

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richterin in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf, über die Beschwerde gegen die gem § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Finanzamt vom 18.06.2013, betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2012, St. Nr. xxxx zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Für die Jahre 2003 bis 2005 übermittelte der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) dem Finanzamt die Einkommensteuererklärungen samt Aufstellungen seiner Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung.

In der Folge erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004 und 2005 am 30.6.2004, 17.5.2005 und 12.6.2006 unter Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2003 in Höhe von 3.214,53 €, 2004 von 7.883,28 € und 2005 von 8.226,80 € erklärungsgemäß.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 23.9.2005 aufgehoben und gleichzeitig wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid 2004 erlassen mit der Begründung, dass das Pendlerpauschale bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei, sodass ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung daher nicht möglich sei. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden bescheidmäßig nicht geändert.

Mit Schreiben vom 19.10.2006 regte der Bf. die Wiederaufnahme des Verfahrens mit folgender Begründung an:

"Leider ist mir bei meinen Steuererklärungen für 2003, 2004 und 2005 wegen Unkenntnis ein schwerer Fehler unterlaufen, welchen ich hiermit darstellen möchte:

Laut Mietvertrag vom 24.9.2003 mit der Mieterin P JW wurde eine monatliche Miete in Höhe von 700 € vereinbart, welche ich auch in den oben angeführten Steuererklärungen zum Ansatz gebracht habe. Leider habe ich den dazugehörigen Optionsvertrag vom 21.10.2003, worin der Mieterin ein Optionsrecht zum Kauf dieser Liegenschaft eingeräumt wird und von der oa Monatsmiete ein Betrag von 500 € als Anzahlung für diesen Kauf nicht angerechnet.

Es war daher von mir unrichtig, die Mieteinnahmen mit 700 € zu beziffern, sondern richtig ist nur ein Betrag von 200 € monatlich und der Rest von 500 € gilt als Anzahlung. Dadurch ändern sich meine Steuererklärungen und auch die Bescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wie folgt.

2003

<i>Einkünfte aus V+V</i>	<i>bisher</i> € 3.214,53	<i>neu</i> € 1.714,53
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>bisher</i> € 6.340,18	<i>neu</i> € 24.840,18

2004

<i>Einkünfte aus V+V</i>	<i>bisher</i> € 7.883,28	<i>neu</i> € 1.883,28
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>bisher</i> € 39.285,91	<i>neu</i> € 3.285,91

2005

<i>Einkünfte aus V+V</i>	<i>bisher</i> € 8.226,80	<i>neu</i> € 2.226,80
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>bisher</i> € 38.836,18	<i>neu</i> € 32.836,18

Auf Grund des Hervorkommens dieser Tatsachen stelle ich hiermit den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu den Einkommensteuerbescheiden 2003, 2004 und 2005. Beiliegend übersende ich Ihnen den Mietvertrag und auch den oa Optionsvertrag zu ihrer Einsichtnahme.

Aus dem beigelegten Mietvertrag vom 24.9.2003 - vergebührt gem. § 33 TPS GebG in Höhe von 252 € - geht folgendes hervor:

"....II. Mietgegenstand:

Gegenstand dieses Mietvertrages sind alle Räumlichkeiten im Hause N. 00, Adresse und der gesamte zur EZ 000 gehörige Grundbesitz.

III. Verwendung des Mietgegenstandes:

Der Bestandgeber vermietet und der Bestandnehmer mietet den unter II angeführten Bestandsgegenstand lediglich zu Wohnzwecken.

IV. Vertragsdauer:

Das Bestandverhältnis beginnt am

1.10.2003

und wird auf die Dauer von 10 Jahren geschlossen und endet somit am

30.9.2013,

ohne dass es einer Kündigung bedarf durch den Ablauf der bedungenen Zeit.

Davon unberührt bleiben die Rechte der vertragschließenden Parteien zur sofortigen Auflösung des Bestandverhältnisses gemäß § 1118ff ABGB.

