119.449,03 beläuft.

Der Bescheid, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009, wird in Pkt. 1.1) dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 225.819,37 betragen und der sich auf B.X. (geb. xy1937) entfallende Anteil auf € 112.909,69 und der sich auf A.X. entfallende Anteil auf € 112.909,68 beläuft.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des Bescheides, betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009, dahingehend abgeändert, dass die in Pkt. 1.1) zweiter Satz angeführte Jahreszahl "2006" durch die Jahreszahl "2009" ersetzt wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Mit Vertrag vom 31.12.1997 räumten A. und B.X. an der jeweils zur Hälfte in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft EZxy ihren Kindern das Fruchtgenussrecht ein. Die abgeschlossene Vereinbarung trägt folgenden Wortlaut:

"Präambel

Die Ehegatten A. und B.X. haben sich entschlossen, sich von der Verwaltung der in ihrem Besitz befindlichen Liegenschaften etwas zurückzuziehen. Die gemeinsamen Kinder sollen verstärkt eingebunden werden und erhalten auch jeweils ein Zehntel der erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zu diesem Zweck errichtet wurde folgender

Fruchtgenussrechtsvertrag

abgeschlossen zwischen den Ehegatten

- A.X., geb. am xy1936 und
- B.X., geb. am xy1937

beide wohnhaft in Anschrift, einerseits

und deren Kindern

- C.X. geb. am xy1962
- D.X., geb. am xy1963
- E.X., geb. am xy1966
- F.X., geb. am xy1969
- G.X., geb. am xy1970
- H.X., geb. am xy1977

andererseits.

Die Ehegatten A. und B.X. sind jeweils Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZxy.

Die Ehegatten A. und B.X. räumen hiermit ihren o.a. Kindern das höchstpersönliche Fruchtgenussrecht von jeweils 10 % an der vorbezeichneten Liegenschaft ein.

Ausgenommen davon sind die Wohnhäuser Adresse1 sowie der Neubau auf Parzelle xy..

Das Fruchtgenussrecht beginnt am 01.01.1998 und endet am 01.01.2008. Es endet jedenfalls bei Ableben beider Fruchtgenussbesteller.“

Im Jahre 2005 erfolgte eine Änderung des Fruchtgenussvertrages dahingehend, dass ab 01.09.2005 auch das Wohnhaus Adresse1 in die getroffene Vereinbarung einbezogen wurde. Weiters wurde die "Gewinnverteilung" dahingehend geändert, dass festgelegt wurde, dass C.X., geb. am xy1962, ab 01.01.2006 als Abgeltung für seine laufend erbrachten Arbeitsleistungen eine Vorwegvergütung in Höhe von 1 % der Nettoeinnahmen erhält.

Mit Vertrag vom 22.01.2008 wurde der Fruchtgenussvertrag ab 01.01.2008 auf unbestimmte Zeit verlängert. In diesem Zusammenhang wurde das Fruchtgenussrecht auf die Liegenschaften EZyy ausgedehnt und vereinbart, dass auch G.X. als Abgeltung für seine laufend erbrachten Arbeitsleistungen eine Vorwegvergütung in Höhe von 1% der Nettoeinnahmen erhält. Als weiterer Grund für die Beendigung des Fruchtgenussrechtes wurde die Eigentumsübertragung der vertragsgegenständlichen Liegenschaften an die Fruchtgenussberechtigten oder an Gesellschaften, die von diesen beherrscht werden, festgelegt.

Am 27.04.2009 wurde der Fruchtgenussvertrag "ergänzt", indem die Vertragsparteien vereinbarten, dass mit sofortiger Wirkung auch die Liegenschaften mit der Adresse2, vom Fruchtgenuss umfasst sind.

Mit notariell abgefassten Aufhebungsvertrag vom 27.12.2012 vereinbarten die Vertragsparteien, dass der Fruchtgenussvertrag mit Wirksamkeit 31.12.2012 aufgehoben wird.

II. Dem Abschluss des Fruchtgenussvertrages ging folgendes Verwaltungsgeschehen voraus:

Mit Schreiben vom 10.12.1997 richtete G.X. ein Schreiben an das Finanzamt Salzburg-Land, Veranlagungsleitstelle z.H. einer näher bezeichneten Bediensteten (Fr. K.). Dieses Schreiben enthält den Betreff "xxx" und trägt folgenden Wortlaut:

"Sehr geehrte Frau K.,

wie telefonisch besprochen sende ich Ihnen beiliegend den Entwurf des Fruchtgenußvertrages zwischen B. und A.X. und deren Kindern. Bitte teilen Sie mir mit, wie dies umsatzsteuerlich und ertragsteuerlich zu beurteilen ist.

Meiner Ansicht nach entsteht durch die Einräumung des Fruchtgenusses eine Art Miteigentümergeinschaft. Ich ersuche Sie, mir die richtige Vorgangsweise mitzuteilen, um entsprechende Fragebögen einreichen zu können.

Sie können mich telefonisch unter der Nummer xy (Kanzlei Stb-A) erreichen [...]"

(Anmerkung des BFG: G.X. war zum damaligen Zeitpunkt als Berufsanwarter in der Steuerberatungskanzlei Stb-A tätig).

Dem Schreiben schloss der Einschreiber den Entwurf einer Fruchtgenussvereinbarung bei.

Der Text dieses Vertragsentwurfes entspricht mit einer ganz geringfügigen Abweichung (vgl. letzter Satz: *"Das Fruchtgenußrecht beginnt am 01.01.1998 und endet am 01.01.2008 oder bei vorherigem Ableben beider Fruchtgenußbesteller"*) dem später von den Vertragsteilen unterfertigten Fruchtgenussvertrag (siehe oben).

Diese Anfrage beantworteten der zum damaligen Zeitpunkt im Finanzamt Salzburg-Land tätige Fachexperte L. sowie die Bedienstete der Veranlagungsleitstelle des genannten Amtes, K., fernmündlich dahingehend, dass ein eigenes F und U Signal vergeben werde.

Daraufhin wurde der Fruchtgenussvertrag in der eingangs angeführten geringfügig abgeänderten Form von den Vertragsparteien unterfertigt und samt ausgefülltem Fragebogen, in dem die gebildete Personengemeinschaft als "X-u-Mitbesitzer" bezeichnet und als deren Zustellungsbevollmächtigter B.X. benannt wird, samt einer Aufstellung der "Mitunternehmer/Mitbesitzer" und einem Unterschriftenblatt (Verf 26), in dem B.X. und G.X. als gegenüber dem Finanzamt zeichnungsberechtigte Personen angeführt werden, dem Finanzamt übermittelt (Datum des Einlangens 30.01.1998).

In der Folge teilte das Finanzamt Salzburg-Land der X-u-Mitbesitzer eine Steuernummer zu (St.Nr.) und vergab eine UID-Nummer (ATxy). Unter der genannten Steuernummer reichte die X-u-Mitbesitzer ab dem Jahre 1998 Steuererklärungen ein, in denen sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte. Die Abgabenbehörde stellte mit Bescheiden gemäß § 188 BAO die Einkünfte fest und teilte sie auf die Beteiligten auf.

III. Im Jahre 2012 fand bei der X-u-Mitbesitzer eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 2006 – 2009 (Nachschauzeitraum 01/2010-12/2011) statt.

Im Rahmen dieser Prüfung gelangte der Betriebsprüfer zur Auffassung, dass die Fruchtgenussvereinbarung nicht anzuerkennen ist und traf darüber hinaus noch weitere Feststellungen.

In der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht vom 12.03.2012 führt er Folgendes aus:

Tz. 1 Wiederaufnahme des Verfahrens

Neben den getroffenen Prüfungsfeststellungen gemäß Tz 2, 3 und 4 seien im Prüfungsverfahren im Zusammenhang mit der Fruchtgenussvereinbarung neue Tatsachen hervorgekommen. Im Zuge der Prüfung sei Einsicht in die Mietverträge genommen worden, welche nur von den Eigentümern abgeschlossen seien. Auch sei im Rahmen der Prüfung festgestellt worden, dass die Rechnungen, die vermieteten Objekte betreffend, nur auf Herrn und Frau X. ausgestellt seien.

Tz. 2 Garagentore

Im Jahr 2008 seien beim Wohnhaus Adresse 1 2 Garagentore erneuert und als Instandhaltungsaufwand abgesetzt worden. Es handle sich dabei um Instandsetzungsaufwendungen, die gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 zwingend auf 10 Jahre abzusetzen seien.

Tz. 3 Kilometergelder

In den Prüfungsjahren seien pauschal Kilometergelder geltend gemacht worden. Ein Fahrtenbuch liege nicht vor. Die vermieteten Objekte lägen in unmittelbarer Nähe des Wohnortes der Familie X. und handle es sich zudem größtenteils um langfristige Vermietungen (z.B. Fa-A, Fa-B etc.), weshalb Fahrten in diesem Zusammenhang nur in sehr geringem Ausmaß anfallen könnten. In Ermangelung eines Nachweises würden die Aufwendungen für die zurückgelegten Kilometer gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Tz. 4 Telefonkosten

Es seien pauschal Telefonkosten geltend gemacht worden. In Anbetracht der Entwicklung der Telefontarife in den letzten Jahren, entspreche es nicht der Lebenserfahrung, dass Telefonkosten im Zusammenhang mit Vermietungen in der geltend gemachten Höhe anfallen würden. Belege seien nicht vorgelegt worden. Die geltend gemachten Aufwendungen würden um zwei Drittel gekürzt (§ 184 BAO).

Tz. 5 Fruchtgenussvereinbarung

In den Prüfungsjahren seien im wirtschaftlichen Alleineigentum von B.X. und A. stehende Liegenschaften vermietet worden und die daraus erzielten Einkünfte auf insgesamt acht an der Personengesellschaft beteiligte Personen aufgeteilt worden. Dies sei auf der Grundlage einer Fruchtgenussvereinbarung erfolgt.