V. Bestandsmietzins, Betriebskosten, Laufende öffentliche Abgaben, Heizkosten, Wertsicherung:

Der monatliche Bestandszins besteht aus

- a) dem Hauptbestandsmietzins*
- b) den Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und den Heizkosten.*

Der Hauptbestandszins wird mit 700 € vereinbart. Der Bestandnehmer verpflichtet sich den monatlichen Hauptbestandszins an den Vermieter zu bezahlen, dies jeweils monatlich im Vorhinein am 1. eines jeden Kalendermonats unter Einhaltung eines 5 tägigen Respiros spesen- und abzugsfrei auf das bereits bekanntgegebenen Konto des Vermieters.

Der Mieter verpflichtet sich diesbezüglich bei seinem Bankinstitut einen Dauerauftrag zu veranlassen.

Als Betriebskosten und öffentliche Abgaben gelten die im Mietrechtsgesetz angeführten (§§ 21ff MRG), soweit nicht im Nachhinein eine gesonderte Vereinbarung getroffen wurde.

Soweit Betriebskosten direkt mit der Gemeinde bzw. dem Versorgungsunternehmen abgerechnet werden können, hat der Mieter direkt mit dem Versorgungsunternehmen bzw. der Gemeinde abzurechnen und die Abrechnung zu veranlassen.

Für die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, bei denen eine Direktvorschreibung nicht möglich ist (Wasser, Kanal, Müll, Versicherungen etc.) erfolgt vierteljährlich die Vorschreibung, welche binnen 14 Tagen zu bezahlen ist.

Die im Bestandsobjekt befindlichen Heizungsanlagen können auf eigene Kosten und Gefahr verwendet werden, auch die diesbezügliche Wartungspflicht trifft den Mieter.

Für sämtliche in diesem Vertrag genannten Beträge wird ausdrücklich Wertsicherung vereinbart. Als Grundlage für die Berechnung der Wertsicherung dient der vom

Österreichischen Statistischen Zentralamt monatlich verlautbarte Verbraucherpreisindex 2000 bzw. ein in der Folge an seine Stelle tretender Index.

Ausgangsziffer der Berechnung der Wertsicherung ist die Indexziffer für Oktober 2003.

Der Mietzins verändert sich im gleichen Verhältnis wie der oben erwähnte Index.

Als Vergleichsindexzahl wird erstmals die Jahresdurchschnittsindexzahl 2003 zum Ausgangsindex herangezogen, in weiterer Folge die spätere Jahresdurchschnittsindexzahl mit der vorigen Jahresdurchschnittsindexzahl. Die Kosten für die Berechnung der Indexsteigerung trifft jeweils den Mieter.

VI. Kautions:

Der Mieter hat binnen 14 Tagen ab Vertragsabschluss zur Sicherstellung für alle Forderungen, die dem Vermieter aus diesem Mietverhältnis erwachsen können (z.B. Mietzinsrückstand, evtl. Abnutzung, Schäden) eine Kautions in Höhe von 2.100 € in Form eines Sparbuches samt Lösungswort zu übergeben. Die Kautions ist binnen 4 Wochen nach Beendigung des Mietverhältnisses und nach ordnungsgemäßer Übergabe des Mietgegenstandes zurückzubezahlen. Der Vermieter behält sich lediglich vor, einen Betrag von 250 € zurückzubehalten, dies bis zur endgültigen Abrechnung der Betriebskosten und öffentlichen Abgaben etc. oder Schäden für das gegenständliche Bestandsobjekt.

.....

VII. Umfang des Benützungsrechtes, Instandhaltung:

Der Mieter ist berechtigt den Bestandsgegenstand unter Berücksichtigung des oben vereinbarten Verwendungszweckes diesem Vertrag gemäß zu gebrauchen und zu benutzen. Er hat den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Einrichtungen und Geräte (insbesondere Licht- und Wasserleitungsanlagen, Heiz- und Sanitäranlagen und Elektrogeräte und Öfen) auf eigene Kosten zu warten und instand zu halten.

Der Mieter ist verpflichtet, den Garten zu pflegen und den notwendigen Baum- und Strauchschnitt durzuführen, widrigenfalls der Vermieter berechtigt ist, eine Ersatzkraft auf Kosten des Mieters zu beauftragen.

Der Mieter ist weiters verpflichtet den Holzbalkon zu warten, instand zusetzen und regelmäßig zu streichen. Weiters ist der Forellenteich zu warten und zu pflegen und der Forellenbestand zu erhalten.

Soweit im inneren des Bestandsobjektes bzw. an der Klingelanlage Schäden auftreten, sind diese unverzüglich und ohne Regressanspruch gegen den Vermieter auf Kosten des Mieters zu beheben (z.B. Undichtheit bei Wasserhähnen, Heizkörperventilen, Schäden am WC Spülkasten, E-Geräten und E-Installationen sowie sonstige Installationen etc.). Sollten durch eine nicht rechtzeitige Behebung solcher Schäden Folgeschäden auftreten, ist der Mieter schadenersatzpflichtig.

Ernste Schäden (Wasserrohrbruch etc.) sind unverzüglich dem Vermieter zu melden.

Der Mieter ist verpflichtet das im einem eigenen Übergangsprotokoll angeführte Inventar zu warten und gegen ortsübliche Risiken (Hausratsversicherung) zu versichern.

Das Übernahmeprotokoll bildet einen integrierenden Bestandteil dieses Mietvertrages.

Der Mieter hat dem Vermieter oder einer von dieser beauftragten Person das Betreten des Mietobjektes aus wichtigem Grund jederzeit zu gestatten.

Drei Monate vor Ablauf des Mietverhältnisses steht dem Vermieter das Recht zu, jederzeit - möglichst nach vorhergehender Vereinbarung mit dem Mieter, das Mietobjekt mit eventuellen Nachmieter zu besichtigen.

Im übrigen besteht jeweils zum Kalenderhalbjahr ein Besichtigungsrecht der Vermieterin betreffend das Bestandobjekt nach zuvoriger Terminvereinbarung.

Der Mieter haftet für die Schäden am Mietobjekt, die durch sein eigenes Verschulden bzw. das Verschulden seiner Erfüllungsgehilfen, Familienmitglieder etc. entstehen und für alle Glasschäden.

VIII. Übergabe, Veränderung des Bestandgegenstandes, Investitionen:

Der Mieter bestätigt, das Bestandsobjekt in gutem und sauberem Zustand übernommen zu haben und verpflichtet sich, dasselbe auf eigene Kosten in gutem Zustand zu erhalten und nach Ablauf der Bestanddauer in ordnungsgemäßem und sauberem Zustand an den Vermieter zurückzustellen. Hinsichtlich sämtlicher Beschädigungen, welche am Mietgegenstand bei Beendigung des Mietverhältnisses bestehen, verpflichtet sich der Mieter zu diesbezüglichen ordnungsgemäßigen Reparatur bzw. Instandsetzung auf eigene Kosten durch eine Fachfirma.

Bauliche Veränderungen am Mietgegenstand dürfen jedoch nur mit schriftlicher Zustimmung des Vermieters vorgenommen werden. Im Fall der Zustimmung des Vermieters verpflichtet sich der Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses auf seine Kosten den alten Zustand wieder herzustellen. Sollte der Vermieter es jedoch wünschen, sind die getätigten Investitionen ohne Ersatz im Mietobjekt zu belassen.

IX. Untermiet- und Weitergabeeverbot:

Die gänzliche oder teilweise Unter Vermietung, Weitergabe, Verpachtung des Mietobjektes bzw. die unentgeltliche Weitergabe ist ohne gesonderte schriftliche Vereinbarung der Vertragspartner unzulässig und würde im Fall des Zu widerhandelns einen sofortigen Grund zur Auflösung des Bestandverhältnisses darstellen.

X. Aufrechnungsverbot:

Der Mieter verzichtet darauf allfällige Gegenforderungen, die er gegen den Vermieter haben könnte, gegen die Mietzinsforderung aufzurechnen oder das Mietgeld ganz oder teilweise zurückzubehalten.

XI. Anfechtungsverzicht:

...

XII. Telefoneinleitung, SAT-Anlage:

Der Mieter ist berechtigt, auf eigen Kosten ein Telefon einleiten bzw. eine Sat- Anlage installieren zu lassen. Bei Beendigung des Mietverhältnisses wird jedoch hiefür keine Ablöse bezahlt und ist - soferne es der Vermieter wünscht- der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen.

XIII. Schneeräumung und Verkehrssicherheit:

....