Bei unentgeltlicher Fruchtgenussbestellung unter Lebenden ohne gleichzeitige Übereignung der dienstbaren Sache (Zuwendungsfruchtgenuss) seien die Einkünfte dem Fruchtnießer zuzurechnen, wenn er unternehmerisch tätig werde, d.h. auf die Erzielung der Einkünfte Einfluss nehme und Aufwendungen trage. Das Nutzungsrecht müsse bei rechtlich abgesicherter Position des Berechtigten bestellt sein. Hingegen seien die Einkünfte im Zusammenhang mit einem Fruchtgenuss dem Besteller zuzurechnen, wenn in der Einräumung die Weitergabe von Einkommensteilen bzw. Überlassung

erzielter Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu erblicken sei (VwGH 27.10.1961, 0802/61). Weiters handle es sich um einen Fruchtgenuss zwischen nahen Angehörigen und es gälten die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien. Im gegenständlichen Fall sei die Vereinbarung nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen (Publizität). Eine Eintragung ins Grundbuch sei unterblieben. Der Fruchtgenussvertrag sei formlos geschlossen worden. Die Verwaltung der Liegenschaften obliege allein den Eigentümern. Auf den Rechnungen und Mietverträgen schienen jeweils nur die Eigentümer auf. Damit sei die Aufteilung der Einkünfte auf insgesamt acht Beteiligte steuerlich nicht anzuerkennen, sondern die Einkünfte den zwei Eigentümern zuzurechnen.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung der Prüfungsfeststellungen wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 12.03.2012 verwiesen.

IV. Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, verfügte - nachdem sie zunächst Erledigungen ausgefertigt hatte, denen keine Bescheidqualität zukam - mit Bescheiden vom 10.12.2012 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008 und erließ gleichzeitig Bescheide betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008. In diesen Bescheiden rechnete die Abgabenbehörde die Einkünfte jeweils nur B.X., geb. am xy1937, und A.X. zu. Hinsichtlich C.X. geb. am xy1962, D.X., E.X., F.X., G.X. und H.X. sprach die Behörde aus, dass eine Feststellung von Einkünften nicht stattfindet.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2006 bis 2008 (die Begründungen der einzelnen Jahre tragen alle denselben Wortlaut) gab die Abgabenbehörde den Inhalt des § 303 Abs. 4 BAO in der im Streitzeitraum geltenden Fassung wieder und tätigte im Anschluss daran unter Bezugnahme auf bestimmte Literatur- und Judikaturstellen allgemeine Ausführungen zur amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens (siehe dazu die diesbezüglichen Ausführungen).

In der Folge äußerte sich die Abgabenbehörde zur Frage, ob ihr der für die Anerkennung der gegenständlichen Fruchtgenussvereinbarung maßgebliche Sachverhalt schon bei Erlassen der Erstbescheide bekannt gewesen ist, wie folgt:

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die steuerliche Abwicklung im Jahr 1997 in enger Abstimmung mit dem Finanzamt Salzburg-Land erfolgt sei und durch die damalige Veranlagungsleitstelle, Frau K. bzw. durch L. telefonische Auskünfte gegeben worden seien, sei festzuhalten, dass aus den Beilagen 1 und 2 der Berufung ersichtlich sei, dass dem Finanzamt Salzburg-Land der Entwurf eines Fruchtgenussvertrages mit der Frage hinsichtlich der umsatzsteuer- und ertragsteuerlichen Behandlung übermittelt worden sei. Aus den händischen Vermerken auf den Beilagen 1 und 2 gehe hervor, dass seitens der Bediensteten des Finanzamtes Salzburg-Land offenbar damals die telefonische Auskunft erteilt worden sei, dass ein eigenes F- und U-Signal zu vergeben sei, was ja jedenfalls eine korrekte Auskunftserteilung darstelle.

Mit diesen Beilagen hätten die Bediensteten des Finanzamtes Salzburg-Land jedoch nur davon Kenntnis erlangt, dass eine Fruchtgenussvereinbarung getroffen werden würde. Die tatsächliche Gestaltung der Fruchtgenussvereinbarung und die Beurteilung der Frage, ob eine rechtlich abgesicherte Position der Fruchtgenussberechtigten vorliege, sei aus den Beilagen 1 und 2 nicht ersichtlich. Den Beilagen 1 und 2 sei auch nicht zu entnehmen, dass eine telefonische Auskunft diesbezüglich erteilt worden sei.

Die tatsächliche Gestaltung der Fruchtgenussvereinbarung, wie etwa die Umstände, dass den Mietern die Fruchtgenussbestellung nicht bekannt gegeben worden sei, dass die neuen Mietverträge weiterhin von den Fruchtgenussbestellern abgeschlossen worden seien, dass die Mieten auch nach Fruchtgenussbestellung auf das auf A.X. und B. lautende Konto einbezahlt worden seien oder dass die Rechnungen großteils auf A.X. und B. ausgestellt worden seien, sei dem Finanzamt Salzburg-Land erst im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2012 zur Kenntnis gelangt und habe letztlich im Zusammenhang mit den Feststellungen Tz. 2, 3 und 4 zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006, 2007 und 2008 geführt (Anmerkung des BFG: Fettdruck im Original).

Diese in Rede stehenden steuerlich relevanten Tatsachen seien dem Finanzamt bei Erlassen der Erstbescheide (Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2006 bis 2008) nicht bekannt gewesen. Es handle sich im vorliegenden Fall eindeutig um neu hervorgekommene Tatsachen, die zum Zeitpunkt der gegenständlichen Bescheiderlassung bereits existent gewesen und zu anders lautenden Bescheiden geführt hätten. Dem Finanzamt Salzburg-Land sei in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt gewesen, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen sei allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend und stehe ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht entgegen.

Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher sei grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widersprochen, wäre keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden. Die Ermessensmaßnahme liege innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertige - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen - die Beseitigung der Rechtskraft. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide führte die Abgabenbehörde weiters *“ergänzend zu den unter den Tz 2, 3 und 4 getroffenen Feststellungen folgendes aus“*:

Zu Tz 2:

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 seien Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehörten und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhten oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängerten. Instandsetzungsaufwendungen, die Wohngebäude betrafen, seien gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 zwingend auf zehn Jahre abzusetzen. Allgemein gesprochen liege Instandsetzungsaufwand immer dann vor, wenn unselbständige Gebäudeteile ausgetauscht würden, diese Maßnahmen aber die Wesensart des Gebäudes nicht veränderten. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Austausch von Fenstern und Türen seien Instandsetzungsaufwand (UFS 25.08.2003, RV/0062-W/02).

Zu Tz. 3 und 4:

Aufzeichnungen hinsichtlich der Kilometergelder (wie etwa Fahrtenbuch) und hinsichtlich der Telefonkosten seien nicht geführt worden bzw. hätten nicht vorgelegt werden können. Da die geltend gemachten Aufwendungen nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht hätten werden können, habe die Abgabenbehörde zur Schätzung gemäß § 184 BAO greifen müssen.

Dem Argument, dass wesentlich mehr Fahrten angefallen seien und dem diesbezüglichen Verweis auf Beilage 38, sei entgegenzuhalten, dass nach Auffassung des Finanzamtes die angeführten wöchentlichen Besuche des G.X. bei den Eltern überwiegend privater Natur gewesen seien, sodass diesbezügliche Fahrten nicht abgesetzt werden könnten. Bei den großteils langfristigen Mietverträgen bzw. selbst bei einigen Mieterwechsel sei nicht glaubhaft, dass die angegebenen Fahrten tatsächlich absolviert hätten werden müssen. Was die geschätzten Telefonkosten anlange, sei festzuhalten, dass ein höherer Telefonaufwand für die Verwaltung der Liegenschaften nicht glaubhaft erscheine.

In der Begründung der Bescheide betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften (diese erfolgt wiederum für alle Jahre gleichlautend) wies die Abgabenbehörde darauf hin, bei Fruchtgenussvereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gälten die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien. Im gegenständlichen Fall sei die abgeschlossene Vereinbarung nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen (Publizität). Eine Eintragung ins Grundbuch sei unterblieben. Der Fruchtgenussvertrag sei formlos geschlossen worden. Die Verwaltung der Liegenschaften obliege allein den Eigentümern. Auf den Rechnungen und Mietverträgen schienen nur die Eigentümer auf.

Die Abgabenbehörde zitierte weiters den § 509 ABGB und legte in weiterer Folge dar, unter welchen Voraussetzungen einem Fruchtnießer einkommensteuerrechtlich Einkünfte zugerechnet werden. Dabei gab die Abgabenbehörde einzelne Passagen aus

dem Erkenntnis des VwGH vom 04.03.1986, 85/14/0133, und den dazu ergangenen Rechtssätzen wieder und führte in diesem Zusammenhang u.a. Folgendes aus:

Ein Fruchtnießer könne (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG beziehen, und zwar auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss. Voraussetzung sei allerdings, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstelle. Werde eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann 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, die einkommensteuerrechtlich unbeachtlich bliebe.

Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung könne allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem Fruchtnießer einzig und allein die Einkünfte überlasse, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst treffe. Die Einkunftsquelle könne erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen könne, indem er - zB durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechtes oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte - am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte.

In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechtes an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genüge allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssten vielmehr auch die tatsächlichen Verhältnisse den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden.

Für die Fruchtnießung an einer Liegenschaft, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeute dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten habe - bei Übernahme bestehender Verträge sei die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen -, dass (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer treffe, dass er Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis sei, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden würden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trage.

Im gegenständlichen Fall sei daher auf jeden Fall erforderlich gewesen, dass bei den bestehenden Mietverträgen die Fruchtgenussberechtigten gegenüber den Vermietern (gemeint wohl: Mietern) in Erscheinung getreten seien. Dies sei nicht erfolgt. Sie hätten die Fruchtgenussbestellung den Mietern gegenüber nicht kommuniziert. Aber nicht nur das, die neuen Verträge seien wiederum nur von den Fruchtgenussbestellern abgeschlossen worden.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Mieten auf ein Konto, lautend auf X-u-Mitbesitzer, überwiesen worden seien, für das Herr B.X. (Fruchtgenussbesteller) und G.X. zeichnungsberechtigt gewesen seien, sei nicht zutreffend.

Laut im Prüfungsakt aufliegenden Kontoauszügen laute das gegenständliche Kontoxy auf A.X. und B.. Es seien die Mieten also nicht auf ein Konto der Fruchtgenussberechtigten, sondern auf das Konto der Fruchtgenussbesteller überwiesen worden. Die Tatsache, dass laut Vorbringen auch G.X. für das Konto zeichnungsberechtigt gewesen sei, lasse sich wohl mit seiner Funktion als steuerlicher Vertreter begründen und nicht mit dem Umstand, dass er auch Fruchtgenussberechtigter gewesen sei.

Ein unternehmerisches Tätigwerden der Fruchtgenussberechtigten liege nicht vor. Was das behauptete unternehmerische Tätigwerden der Fruchtgenussberechtigten anlange, sei festzuhalten, dass die im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft gesetzten Schritte größtenteils durch den Fruchtgenussberechtigten Herrn G.X. gesetzt worden seien, der jedoch auch der steuerliche Vertreter der Fruchtgenussbesteller sei, sodass dieses Tätigwerden wohl eher seiner steuerlichen Vertretungstätigkeit zuzuordnen sei, als einer behaupteten unternehmerischen Tätigkeit. Dass auch Herr E.X. teilweise bevollmächtigt worden sei, in zuführenden Verhandlungen zwecks Verlängerung von Mietverträgen für die Familie X. aufzutreten, führe nicht dazu, dass er auch die Nutzungsmöglichkeiten der gegenständlichen Liegenschaft nach eigenen Intentionen gestaltet hätte.

Hinsichtlich des vollständigen Wortlautes der Bescheidbegründung wird auf den Begründungstext verwiesen.

Gleichzeitig mit den Bescheiden für die Jahre 2006 bis 2008 fertigte die Abgabenbehörde am 10.12.2012 einen Bescheid betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 (auch hier war zuvor eine Erledigung ergangen, der kein Bescheidcharakter zukam) und am 18.12.2012 einen solchen für das Jahr 2010 aus. In diesen Bescheiden rechnete sie gleichfalls die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils nur B.X., geb. am xy1937, und A.X. zu. Hinsichtlich C.X. geb. am xy1962, D.X., E.X., F.X., G.X. und H.X. sprach die Behörde gleichfalls aus, dass eine Feststellung von Einkünften nicht stattfindet.

Die Begründung dieser Bescheide ist wortident mit jener der Bescheide betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008.

V. Gegen sämtliche vorhin angeführten Bescheide brachte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 11.01.2013 Berufung (nunmehr Beschwerde) ein. Darin bringt sie Folgendes vor:

Zu Tz. 1 Wiederaufnahme des Verfahrens

Es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 2006 bis 2008 rechtfertigten. Die Tatsache, dass die Mietverträge nur von den Eigentümern B.X. und A.X. abgeschlossen

worden seien, sei dem Finanzamt seit Beginn der Fruchtgenussvereinbarung am 01.01.1998 bekannt gewesen. Die steuerliche Abwicklung der Fruchtgenussvereinbarung sei im Jahr 1997 in enger Abstimmung mit dem Finanzamt Salzburg-Land erfolgt (siehe Anfrage vom 10.12.1997 an die Veranlagungsleitstelle, Frau K., Beilage 1). Die Beantwortung der Anfrage sei seitens des Finanzamtes Salzburg-Land nicht schriftlich, sondern telefonisch durch Herrn L. bzw. Frau K. vorgenommen worden (siehe Aktenvermerk Beilage 2). Das Fruchtgenussrecht sei von der Abgabenbehörde in dem Sinne anerkannt worden, dass die anteiligen Einkünfte den Fruchtnießern zugerechnet werden. Entsprechend der Besprechungen mit dem Finanzamt sei der Fruchtgenussvertrag formuliert, unterfertigt und dem Finanzamt übermittelt worden. In der Folge sei eine eigene Steuernummer für die Feststellung der Einkünfte und für die Umsatzsteuer erteilt worden. Es sei auch eine UID-Nummer vergeben worden (ATxy, Beilage 3). Auf allen Abrechnungen mit den Mietern sei diese UID-Nummer angeführt (zB Beilagen 4 bis 9).

Bereits vor dem Jahr 1998 hätten B.X. und A.X. beträchtliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Aus dem den Steuererklärungen beigelegten Anlagenverzeichnis seien jene Objekte ersichtlich, bei denen eine Abschreibung erfolgt sei (siehe Beilage 10 und 11). Folgende Mietverträge, die Teilflächen der EZxy betrafen, seien bereits vor 1998 abgeschlossen worden und somit automatisch von dem Fruchtgenussrecht umfasst gewesen:

[...]

In den Fällen, in denen aufrechte Verträge vorhanden gewesen seien, seien keine neuen Mietverträge abgeschlossen worden. Die Mietzahlungen seien auf das Kontoxy bei der Raika-Z, lautend auf X-u-Mitbesitzer, erfolgt. Zeichnungsberechtigt auf diesem Konto seien aus verständlichen Vereinfachungsgründen B.X. und G.X. Dieselbe Zeichnungsberechtigung bestehe auch gegenüber dem Finanzamt zu St.Nr. Dieser Umstand sei dem Finanzamt im Jahr 1997 bekannt gewesen.

Die Mieten, welche vom Fruchtgenussrecht nicht umfasst gewesen seien (Eigentumswohnungen, Einfamilienhaus), seien auf das Kontoxy bei der Raika-Z, lautend auf B.X. und A., überwiesen worden.

Die Mietverträge, die ab 01.01.1998 abgeschlossen worden seien, führten als Vermieter immer B.X. und A. an. Auch das sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt, da ansonsten bei jedem Vertragsabschluss bzw. bei jeder Vertragsänderung, Indexanpassung etc. alle acht Beteiligten hätten unterschreiben müssen. Dies sei in der Praxis de facto undurchführbar. Vor Abschluss von Mietverträgen sei allerdings in den meisten Fällen vor Unterfertigung die Zustimmung aller Beteiligten eingeholt worden. In vielen Fällen seien diese auch in die Vertragsverhandlungen eingebunden gewesen (z.B. Fa-A, Fa-C, Fa-D, Fa-E usw., siehe z.B. Beilagen 12 bis 18). Mit Ausnahme der wenigen Fälle, in denen der Mieter den Mietvertrag erstellt habe, seien diese ausnahmslos von dem Beteiligten G.X. verfasst

worden. Dieser habe auch die gesamte Korrespondenz abgewickelt (siehe z.B. Beilagen 19 bis 32).

Im Zusammenhang mit der Fruchtgenussvereinbarung und den davon umfassten Verträgen seien dem Finanzamt seit dem Jahr 1997 alle Tatsachen bekannt gewesen. Dass es sich um bestehende (*“..... sollen verstärkt eingebunden werden und erhalten jeweils ein Zehntel der erzielten Einkünfte.....“* Beilage 33) und zukünftige Mietverträge handle, ergebe sich schon aus der Formulierung in der Präambel des Fruchtgenussvertrages. Dem Finanzamt seien im Fragebogen Einnahmen in Höhe von ATS 800.000,-- bis ATS 850.000,-- bekanntgegeben worden (Beilage 34). Der Umstand, dass die Mietverträge von den Grundeigentümern abgeschlossen worden seien, sei dem Finanzamt bekannt gewesen und sei ganz offenkundig nicht kritisiert worden. Aus diesem Grund sei diese Praxis auch für später abgeschlossene Verträge beibehalten worden. An der grundsätzlichen Vorgangsweise habe sich nichts geändert, nur die Anzahl der Verträge und die Summe der Einnahmen seien angestiegen. Gleiches gelte für Rechnungen, die die vermieteten Objekte betreffen. Diese seien entweder auf B.X. und A. oder auf X-u-Mitbesitzer ausgestellt worden (Beilage 35). Bei Ausgangsrechnungen sei die vom Finanzamt erteilte UID-Nummer verwendet worden (siehe Beilagen 4 bis 9).

Der Wiederaufnahme der Verfahren stünde auch die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen entgegen. Die sich aus den Feststellungen Tz 3 und 4 ergebenden steuerlichen Auswirkungen seien sowohl in absoluter als auch relativer Hinsicht als geringfügig anzusehen. Bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen sei eine Wiederaufnahme nicht zulässig (UFS 25.07.2003, RV/3801-W/02, UFS 19.04.2007, RV/0488-I/05, VwGH 94/15/0003).

Zu Tz. 2: Garagentore

Instandsetzungsaufwand sei jener Aufwand, der den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhe oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängere. Davon könne aber im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden. Die Garagentore seien ca. 30 Jahre alt gewesen, in dementsprechendem Zustand und einfach aus diesem Grund auszutauschen gewesen. Der Nutzungswert oder die Nutzungsdauer eines Zweifamilienhauses werde durch den Austausch von Garagentoren mit Sicherheit nicht erhöht. Es seien vor dieser Maßnahme Garagentore vorhanden gewesen, die auch verwendbar gewesen seien, sich aber in einem schlechten Zustand befunden hätten. Beim Austausch derselben handle es sich um Instandhaltungsaufwand.

Zu Tz. 3 Kilometergelder und Tz. 4 Telefonkosten

Dem Argument, dass es sich großteils um langfristige Vermietungen handle (z.B. Fa-A, Fa-B etc.), weshalb Fahrten nur in sehr geringem Ausmaß anfielen, könne nicht gefolgt werden. Im Prüfungszeitraum habe es über 20 verschiedene Mieter gegeben (siehe Beilage 36 und 37). Gerade bei den kleineren Flächen gebe es häufige Mieterwechsel, wodurch viele Fahrten zu absolvieren seien. Die ausführlichen Erläuterungen zu diesen

beiden Punkten seien in einem e-mail vom 01.03.2012 an den Betriebsprüfer dargelegt, von diesen jedoch in keiner Weise berücksichtigt worden (siehe Beilage 38).