XV. Tierhaltung:

Eine Tierhaltung ist nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Vermieters zulässig, die derzeitigen zwei Katzen sowie das Terrarium samt Schlange gelten als genehmigt.

XVI. Schlussbestimmungen:

Dieser Vertrag wird in einem Original unterfertigt.

Der Vertrag wurde im Auftrag und Interesse des Vermieters errichtet. Alle in diesem Vertrag nicht ausdrücklich aufgezählten Zugeständnisse seitens des Vermieters an den Mieter stellen Präkarien dar. Stillschweigende Vertragsabänderungen gemäß § 863 ABGB sind ausdrücklich ausgeschlossen.

Änderungen und Ergänzungen des Bestandvertrages bedürfen bei sonstiger Nichtigkeit der Schriftform.

XVII. Besondere Vereinbarungen:

Der Mieter ist informiert über die Möglichkeit eines Wasseransammlung aufgrund der bestehenden Drainagierung und ist zur unverzüglichen Meldung eines solchen Umstandes an den Vermieter verpflichtet, widrigenfalls er für die Folgeschäden haftet.

Dem Mieter ist das Aufstellen eines Pools im Garten erlaubt, wobei der Standort zuvor im Einvernehmen mit dem Vermieter abzusprechen ist. Bei Beendigung des Mietverhältnisses hat jedoch der Mieter den ursprünglichen Zustand (insbesondere Rasenbeschaffenheit) auf seine Kosten wiederherzustellen....".

Aus dem Optionsvertrag vom 21.10.2003 geht folgendes hervor:

"Abgeschlossen zwischen dem Bf., als Optionsgeber und Frau P JW, N. 00, Adresse, als Optionsnehmer wie folgt:

1. der Bf. räumt hiermit Frau P JW das alleinige Recht ein, die ihm gehörige Liegenschaft EZ 000 Grundbuch XY, BG X. bestehend aus dem Grundstück xx samt dem darauf erbauten Haus N. 00, Adresse, samt allem rechtlichen und physischen Zugehör und allen Bestandteilen, insbesondere Baulichkeiten, zu nachstehenden Bedingungen zu erwerben, dies ab dem Zeitpunkt der Löschungsfähigkeit des Sub C-INR. 8a auf der Vertragsliegenschaft intabulierten Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu Gunsten des

Herrn L.B., geb.... (Derzeit ist Frau P JW bereits Mieterin dieser Liegenschaft samt Haus-Mietvertrag vom 24.9.2003). Frau P JW nimmt diese Option an.

2.a) Der vereinbarte Kaufpreis beträgt 159.880 €. Der Kaufpreis ist Zug um Zug bei Unterfertigung des grundbuchsfähigen Kaufvertrages zur Zahlung fällig. Der Kaufpreis ist wertgesichert und zwar gilt als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit der vom österreichischen Statistischen Zentralamt monatlich verlautbare Verbraucherpreisindex 2000 oder ein an seine Stelle tretender Index, wobei aber immer der Betrag von 159.880 € die unterste Grenze darstellt. Als Bezugsgröße dient die für den Monat dieser Vertragsunterfertigung errechnete Indexzahl, somit September 2003. Als Vergleichsindexzahl gilt die zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung betreffend den grundbuchsfähigen Vertrag zuletzt verlautbare Indexzahl. Eine Schwankung bis 10% bleib allerdings unberücksichtigt; sollte die prozentuelle Schwankung mehr als 10% ergeben, sind nur die über 10% liegenden Prozentpunkte heranzuziehen. Eine zusätzliche zwischenzeitige Verzinsung findet nicht statt. Im Fall des Verzuges mit der Kaufpreiszahlung werden allerdings bereits jetzt 12% Verzugszinsen vereinbart.

b) Sollte es zum Abschluss des grundbuchsfähigen Kaufvertrages kommen, werden vom Vermieter als nunmehriger Verkäufer 500 € pro Monat der bis zu diesem Zeitpunkt bezahlten Nettomiete auf den oben angeführten Kaufpreis zur Anrechnung gebracht.

c) Ausdrücklich vereinbart wird, dass eine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung im Grundbuch nicht erfolgt.

5. Sämtliche Kosten der Errichtung bis zur Verbücherung des allenfalls abzuschließenden Kaufvertrages, sowie die Kosten dieser Urkunde trägt Frau P JW; sie ist verpflichtet diesbezüglich den Bf. schad- und klaglos zu halten.