Zu Tz. 5: Fruchtgenussvereinbarung

Ergänzend zu den Ausführungen zu Tz. 1 sei noch Folgendes anzumerken:

Die Fruchtnießer seien unternehmerisch tätig geworden d.h. sie hätten auf die Erzielung der Einkünfte Einfluss genommen. Wie zu Tz. 1 ausgeführt, seien die Fruchtnießer in den meisten Fällen in die Verhandlungen anlässlich des Abschlusses von Mietverträgen eingebunden gewesen. Dies gelte insbesondere für die langfristigen Verträge, wie zB mit Fa-A, Fa-C, Fa-D etc. Dies sei oft auch im Wege direkter Gespräche, Schriftverkehr, e-mails etc. erfolgt (siehe Beilagen 12 bis 18). Verhandlungen hätten neben den Liegenschaftseigentümern hauptsächlich die Fruchtnießer C.X., E.X. und G.X. geführt. Die anderen Beteiligten seien zumindest in wichtige Entscheidungen eingebunden gewesen. Für die Abgeltung darüber hinausgehender unternehmerischer Tätigkeiten von C.X. und G.X. bestehe seit dem Jahr 2003 bzw. 2006 eine geänderte Verteilung der Einkünfte (Vorwegvergütung).

Alle Aufwendungen, welche in Zusammenhang mit den vermieteten Objekten stünden, seien vom Kontoxy aus den laufenden Einnahmen bestritten worden. Dabei handle es sich hauptsächlich um Betriebskosten, Instandhaltungen, Beratungskosten udgl. Um diese Aufwendungen seien die an die Fruchtnießer auszahlenden Beträge gekürzt worden, wodurch sie diese Aufwendungen auch getragen hätten.

Das Fruchtgenussrecht sei zwar im Grundbuch nicht eingetragen worden, allerdings bestehe aufgrund des schriftlich abgeschlossenen Vertrages ein einklagbarer Anspruch der Fruchtnießer auf Auszahlung ihrer laufenden Anteile an den Einnahmen. Die Verwaltung der Liegenschaften erfolge auch bedingt durch das fortgeschrittene Alter der Liegenschaftseigentümer zum überwiegenden Teil durch die Fruchtnießer C.X. und G.X.

Der Berufung schloss die Beschwerdeführerin 18 Beilagen an (siehe diesbezüglich die betreffenden Beilagen).

VI. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerdeführerin mit Ergänzungsersuchen vom 22.08.2019 gebeten,

a) bekannt zu geben, wer ihr steuerlicher Vertreter/Zustellungsbevollmächtigter im Zeitraum 04.06.2008 bis 13.10.2011 war (dies unter Hinweis auf die Eintragungen im Abgabensinformationssystem, wonach die X-u-Mitbesitzer im Zeitraum 15.01.2002 bis 04.06.2008 durch die Stb-OEG2 und seit 13.10.2011 durch die Stb-GmbH3 vertreten wurde/wird, wobei diese Vertretung jeweils auch eine Zustellvollmacht umfasste/umfasst);

b) Zu Tz 1 und 5 der Beilage zum BP-Bericht vom 12.03.2012

- eine Aufstellung der Einnahmen 2006, 2007, 2009, 2010 (Aufstellung entsprechend der Beilagen 36 und 37 der Beschwerde) zu übermitteln;

- eine lückenlose Aufstellung des Kontos-xy bei der Raika-Z für die Jahre 2006 bis 2010 vorzulegen;

c) Zu Tz 2 der Beilage zum BP-Bericht vom 12.03.2012

bekannt zu geben:

- ob das Wohnhaus Adresse1 als Gesamtobjekt vermietet wird oder in Form von Wohnungen;
- um wieviele Wohnungen es sich handelt, die vermietet werden, für den Fall, dass der zweite Satzteil lt. vorangegangenen Pkt. zutreffen sollte;
- wieviele Garagen zu dem vermieteten Wohnobjekt bzw. den einzelnen vermieteten Wohnungen gehören.

Mit Antwortschreiben vom 02.09.2019 teilte der steuerliche Vertreter zu Pkt. a) und c) Folgendes mit:

Zu a) Steuerlicher Vertreter im Zeitraum 04.06.2008 bis 31.12.2008 sei die Stb-OEG2 und ab 01.01.2009 die Stb-GmbH1 gewesen, wobei die Vertretung auch eine Zustellvollmacht umfasst habe;

Zu c) Das Wohnhaus Adresse1 bestehe aus zwei selbständig begehbaren Wohnungen (EG und 1. Stock). Die Vermietung der beiden Wohnungen sei hauptsächlich getrennt erfolgt (nur zeitweise habe es einen Mieter für das gesamte Haus gegeben). Jeder Wohnung sei eine Garage zugeordnet.

Hinsichtlich Pkt. b) legte der steuerliche Vertreter Unterlagen betreffend die Einnahmen 2006, 2007, 2009, 2010 und Unterlagen betreffend das Kontoxy bei der Raika-Z vor (die Kontounterlagen nicht in lückenloser Form).

Mit weiterem Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 25.09.2019 wurde die Beschwerdeführerin gebeten,

a) bekannt zu geben

- welche Funktion G.X. zum Zeitpunkt der an das Finanzamt Salzburg-Land gerichteten Anfrage vom 10.12.1997 in der Steuerberatungskanzlei Stb-A ausübte;
- welche Funktion G.X. ab der Übernahme des Betriebes des Stb-A durch die Stb-OEG1 von 1999 bis 31.12.2008 innehatte und

b) bezugnehmend auf den in den Beilagen 12 und 13 der Beschwerde angesprochenen Nutzungsvertrag, den ursprünglichen Vertrag vom 08.06.1998 und den adaptierten, letztlich unterfertigten Vertrag vorzulegen.

Mit Antwortschreiben vom 14.10.2019 teilte der steuerliche Vertreter zu Pkt. a) mit, G.X. sei in der Steuerberatungskanzlei Stb-A als Berufsanwärter tätig gewesen. Mit Gründung der Stb-OEG1 (später OG) sei er als Dienstnehmer von der genannten Gesellschaft in derselben Funktion übernommen worden. Nach Ablegung der Steuerberaterprüfung im Jahr 2006 sei er in weiterer Folge bis April 2007 als angestellter Steuerberater und ab Mai 2007 bis 31. Dezember 2008 im Werkvertrag für die Kanzlei Stb-OEG2 tätig gewesen.

Was den Pkt. b) anlangt, übermittelte der steuerliche Vertreter eine von Fa-O verfasste, von den Vertragsparteien nicht unterfertigte Vertragsunterlage "Änderungen/Ergänzungen

des Nutzungsvertrages vom 08.06.1998“ (Stand 31.03.2011) mit dem Bemerkten, er verfüge über keine Originalunterlagen mehr, das Grundstück, betreffend den Sendemasten, sei mittlerweile an seinen Bruder E.X. übertragen worden.

Mit Schreiben vom 26.11.2019 reichte der steuerliche Vertreter den Nutzungsvertrag vom 08.06.1998 samt einem weiteren Schriftverkehr, die Adaptierung diesen Vertrag betreffend, nach (siehe dazu die entsprechenden Unterlagen).

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes vom 09.12.2019 vervollständigte der steuerliche Vertreter die bisher getätigten Angaben zur steuerlichen Vertretung dahingehend, die X-u-Mitbesitzer sei ab Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung 31.12.1997 von Stb-A, vertreten worden.

VII. Am 8. Jänner 2020 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt.

In dieser Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf die Ausführungen in der Beschwerde sowie die Beilagen, die der Beschwerde angeschlossen wurden. Er sprach noch einmal insbesondere die erfolgte Anfrage an das Finanzamt Salzburg-Land an und erklärte, man habe sich auf die erteilte Auskunft verlassen. Er brachte weiters vor, eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes in das Grundbuch sei nicht mehr erforderlich. Dies ergebe sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219). Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss seien von den am Fruchtgenuss beteiligten Personen getragen worden und die Mietzinse seien auf ein gemeinsames Konto der X-u-Mitbesitzer einbezahlt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme Feststellung von Einkünften 2006 bis 2008

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als im Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz BAO⁶ § 303 Tz 21 und die dort angeführte Judikatur).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314 , VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006 , VwGH 24.02.2011, 2009/15/0161 , VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. z.B. VwGH 18.09.2002, 99/17/0261 , VwGH 31.01.2002, 96/15/0222 , VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045 , VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049). Maßgebend ist der Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. z.B. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087 , VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034).

Im gegenständlichen Fall war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide (Feststellung von Einkünften 2006 vom 24.10.2007, Feststellung von Einkünften 2007 vom 05.11.2008, Feststellung von Einkünften 2008 vom 31.03.2010) nicht bekannt, dass die praktische Umsetzung der abgeschlossenen Fruchtgenussvereinbarung in der Form erfolgte, dass bei den bestehenden Mietverhältnissen keine neuen Mietverträge auf die Fruchtnießer als Bestandgeber ausgefertigt wurden bzw. die Übernahme der bestehenden Verträge durch die Fruchtnießer den Bestandnehmern nicht zumindest angezeigt wurde und neue Mietverträge nicht von den Fruchtgenussberechtigten, sondern weiterhin von den Liegenschaftseigentümern als Bestandgeber abgeschlossen wurden sowie dass Rechnungen, die vermieteten Objekte betreffend, weiterhin auf die Liegenschaftseigentümer ausgestellt wurden. Erst anlässlich der bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung erlangte die Abgabenbehörde durch Einsicht in die Mietverträge und Rechnungen Kenntnis davon. Weiters hatte die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide keine Kenntnis davon, dass für die in den Jahren 2006 bis 2008 geltend gemachten Kilometergelder und Telefonkosten keine Aufzeichnungen existieren. Dies wurde der Abgabenbehörde erst anlässlich der durchgeführten Betriebsprüfung durch Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen und Befragung der Beschwerdeführerin bekannt. Es handelt sich dabei um Umstände, die im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bereits existent waren, der Behörde aber erst nach Bescheiderlassung zur Kenntnis gelangt sind und deren Kenntnis zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten.

Die Beschwerdeführerin verneint im Beschwerdeschriftsatz das Hervorkommen neuer Tatsachen in Bezug auf die Fruchtgenussvereinbarung und wendet in diesem Zusammenhang ein, im Zusammenhang mit der Fruchtgenussvereinbarung und den davon umfassten Verträgen seien dem Finanzamt seit dem Jahr 1997 alle Tatsachen bekannt gewesen. Bereits aus der Formulierung der Präambel des Fruchtgenussvertrages (*“..... sollen verstärkt eingebunden werden und erhalten jeweils ein Zehntel der erzielten Einkünfte.....“*) ergebe sich, dass die Fruchtgenussvereinbarung bestehende und zukünftige Mietverträge umfasse. Dem Finanzamt seien in dem anlässlich der

Neuaufnahme von der Beschwerdeführerin ausgefüllten Fragebogen Einnahmen von ATS 800.000,-- bis ATS 850.000,-- bekannt gegeben worden.

Damit geht aber die Beschwerdeführerin fehl. Zum einen ist im vorliegenden Fall in den neu hervorgekommenen Tatsachen in Bezug auf die abgeschlossene Fruchtgenussvereinbarung nicht der Umstand zu erblicken, dass sich die Fruchtgenussvereinbarung auf bestehende und zukünftige Mietverhältnisse erstreckt (um welche neue Tatsachen es sich gegenständlich konkret handelt, wurde oben dargelegt). Zum anderen ist für das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel nicht der Wissensstand des Jahres 1997, sondern jener maßgebend, der sich auf Grund der Abgabenerklärungen und ihren Beilagen der jeweiligen Veranlagungsjahre ergibt. Aus den Inhalten der Abgabenerklärungen und ihren Beilagen für die Jahre 2006 bis 2008 ist aber nicht ersichtlich, dass bei den bestehenden Mietverhältnissen keine neuen Mietverträge auf die Fruchtnießer als Bestandgeber ausgefertigt wurden bzw. die Übernahme der bestehenden Verträge durch die Fruchtnießer den Bestandnehmern nicht zumindest angezeigt wurde und neue Mietverträge nicht von den Fruchtgenussberechtigten, sondern weiterhin von den Liegenschaftseigentümern als Bestandgeber abgeschlossen wurden sowie weiters dass Rechnungen, die vermieteten Objekte betreffend, weiterhin auf die Liegenschaftseigentümer ausgestellt wurden.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (vgl. Ritz BAO⁶ § 303 Tz 62, 63).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89, VwGH 02.04.1990, 89/15/0005, VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096, VwGH 28.05.1997, 94/13/0032, VwGH 30.01.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen.

Im vorliegenden Fall spricht das Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) für die Wiederaufnahme des Verfahrens. Dieser Maßnahme stehen geringfügige steuerliche Auswirkungen nicht entgegen, ganz im Gegenteil.

Ob die steuerlichen Auswirkungen als geringfügig anzusehen sind, ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe zu beurteilen (vgl. Ritz BAO⁶, § 303 Tz 71). Im vorliegenden Fall stellen sämtliche im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung getroffenen Prüfungsfeststellungen (mit Ausnahme der Prüfungsfeststellung Tz 2) Wiederaufnahmsgründe dar. Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren, so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. Ritz BAO⁶, § 303 Tz 74). Bezieht sich die amtswegige Wiederaufnahme von Verfahren auf Grundlagenbescheide (z.B. Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) so sind die steuerlichen Auswirkungen, die sich per Saldo (also bezogen auf alle Beteiligten) ergeben, maßgebend (Ritz BAO⁶, § 303 Tz 77).

Von geringfügigen steuerlichen Auswirkungen kann demnach im vorliegenden Fall keine Rede sein.

Besondere Umstände, die die Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen, liegen nicht vor.

Soweit die Beschwerdeführerin in der Rechtsmittelschrift auf die an das Finanzamt erfolgte schriftliche Anfrage vom 10.12.1997 und die dazu erteilte fernmündliche Auskunft verweist und in diesem Zusammenhang ausführt, laut den Besprechungen sei das Fruchtgenussrecht von der Abgabenbehörde in dem Sinne anerkannt worden, dass die anteiligen Einkünfte den Fruchtnießern zugerechnet werden, zielt sie damit ganz offenkundig auf den Grundsatz von Treu und Glauben ab.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung zum Grundsatz von Treu und Glauben dargetan hat, schützt dieser nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könne, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. z.B. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045, VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087).

Faktum im gegenständlichen Fall ist, dass G.X. mit Schreiben vom 10.12.1997 eine Anfrage an das Finanzamt Salzburg-Land, betr. Einräumung eines Fruchtgenussrechtes gerichtet hat.

Faktum ist auch, dass diese Anfrage der zum damaligen Zeitpunkt im Finanzamt Salzburg-Land tätige Fachexperte L. und die Bedienstete der Veranlagungsleitstelle, Frau K., fernmündlich dahingehend beantworteten, dass ein eigenes F- und U-Signal vergeben werde. Dies lässt sich dem auf der Beilage 2 des Beschwerdeschriftsatzes angebrachten händischen Vermerk (*“Tel. L., Fr. K. Eigenes F, U-Signal“*) entnehmen und wird von der Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden auch nicht in Abrede gestellt.

Dass durch diese Vorgangsweise eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bewirkt wurde, ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar.

Mit der schriftlichen Eingabe vom 10.12.1997 wurde der Abgabenbehörde der Entwurf einer Fruchtgenussvereinbarung vorgelegt. Ausgehend von der gewählten, der Abgabenbehörde in schriftlicher Form dargelegten Vertragskonstruktion konnte die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass zivilrechtlich ein Fruchtgenuss begründet wird, sodass sich die Auskunft der Behörde nicht als unrichtig erweist. Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509 ff ABGB) an einem Bestandsobjekt entspricht nämlich grundsätzlich dem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle (vgl. VwGH 04.03.1986, 85/14/0133). In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen Verhältnisse den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (siehe das vorhin angeführte Erkenntnis). Auf welche Weise beabsichtigt ist, den Fruchtgenussvertrag in der Praxis abzuwickeln, wurde in der Eingabe nicht dargelegt und diesbezüglich auch nicht angefragt. Die praktische Umsetzung (tatsächliche Gestaltung) der Fruchtgenussvereinbarung war nicht Gegenstand der Anfrage .

Im Beschwerdefall lässt sich der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Beilage 2 sowie den Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden lediglich entnehmen, dass seitens der Abgabenbehörde die Auskunft erteilt wurde, dass ein eigenes F- und U-Signal vergeben wird. Dass hinsichtlich der bestehenden Mietverhältnisse sowie der neu zum Abschluss gelangenden Mietverhältnisse die bisherige Vorgangsweise beizubehalten ist, ergibt sich daraus nicht. Aus der Aktenlage geht nicht hervor und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht behauptet, dass die Abgabenbehörde die Rechtsauskunft erteilt hätte oder die Beschwerdeführerin dazu aufgefordert hätte, hinsichtlich der bestehenden Mietverhältnisse und der künftig neu abzuschließenden Mietverhältnisse wie bisher fortzufahren (vgl. VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045).

Im gegenständlichen Fall ist bei der vorzunehmenden Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 bis 2008 erweist sich somit insgesamt als zu Recht.

2) Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften 2006 bis 2010

a) Fruchtgenuss

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 04.03.1986, 85/14/0133, grundlegend mit der Frage befasst, wann einem Fruchtgenussberechtigten Einkünfte zuzurechnen sind. In diesem Erkenntnis führt das Höchstgericht aus (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

“1. Nach österreichischer Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, dass ein Fruchtnießer (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1972 beziehen kann, und zwar auch bei einem "Zuwendungsfruchtgenuß", um den es im Beschwerdefall allein geht [...] Voraussetzung ist allerdings, daß sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. 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 [...], die einkommensteuerrechtlich unbeachtlich bleibt, sofern nicht Sondertatbestände wie 18 Abs. 1 Z. 1 und § 29 Z. 1 EStG 1972 Platz greifen.

2. Wird jemandem jedoch eine Einkunftsquelle übertragen, dann sind ihm die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum ihm die Einkunftsquelle übertragen wurde. Es sind somit auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen freiwillig oder in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht bzw. unentgeltlich überlassen wurde, ihm als dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen [...].

3. Eine Einkunftsquelle kann nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, daß der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichtet und sie einem anderen überläßt, wie dies z.B. eben bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann [...]. Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung kann allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem "Fruchtnießer" einzig und allein die Einkünfte überläßt, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluß nehmen kann, in dem er - z. B. durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte - am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet [...]. Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509 ff ABGB) an einem Bestandobjekt entspricht dabei grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle [...]. In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden [...]. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den

Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat - bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen -, dass (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden [...] und daß grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt [...].

Die vorstehenden, auf den vollen Fruchtgenuß an einem Bestandobjekt abgestellten Erwägungen gelten bei einem anteiligen Fruchtgenuß sinngemäß. In diesem Fall hat der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber bezüglich des Anteiles (unter Anzeige der anteiligen Vertragsübernahme) als Bestandgeber aufzutreten, er hat nach Maßgabe seines Anteiles an Bestandzinsvereinbarungen mitzuwirken und anteilmäßig Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis zu sein; es ist sicherzustellen, daß ihm von den wohl regelmäßig bei einer Stelle (auf ein gemeinsames Konto) in einheitlichen Beträgen eingehenden Bestandzinsen laufend seine Anteile zukommen, und er hat anteilig die dem Fruchtnießer obliegenden Lasten zu tragen [...].“

An dieser Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen nachfolgenden Erkenntnissen festgehalten.