6. Das Optionsrecht ist unübertragbar, jedoch auf Seiten von Frau P JW vererblich; es bindet auch allfällige Rechtsnachfolger des Bf.

7. Das Optionsrecht erlischt, wenn die Optionsnehmerin ihr Recht nicht bis längstens 30.9.2013 ausübt. Die Rechtzeitigkeit ist gewahrt, wenn die Ausübungserklärung dem Optionsgeber bis zu diesem Tag nachweislich schriftlich zugegangen ist."

In der Folge wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003, 2004 und 2005 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen mit der Begründung, dass die Wiederaufnahme von Amts wegen aufgrund ihrer Anregung erfolgt sei.

Das Finanzamt erließ am 8.11.2006 den Einkommensteuerbescheid für 2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig und berücksichtigte wie bisher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe 3.214,53 €.

Aus der Begründung geht folgendes hervor:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt.

Laut Mietvertrag wird ein monatlicher Bestandszins von 700 € geleistet. Der Optionsvertrag räumt ein Optionsrecht zum Kauf der Liegenschaft unter Anrechnung eines Teiles des Mietzinses ein. Auch wenn es im Fall der Ausübung des Optionsrechtes zu einer Anrechnung kommt, stellen diese Einkünfte zum derzeitigen Zeitpunkt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Sollte vom Optionsrecht Gebrauch gemacht werden, sind diese Einkünfte nicht als Mieteinkünfte zu versteuern".

Mit gleichem Datum 8.11.2006 wurden die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 gem. § 200 Abs. 1 BAO erlassen mit der Begründung, dass hinsichtlich der Abweichungen gegenüber ihrem Antrag auf die vorjährige Begründung verwiesen werde. Die Veranlagung werde gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführt, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß sei.

Das Finanzamt erließ in den folgenden Jahren 2006 bis 2012 erklärungsgemäß die Einkommensteuerbescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig unter Ansatz der vom Bf. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2006	7.998,38 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2007	8.564,12 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2008	8.759,60 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2009	9.051,32 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2010	9.091,62 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2011	8.926,16 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2012	9.436,28 €

Gegen diese Bescheide wurden keine Beschwerden erhoben.

Mit Schreiben vom 1.6.2013 teilte der Bf. dem Finanzamt folgendes mit:

*"Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 200 Abs. 1 BAO
Antrag auf Neuberechnung und Rückerstattung*

Bezugnehmend auf mein Schreiben vom 19.10.2006 und auf die vorläufigen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2012 übersende ich Ihnen nunmehr den Kaufvertrag meines Hauses, welches ich in diesen Jahren vermietet habe, wobei bei der monatlichen Miete ein Betrag von 500 € (Miete waren 700 € vereinbart) als Anzahlung für den Kauf des Mietobjektes nach 10 Jahren (lt. Optionsvertrag vom 21.10.2003) vereinbart

wurde. Diese Anzahlung für den Kauf hat pro Jahr 6.000 € ist für 10 Jahre 60.000 € betragen. Nunmehr habe ich dieses Miet- bzw. Kaufobjekt am 22.4.2013 verkauft, sodass die o.a. Option gezogen wurde.

Ich ersuche daher um Neuberechnung meiner Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis einschließlich 2012 und um Gutschrift der zuviel bezahlten Einkommensteuern für diese Jahre.

Beigelegt war der Kaufvertrag vom 22.4.2013 in Kopie".

Aus dem Kaufvertrag geht folgendes hervor:

"...II. Kaufpreis:

Die Käuferin ist seit 1.10.2003 Mieterin des kaufgegenständlichen Objekts. Laut dem zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Optionsvertrag (21.10.2003) ergibt sich der Kaufpreis wie folgt:

Gesamtkaufpreis in €	166.000
- von der nunmehrigen Käuferin geleistete anrechenbare Zahlungen gemäß Optionsvertrag	-56.000
offener Kaufpreis sohin in €	110.000

Der Restkaufpreis von 110.000 € ist wie folgt zur Zahlung fällig:

Die Hälfte des restlichen Kaufpreises, nämlich 55.000 € sind binnen 8 Tagen nach beidseitiger Vertragsunterfertigung zur Zahlung fällig und von der Käuferin an das vom Verkäufer genannte Konto zu überweisen.