Hinsichtlich der im gegenständlichen Fall abgeschlossenen Fruchtgenussvereinbarung wird auf die eingangs unter Pkt. I. erfolgten Ausführungen verwiesen.

Was die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin anlangt, ist Folgendes festzuhalten:

Die X-u-Mitbesitzer wurde ab Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung 31.12.1997 von Stb-A, vertreten. Ab der Übernahme des Betriebes des Stb-A durch die Stb-OEG1, kurzzeitig später umbenannt in die Stb-OEG2 (später OG) (FN xy) im Jahre 1999 erfolgte die Vertretung durch die genannte Steuerberatungsgesellschaft. Dies erfolgte bis Dezember 2008. Ab Jänner 2009 war steuerliche Vertreterin die Stb-GmbH1 (FN yy). Diese Gesellschaft wurde im Jänner 2012 in Stb-GmbH2 und im Juni 2012 in Stb-GmbH3 umbenannt (siehe dazu die Eintragungen im Firmenbuch FN xy und FN yy und die Angaben der Beschwerdeführerin im Antwortschreiben vom 07.09.2019 und 09.12.2019).

G.X., der unter den Fruchtgenussberechtigten aufscheint, war zum Zeitpunkt der Anfrage vom 10.12.1997 an das Finanzamt Salzburg-Land in der Steuerberatungskanzlei Stb-A als Berufsanwärter tätig. Mit der Übernahme des Betriebes des Stb-A durch die Stb-OEG1, kurzzeitig später umbenannt in die Stb-OEG2, wurde auch G.X. als Dienstnehmer in seiner Funktion als Berufsanwärter übernommen. Nach Ablegung der Steuerberaterprüfung im Jahre 2006 war G.X. bis April 2007 in der genannten Steuerberatungsgesellschaft als angestellter Steuerberater und von Mai 2007 bis Dezember 2008 auf Basis eines Werkvertrages tätig. Seit Jänner 2009 übte bzw. übt G.X. die Funktion eines Gesellschafters und Geschäftsführers in der Stb-GmbH1 bzw. nachfolgend in der Stb-GmbH2 bzw. Stb-GmbH3 aus (siehe dazu die Angaben der

Beschwerdeführerin im Antwortschreiben vom 14.10.2019 sowie die Eintragungen im Firmenbuch FN xy und FN yy).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass nach Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung vom 31.12.1997 die Liegenschaftseigentümer B. und A.X. weiterhin Vermieter bei den bestehenden Bestandverhältnissen geblieben sind. So wurden aus Anlass der Begründung des Fruchtgenusses keine neuen Bestandverträge erstellt und ist auch keine Anzeige gegenüber den Bestandnehmern erfolgt, dass die bestehenden Mietverträge von den Fruchtgenussberechtigten (entsprechend ihren Anteilen) übernommen worden wären. Auch bei den neu abgeschlossenen Mietverträgen sind die Liegenschaftseigentümer jeweils als Bestandgeber aufgetreten. Dies gesteht die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift ausdrücklich zu, wenn sie ausführt: *“Es wurden in den Fällen, wo aufrechte Verträge vorhanden waren, keine neuen Mietverträge abgeschlossen“* und *“Die Mietverträge, welche ab 1.1.1998 abgeschlossen wurden, führen als Vermieter immer B.X. und A. an.“* Eine Anzeige der Vertragsübernahme bei den bestehenden Mietverträgen wird von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Damit kann aber nicht – wie von der Judikatur gefordert – davon ausgegangen werden, dass die Fruchtgenussberechtigten auf die Einkunftserzielung Einfluss genommen haben, indem sie durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte, durch zulässige Investitionen am Wirtschaftsleben teilgenommen und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet hätten.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, der Nichtabschluss neuer Mietverträge sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt, da ansonsten bei jedem Vertragsabschluss bzw. bei jeder Vertragsänderung, Indexanpassung etc. alle acht Beteiligten unterschreiben hätten müssen, was in der Praxis de facto undurchführbar wäre, vermag sie damit ihren Beschwerdestandpunkt nicht zu stützen.

Dieses Vorbringen stellt, abgesehen davon, dass damit eine in der Praxis nicht undurchführbare Vorgangsweise aufgezeigt wird, schon deshalb kein taugliches Argument dar, weil es nicht so sein kann, dass Vertragsparteien eine rechtliche Konstruktion wählen, um sich dann im Falle der Nichtanerkennung dieser Konstruktion darauf zurückzuziehen, die Konstruktion lasse sich faktisch nicht umsetzen.

Auch mit ihren weiteren Ausführungen vermag die Beschwerdeführerin die Beschwerde nicht zum Erfolg zu führen. Die Beschwerdeführerin sieht das unternehmerische Tätigwerden der Fruchtnießer in dem Sinn, dass auf die Erzielung der Einkünfte Einfluss genommen wird, dadurch verwirklicht, dass die Fruchtnießer in den meisten Fällen in die Verhandlungen anlässlich des Abschlusses von Mietverträgen eingebunden gewesen seien. Dies habe insbesondere für die langfristigen Verträge wie z.B. mit Fa-A, Fa-C, Fa-D etc. gegolten. Dies sei oft in direkten Gesprächen, Schriftverkehr, e-mails ect. erfolgt. Verhandlungen hätten neben den Liegenschaftseigentümern hauptsächlich die Fruchtnießer C.X., E.X. und G.X. geführt. Die anderen Beteiligten seien zumindest in wichtige Entscheidungen eingebunden gewesen. In den meisten Fällen sei vor Unterfertigung der Mietverträge die Zustimmung aller Beteiligten eingeholt worden.

Dazu ist Folgendes festzuhalten:

In der Erteilung der bloßen Zustimmung zum Abschluss von Mietverträgen ist, abgesehen davon, dass dieser Umstand nicht bewiesen ist, kein aktives Tätigwerden der Fruchtnießer in der Gestaltung der Nutzungsmöglichkeiten zu erblicken. Dass die Fruchtnießer in den meisten Fällen – wie von der Beschwerdeführerin behauptet - in die Vertragsverhandlungen eingebunden gewesen wären, wodurch ihr unternehmerisches Tätigwerden zum Ausdruck gekommen wäre, lässt sich den Unterlagen, die die Beschwerdeführerin zum Beweis dieses Vorbringens vorgelegt hat (vgl. Beilagen 12 bis 18 der Beschwerde) nicht entnehmen.

Bei der Beilage 12 handelt es sich um ein e-mail von E.X. an einen Vertreter der Fa-S, mittels dem dieser Änderungen bzw. Ergänzungswünsche zu einem Vertragsentwurf betr. Adaptierung des Nutzungsvertrages vom 08.06.1998 (Gestattung der Installierung einer Sendeeinrichtung für Mobilfunkdienste) im Auftrag seiner Familie, ausgehend von einer stattgefundenen Besprechung übermittelt (vgl. *"teile ich Ihnen mit, dass ich von meiner Familie beauftragt wurde, das Ergebnis unserer Besprechung, die am Wochenende stattfand, zu übermitteln"*). Von wem er konkret beauftragt wurde und wer an der Besprechung konkret teilgenommen hat, geht aus dem Schreiben nicht hervor. In der Beilage 13 leitet E.X. dieses e-mail an G.X. mit näheren Bemerkungen weiter. Laut den vom steuerlichen Vertreter am 26.11.2019 übermittelten Unterlagen fand in der gegenständlichen Angelegenheit ein weiterer Schriftverkehr zwischen E.X. und Fa-S statt (e-mail vom 11.10.2010 und 16.10.2010). Zu einer Änderung des Nutzungsvertrages vom 08.06.1998 ist es aber letztlich nicht gekommen. Dies ergibt sich zum einen aus dem vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 13.11.2019 übermittelten, von O. erstellten Vertrag "Änderungen/Ergänzungen des Nutzungsvertrages vom 08.06.1998" (Stand 31.03.2011), der von den Parteien nicht unterfertigt wurde. Zum anderen lässt sich dies aus der Aufstellung der Einnahmen für das Jahr 2012 (Beilage 37 der Beschwerde) entnehmen. Das von O. geleistete Nutzungsentgelt betrug im Jahr 2010 vierteljährlich netto € 1.073,--, also monatlich netto € 357,67. In der Aufstellung der Einnahmen für das Jahr 2012 ist das Nutzungsentgelt von T (Anmerkung des BFG: Bereits mit 22.09.2008 wurde der Firmenwortlaut "T" in "O." geändert) weiterhin mit monatlich netto € 357,53 ausgewiesen. Einen nennenswerten gestalterischen Einfluss der aus dem e-mail Verkehr hervorgehenden Fruchtgenussberechtigten (E.X. und G.X., namentlich erwähnt wird auch C.X..) vermag das Bundesfinanzgericht in den durchgeführten Verhandlungen nicht zu erkennen. Dagegen spricht allein schon die Höhe der Einkünfte, die durch die Verhandlungen beeinflusst werden sollte. Nach den Vorstellungen des Nutzungsberechtigten sollte das bisherige Entgelt um jährlich netto € 2.145,70 , nach den Vorstellungen des Nutzungsgebers um jährlich netto € 4.288,77 , erhöht werden. Bedenkt man, dass die Einnahmen der Beschwerdeführerin im Jahr 2010 insgesamt € 271.864,-- betragen haben, so handelt es sich bei der Entgeltgröße, die Gegenstand der Verhandlungen war - die Verhandlungen sind im Übrigen letztlich gescheitert und haben

sich einkünftermäßig überhaupt nicht niedergeschlagen - lediglich um 0,78 % bzw. 1,57 % der Einnahmen.

Die Beilage 14 stellt ein Antwortschreiben von B. und A.X. auf ein Zeitungsinserat dar (Inserat der Fa-C, die als Generalplaner für die Fa-U auf der Suche nach Grundstücken war). Dass es sich bei diesem Schreiben ausschließlich um ein Schreiben der Liegenschaftseigentümer handelt, geht aus dem Briefkopf (vgl. *“B.X. und A.”*) und der Grußformel (vgl. *“mit freundlichen Grüßen B. und A.X.”*) sowie dem Text des Schreibens (vgl. *“Wir sind Eigentümer eines ca. 4.000 m² großen Grundstückes ...”*) klar und eindeutig hervor. Wenn auf diesem Schreiben in der Grußformel nach den Namen der Liegenschaftseigentümer die Worte *“i.A G.X.”* aufscheinen, so bedeutet dies, dass hier G.X. als Vertreter der Liegenschaftseigentümer und nicht als Fruchtgenussberechtigter aufgetreten ist.

Bei den Beilagen 15 und 16 handelt es sich um handschriftliche Aktenvermerke, betreffend Verhandlungen mit der Fa-A. Aus dem Umstand, dass diese Aktenvermerke auf Briefpapier der Steuerberatungskanzlei Stb-A, angefertigt sind, ist zu schließen, dass hier G.X., sollte er der Verfasser dieser Aktenvermerke sein (wer der Verfasser ist, lässt sich den Schriftstücken nicht entnehmen) namens der steuerlichen Vertretung und nicht als Fruchtgenussberechtigter tätig geworden ist.

Die Beilage 17 hat gleichfalls einen handschriftlichen Aktenvermerk zum Gegenstand, angebracht auf Briefpapier der Fa-M. Von wem dieser Aktenvermerk angefertigt wurde geht aus dem Schriftstück nicht hervor. Auf dem Schriftstück findet sich der Vermerk *“Fax – Nr. xy z.H. Hr. G.X.”*. Bei der angegebenen Faxnummer handelt es sich um die Faxnummer der ehemaligen Steuerberatungskanzlei Stb-A, ein Umstand, aus dem der Schluss zu ziehen ist, dass auch hier G.X. als Organ der steuerlichen Vertretung und nicht als Fruchtgenussberechtigter in die Angelegenheit involviert war. Im Übrigen lässt sich dem Schreiben nicht entnehmen, ob diese Angelegenheit überhaupt mit einer der fruchtgenussgegenständlichen Liegenschaften in Zusammenhang steht.

Bei der Beilage 18 handelt es sich um ein Fax vom 27.03.2000, das nicht leserlich ist.

Dass die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin, der im Übrigen die Vertretung sowohl der Fruchtgenussbesteller als auch der Fruchtgenussberechtigten oblag, von den Fruchtgenussberechtigten dazu bevollmächtigt wurde, für sie (gemeint die Fruchtgenussberechtigten) u n t e r n e h m e r i s c h e Entscheidungen zu treffen (also solche, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung eines Fruchtgenusses als erforderlich erachtet), wird weder von der Beschwerdeführerin behauptet, noch ergeben sich dafür irgendwelche Anhaltspunkte aus der Aktenlage.

Wenn die Beschwerdeführerin in der Vorwegvergütung eine Abgeltung für darüber hinausgehende unternehmerische Tätigkeiten der Fruchtnießer C.X. und G.X. erblickt, ist nicht nachvollziehbar, um welche unternehmerischen Tätigkeiten es sich dabei handeln soll. Nähere Angaben zu diesen Tätigkeiten erfolgen seitens der Beschwerdeführerin

nicht. Die Beschwerdeführerin erwähnt die Namen dieser beiden Fruchtnießer im Zusammenhang mit der Verwaltung der Liegenschaften. So sei die Verwaltung der Liegenschaften zum überwiegenden Teil durch die Fruchtnießer C.X. und G.X. erfolgt. Die Verwaltung von Liegenschaften ist aber dem unternehmerischen Tätigwerden, wie es der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung eines Fruchtgenusses fordert, nicht gleichzusetzen.

Soweit die Beschwerdeführerin die unternehmerische Tätigkeit des Fruchtnießers G.X. darin zu erkennen glaubt, dass dieser ausnahmslos, abgesehen von den wenigen Fällen, in denen dies durch den Mieter erfolgt sei, die Mietverträge erstellt und auch die gesamte Korrespondenz abgewickelt habe, so vermag die Beschwerdeführerin auch diese Ausführungen mit den von ihr vorgelegten Unterlagen nicht zu belegen. Die Beschwerdeführerin verweist in diesem Zusammenhang auf die Beilagen 19 bis 32 der Beschwerde.

Bei den Beilagen 21, 24, 29 und 31 handelt es sich um Schreiben von B. und A.X. an die Anzeigenabteilung der Salzburger Nachrichten (Schaltung von Inseraten bzw. Antwort auf ein Inserat). Dabei handelt es sich ausschließlich um Schreiben der Liegenschaftseigentümer (siehe dazu jeweils den Briefkopf, in dem als Absender *“B.X. und A.”* angeführt sind). Wenn diese Schreiben von G.X. gezeichnet sind (vgl. *“Mit freundlichen Grüßen i.A. G.X.”*) so bedeutet dies, dass hier G.X. als Vertreter der Liegenschaftseigentümer und nicht als Fruchtgenussberechtigter aufgetreten ist.

Dasselbe gilt auch für die Beilage 25 (Eingabe von B. und A.X. an die Salzburger Nachrichten betr. Änderung eines Inserates). Wenngleich hier in der Grußformel (vgl. *“Mit freundlichen Grüßen G.X.”*) der Zusatz i.A. nicht angebracht ist, so kann auch hier (siehe Briefkopf) das Tätigwerden von G.X. nur als Vertretung der Liegenschaftseigentümer und nicht als Fruchtgenussberechtigter eingestuft werden.

Die als Beilagen 19, 22, 23 und 26 vorgelegten Schreiben tragen als Absender den Namen der Rechtsanwaltskanzlei E.. Adressiert sind diese Schreiben an die *“Stb-OEG2, z.H. Herrn X.”* (das Schreiben Beilage 23 *“... z. H. Herrn G.X. ...”*) Im Hinblick auf die erfolgte Adressierung ist davon auszugehen, dass diese Schreiben an die seinerzeitige steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin (die X-u-Mitbesitzer war laut den Eintragungen im Abgabensystem im Zeitraum 15.01.2002 bis 04.06.2008 durch die Stb-OEG2 vertreten; dies wird von der Beschwerdeführerin im Antwortschreiben vom 02.09.2019 auch bestätigt) gerichtet wurden (siehe dazu auch den Satz *“Aufgrund der ständigen Zusammenarbeit verzeichne ich keine Kosten”* in der Beilage 22) und nicht an G.X. in seiner Eigenschaft als Fruchtnießer – vorausgesetzt, dass diese Schreiben mit den fruchtgenussgegenständlichen Liegenschaften überhaupt in Zusammenhang stehen. Aus den Beilagen 19, 23 und 26 lässt sich ein solcher nicht entnehmen.

Bei den Beilagen 30 und 32 handelt es sich um Schreiben betr. offene Mieten. Verfasst sind diese Schreiben in handschriftlicher Form von G.X. Da diese Schreiben auf Briefpapier der Steuerberatungskanzlei Stb-OEG2 angefertigt sind (bei der Beilage 32

scheint zwar dieser Name nicht auf, wohl aber die Adresse der Kanzlei samt Telefon- und FaxNr.) ist auch hier davon auszugehen, dass G.X. als Vertreter der Kanzlei und nicht in seiner Eigenschaft als Fruchtnießer aufgetreten ist. Zudem handelt es sich bei der Einmahnung offener Mieten nicht um ein unternehmerisches Tätigwerden, wie es der VwGH für die steuerliche Anerkennung eines Fruchtgenusses fordert, sondern um reine Vollzugsmaßnahmen im Zusammenhang mit abgeschlossenen Mietverhältnissen.

Bei den Beilagen 20, 27 und 28 ist völlig unklar, was mit diesen Schreiben belegt werden soll. Die Beilage 20 stellt einen Auszug aus dem Gerichtsakt des LG Salzburg GZ.xy (Konkursverfahren der Fa-DÖ) dar, bei den Beilagen 27 und 28, die nur teilweise leserlich sind, handelt es sich um die Baubeginnanzeige der S-Wohnbau an die Gemeinde-XY, betr. ein Bauvorhaben der Fa-B, sowie um die Verständigung der Liegenschaftseigentümer B. und A.X. vom Beginn der Bauarbeiten.

Abgesehen vom Umstand, dass nach Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung in den Mietverträgen weiterhin als Bestandgeber die Liegenschaftseigentümer aufscheinen, wurden nach Begründung des Fruchtgenussrechtes auch in Rechnungen weiterhin die Liegenschaftseigentümer angeführt. Dies räumt die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift selbst ausdrücklich ein, wenn sie ausführt: *“Diese (gemeint: Rechnungen, die vermietete Objekte betreffen) wurden entweder auf B.X. und A. oder an X-u-Mitbesitzer ausgestellt“*. Dass dies aber nicht nur Eingangsrechnungen - wie von der Beschwerdeführerin ausdrücklich zugegeben – sondern auch Ausgangsrechnungen betrifft, geht aus den von der Beschwerdeführerin selbst vorgelegten Rechnungen klar hervor (vgl. Beilagen 4 bis 7). Dabei handelt es sich jeweils um Ausgangsrechnungen, die als Rechnungsaussteller B. und A.X. ausweisen und an die Fa-A (Beilage 4), Fa-E-GmbH (Beilage 5), Fa-T (Beilage 6), Fa-B (Beilage 7), gerichtet sind und Mieterhöhungen bzw. Indexanpassungen betreffen. Bei den Beilagen 8 und 9 handelt es sich gleichfalls um Schreiben der Liegenschaftseigentümer B. und A.X., die eine Indexanpassung bzw. Einmahnung eines Mietrückstandes zum Gegenstand haben, jeweils gerichtet an die Fa-H diese Schriftstücke sind jedoch mit 03.05.2011 und 28.04.2011 datiert und daher für das vorliegende Verfahren ohne Belang.