Der Restbetrag von 55.000 € ist längstens bis 15.11.2013 zur Zahlung fällig....

....

VII. Verkaufswert:

Die Vertragsparteien erklären und bestätigen hiermit übereinstimmend, dass der vereinbarte Gesamtkaufpreis unter Berücksichtigung der bisherigen Mietzahlungen durch die Käuferin bzw. Mieterin dem Verkehrswert des Kaufobjektes am heutigen Tag entspricht. Eine Anfechtung dieses Vertrages wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes gemäß § 934 ABGB wird somit von beiden Vertragsparteien ausdrücklich ausgeschlossen".

Mit 18. Juni 2013 erklärte das Finanzamt den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2003 gem. § 200 Abs. 2 BAO vom 8.11.2006 für endgültig, wobei "in der Höhe der festgesetzten Abgabe keine Änderung eintritt". In der Begründung wurde ausgeführt, dass "mit Schreiben vom 1.6.2013 bekannt gegeben wurde, dass das bisher vermietete Objekt am 22.4.2013 verkauft wurde. Die bisher vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2012 werden daher für endgültig erklärt".

Auch die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2012 - alle vom 18.6.2013 - wurden gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt, wobei "in der Höhe der festgesetzten Abgabe keine Änderung eingetreten ist". In den einzelnen Bescheidbegründungen "wurde auf die Bescheidbegründung zur Endgültigerklärung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2003 verwiesen".

Gegen die gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2012 vom 18.6.2013 erhob der Bf. - laut Schreiben vom 9.7.2013 - Berufung und brachte in der Begründung folgendes vor:

"In den Jahren 2003 bis 2012 habe ich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Zugrundelegung von monatlichen Mieteinkünften von 700 € erklärt. Laut ihrem Bescheid vom 8.11.2006 wurde einwandfrei und unmissverständlich beschieden, dass lt. meines Mietvertrages ein monatlicher Bestandszins von 700 € geleistet wird und ein Teil des Mietzinses laut Optionsvertrag zum Kauf der Liegenschaft angerechnet wird. Im vorliegenden Optionsvertrag wird ein Optionsrecht zum Kauf der Liegenschaft unter Anrechnung von monatlich 500 € des bezahlten Mietzinses von 700 € eingeräumt. Es handelt sich dabei um erhaltene Kaufpreisraten für den Verkauf der Liegenschaft.

Mietkaufverträge beinhalten Elemente eines Kauf und eines Bestandvertrages, es muss im Einzelfall geprüft werden, ob das abgeschlossene Rechtsgeschäft als Mietvertrag oder als Kaufvertrag zu beurteilen ist. Man kann davon ausgehen, dass dann von einer Anschaffung durch den Mieter auszugehen sei, wenn die Mietzahlung bei Ausnützung der eingeräumten Option auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet wird, ohne dass für die vorangegangene Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsse, ferner wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre.

Im vorliegenden Fall hat Kaufabsicht von Beginn an bestanden, der angerechnete Kaufpreis beträgt lt. beiliegendem Kaufvertrag 56.000 € bei einem Gesamtkaufpreis von 166.000 €. Sowohl der Kaufpreis als auch die Kaufpreisraten waren ab Beginn des Vertragsverhältnisses verbindlich vereinbart.

Nachdem ich die Sachlage dem Finanzamt mit Schreiben vom 19.10.2006 mitgeteilt habe, wurde nicht eine steuerliche Zuordnung von Vertragsbeginn an vorgenommen, sondern die steuerliche Beurteilung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Kaufpreisraten vom späteren Verkauf der Liegenschaft abhängig gemacht.

Sie schreiben in dem o.a. Bescheid (Kopie liegt bei) eindeutig wie folgt:

"Sollte vom Optionsrecht Gebrauch gemacht werden (und das ist jetzt der Fall) sind diese Einkünfte (jährlich 5.000 € = 60.000 €/10 Jahre) nicht als Mieteinkünfte zu versteuern.

Bei einer telefonischen Rückfrage wurde mir ebenfalls mitgeteilt, dass dies so ist und die dadurch zu viel bezahlte Einkommensteuer rückverrechnet wird.