Aus der dargelegten Vorgangsweise kommt deutlich zum Ausdruck, dass die Liegenschaftseigentümer auch nach der rechtlichen Begründung des Fruchtgenussrechtes als diejenigen Personen aufscheinen, die in der Abwicklung der Bestandverhältnisse gegenüber den Mietern aufgetreten sind. Es kann daher kein Zweifel obwalten, dass eine Zurechnung der Einkünfte an die Fruchtnießer nicht Platz greifen kann. Daran mag auch der Umstand nichts zu ändern, dass auf den Beilagen 4 bis 7 (die Beilagen 8 und 9 sind für das vorliegende Verfahren unbeachtlich) die UID Nummer der Beschwerdeführerin aufscheint.

Zutreffend ist, dass die Mieten auf ein gemeinsames, auf den Namen der Beschwerdeführerin eingerichtetes Konto (Kontoxy bei der Raika-Z) einbezahlt wurden. Dabei handelt es sich - wie sich im Zuge der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungen herausgestellt hat - um ein Konto, lautend auf X-u-Mitbesitzer. Die

Ausführungen der Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden, wonach das in Rede stehende Konto ein Konto von A.X. und B. darstellt, ist nicht richtig. Dieser Umstand vermag jedoch ebenso wie der Umstand, dass die Fruchtnießer – wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht – die mit den vermieteten Objekten verbundenen Aufwendungen getragen haben, noch nicht zu bewirken, dass ein steuerlich relevanter Fruchtgenuss vorliegt. Unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Fruchtgenusses ist, dass die Fruchtgenussberechtigten im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen, indem sie am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0052). Daran mangelt es aber im vorliegenden Fall.

b) Garagentore

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Jahre 2008 und 2009 geltenden Fassung lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern [...].

Außer Streit steht gegenständlich, dass beim Wohnhaus Adresse1 im Jahr 2008 zwei Garagentore ausgetauscht wurden. Laut den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 02.09.2019 handelt es sich dabei um ein Wohnhaus mit zwei selbständig begehbaren Wohnungen, wobei jeder Wohnung eine Garage zugeordnet ist. Nach den im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers befindlichen Unterlagen belaufen sich die Kosten für den Austausch der Garagentore auf € 2.910,-- zuzüglich Mehrwertsteuer.

Strittig zwischen den Parteien ist, ob die Aufwendungen für diesen Toraustausch Instandsetzungsaufwand darstellen, der auf zehn Jahre verteilt abzusetzen ist, oder diese Aufwendungen zum Instandhaltungsaufwand zu rechnen sind, der sofort absetzbar ist.

Im Gegensatz zur Ansicht der Abgabenbehörde vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, die Aufwendungen stellten Instandhaltungsaufwand dar. Durch den Austausch der zwei Garagentore sei weder der Nutzungswert des Wohnhauses wesentlich erhöht noch seine Nutzungsdauer wesentlich verlängert worden. Die alten Garagentore seien

noch verwendbar gewesen. Die Garagentore seien ca. 30 Jahre alt, in entsprechendem Zustand und einfach aus diesem Grund auszutauschen gewesen.

Das Bundesfinanzgericht folgt in diesem Punkt der Auffassung der Beschwerdeführerin.

In § 28 Abs. 2 EStG 1988 definiert der Gesetzgeber, was unter Instandsetzungsaufwendungen zu verstehen ist. Danach handelt es sich dabei um jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Instandsetzung wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte. Instandsetzungsaufwand ist – so der Gerichtshof – insbesondere dann anzunehmen, wenn ein vernachlässigtes Gebäude renoviert wird; punktuelle Verbesserungen sind nicht Instandsetzung, sondern sofort abzugsfähige Instandhaltung (vgl. VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044).

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes ist nach Ansicht des Höchstgerichtes gegeben, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen (siehe dazu das zuvor angeführte Erkenntnis).

Im vorliegenden Fall wird durch den Austausch der zwei Garagentore die Nutzungsdauer des Wohngebäudes nicht wesentlich verlängert. Durch den Garagentoraustausch wird aber auch der Nutzungswert des Wohngebäudes nicht wesentlich erhöht. So führt der Austausch der beiden Garagentore nicht dazu, dass dadurch das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Leerstellungszeiten der Wohnungen infolge höherer Attraktivität des Gebäudes verkürzt werden, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Gebäudes mehr erzielt werden könnte (siehe dazu die Kosten des Garagentoraustausches von € 2.190,-- netto). Es handelt sich beim gegenständlichen Austausch der Garagentore nur um eine punktuelle Verbesserung, die im Sinne der zitierten Rechtsprechung zu einem sofort absetzbaren Instandhaltungsaufwand führt.

c) Kilometergelder und Telefonkosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zufolge des § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern

und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag.

Fahrtkosten und Telefonkosten zählen zu den Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988.

Gegenständlich steht außer Streit, dass Fahrtkosten und Telefonkosten dem Grunde nach angefallen sind. Strittig ist ausschließlich die Höhe dieser Kosten.

Wenn der Betriebsprüfer im vorliegenden Fall die von der Beschwerdeführerin jeweils in pauschaler Höhe in Ansatz gebrachten Kilometergelder und Telefonkosten nicht anerkannt hat, sondern diese Kosten im Wege des § 184 BAO ermittelt hat, kann ihm nicht entgegengetreten werden.

Faktum ist, dass hinsichtlich der in Rede stehenden, geltend gemachten Aufwendungen keine Aufzeichnungen existieren. Dies gesteht die Beschwerdeführerin selbst ausdrücklich zu (siehe dazu den e-mail Verkehr vom 01.03.2012 zwischen dem Betriebsprüfungsorgan und dem steuerlichen Vertreter).

Liegen keine Aufzeichnungen vor, so ist die Behörde zu einer Schätzung berechtigt bzw. verhalten. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur auch ausdrücklich im Zusammenhang mit geltend gemachten Kfz-Aufwendungen (vgl. z.B. VwGH 27.07.1994, 92/13/0175) und Telefonkosten (vgl. z.B. VwGH 29.06.1995, 93/15/0104, VwGH 21.07.1998, 98/14/0021) ausgesprochen.

Ziel einer Schätzung ist die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Jede Schätzung trägt einen Unsicherheitsfaktor in sich (vgl. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165).

Der Betriebsprüfer hat in den unter Tz 3 und Tz 4 des BP-Berichtes erfolgten Ausführungen die von ihm vorgenommene Schätzung schlüssig und nachvollziehbar begründet.

Diese Schätzung vermag die Beschwerdeführerin mit dem von ihr in der Beschwerdeschrift vom 28.06.2012 eingewendeten häufigen Mieterwechsel – sie bringt in diesem Zusammenhang vor, es habe im Prüfungszeitraum über 20 verschiedene Mieter gegeben und verweist diesbezüglich auf die Beilagen 36 und 37 – und den Umstand, ihre Ausführungen im e-mail vom 01.03.2012 seien nicht berücksichtigt worden, nicht zu entkräften.

Die Beilage 37 betrifft das Jahr 2012 und ist – da außerhalb des Streitzeitraumes liegend – für das vorliegende Verfahren nicht von Relevanz.

Ein Vergleich der Auflistung der Mieter im Jahr 2006 mit jener im Jahr 2010 (siehe dazu die von der Beschwerdeführerin mit e-mail vom 02.09.2019 vorgelegten Aufstellungen betreffend die Einnahmen 2006 und 2010) zeigt folgendes Bild:

Im Jahr 2006 gab es insgesamt 18 Mieter, im Jahr 2010 insgesamt 20 Mieter. Gegenüber dem Jahr 2006 scheinen im Jahr 2010 8 neue Mieter auf, 12 Mieter sind ident geblieben. Dies bedeutet, dass 60% der Mieter gleichgeblieben sind.

Angesichts der hohen Anzahl der in den Jahren 2006 bis 2010 gleichgebliebenen Mieter sind die von der Beschwerdeführerin im e-mail vom 01.03.2012 angeführten Fahrten zu Maklern, Rechtsanwälten, Mietinteressenten sowie die durchschnittlich ein bis zweimal pro Woche angegebenen Fahrten zu den Eltern nicht nachvollziehbar. Für die angeführte Frequenz der Fahrten zu den Eltern, bietet auch der Hinweis auf die Abwicklung des gesamten Zahlungsverkehrs keine tragfähige Grundlage. So vermag auch die Anzahl der auf dem Kontoxy bei der Raika-Z aufscheinenden Bewegungen (das Bundesfinanzgericht geht davon, dass der gesamte Zahlungsverkehr über dieses Konto abgewickelt wurde) die ein- bis zweimalig pro Woche ins Treffen geführten Fahrten zu den Eltern nicht zu erklären.

d) Änderung der Einkünfte

Die Stattgabe der Beschwerde im Punkt Garagentore führt zu einer Änderung der Einkünfte in den Jahren 2008 und 2009 wie folgt:

	2008	2009
Einkünfte vor BP (lt. Erklärung)	238,017,32 €	224.938,62 €
Tz 2 Garagentore	(bislang +1.899,00 €) NEU 0,00 €	(bislang - 291,00 €) NEU 0,00 €
Tz 3 Kilomergelder	+ 714,00 €	+ 714,00 €
Tz 4 Telefonkosten	+ 166,75 €	+ 166,75 €
	238.898,07 €	225.819,37 €

e) Abschließende Bemerkung

In den angefochtenen Bescheiden sind der Abgabenbehörde eine Reihe von Schreibfehler unterlaufen. Diese werden im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens berichtigt. So wurde in sämtlichen Bescheiden im Adressfeld bei B.X. das Geburtsdatum xy1936 (= Geburtsdatum der Ehegattin A.X.) angeführt. Das Geburtsdatum lautet hier richtigerweise xy1937. Weiters wurde in den Bescheiden betreffend Feststellung sowie Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007, 2009, 2010 in Pkt.1.1) zweiter Satz jeweils die Jahreszahl 2006 angeführt. Die richtige Jahreszahl lautet hier 2007 bzw. 2009 bzw. 2010.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg-Aigen, am 13. Jänner 2020