Hätte die Beurteilung des Vertragsverhältnisses auch von Beginn an vorgenommen werden müssen, so habe ich nach der schriftlichen Begründung des

Einkommensteuerbescheides 2003 vom 8.11.2006 darauf vertraut, dass die Zurechnung der Kaufpreisraten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung spätestens zum Zeitpunkt der Optionsausübung zu korrigieren sind. Diese Vorgangsweise schien mir als steuerlicher Laie nachvollziehbar und fair.

Ich habe den Sachverhalt mit Schreiben vom 19.10.2006 vollständig und richtig offengelegt und als Beilage den Mietvertrag und den Optionsvertrag angefügt

Hätte die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2003 anders gelautet und nicht die "Korrektur der Kaufpreisraten" mit Optionsausübung erlaubt, hätte ich Überlegungen hinsichtlich vorzeitigem Verkauf der Liegenschaft angestellt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben in den Jahren 2003 bis 2012 zu einer erheblichen Einkommensteuerzahlung geführt.

Gerade bei Vorliegen eines Auslegungsspielraumes, im gegenständlichen Fall die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums gem. § 24 BAO bei einem Bestandsvertrag mit Optionsvertrag, ist der Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund einer schriftlichen Auskunft der Behörde in Anwendung zu bringen.

Ich beantrage daher meiner Berufung stattzugeben und meine o.a. Steuerbescheide neu zu berechnen.

Beilagen:

Bescheid 2003 Blatt 3

Kopie des Kaufvertrages vom 22.4.2013

Kopie des Optionsvertrages vom 21.10.2003

Kopie des Mietvertrages vom 6.10.2003

Kopie Schreiben vom 19.10.2006

In der Folge wurde die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung mit dem Vorlagebericht vom 29. Juli 2013 vorgelegt.

Daraus ist folgender Standpunkt des Finanzamtes zu entnehmen:

"...Dem in der Berufung gegen die nunmehr endgültig erklärten Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2012 vorgebrachten Argument, dass der Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund einer schriftlichen Auskunft der Behörde in Anwendung zu bringen sei, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht zu folgen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Die seitens der Finanzverwaltung bei der Veranlagung vertretene und in der Bescheidbegründung zum Ausdruck gekommene Rechtsmeinung stellt jedenfalls keine durch den Grundsatz von Treu und Glauben geschützte Auskunft dar. Daher wird beantragt, die Berufung vollinhaltlich abzuweisen."

Telefonisch ersuchte die Richterin des BFG den Bf. am 15.2.2017 um Übermittlung aller Unterlagen wie Einzahlungsbelege, Kontoauszüge zum Nachweis des Zahlungsflusses, da der Miet- und Optionsvertrag sowie Kaufvertrag schon übermittelt wurden. Weiters teilte der Bf. telefonisch mit, dass keine weiteren Aufzeichnungen vorhanden seien.

In der Folge wurden am 27.2.2017 die angeforderten Unterlagen - Schreiben betreffend Mietanpassung laut Indexsteigerung für 2004 bis 2011 und die Kontoumsätze für 2009 bis 2013 - übermittelt.

II. Sachverhalt:

Der Bf. vermietete die Liegenschaft samt darauf befindlichen Haus - laut Mietvertrag vom 24.9.2003 - an die Mieterin P JW für einen Zeitraum von 10 Jahren.

Der monatliche Bestandszins besteht aus dem Hauptbestandsmietzins von 700 € (wertgesichert) und den Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und den Heizkosten.

Der Bf. vermietet den Bestandgegenstand zu Wohnzwecken. Die Mieterin ist berechtigt den Gegenstand aufgrund des angeführten Verwendungszweckes zu gebrauchen und zu benützen. Beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt insbesondere bauliche Veränderungen bedurften der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Vermieters (Bf.). Die gänzliche oder teilweise Unter vermietung, Verpachtung bzw. unentgeltliche Weitergabe des Mietobjektes ist ohne gesonderte schriftliche Vereinbarung der Vertragspartner unzulässig.

Die Mieterin hatte aufgrund des Mietvertrages ein Gebrauchs- und Nutzungsrecht an der gemieteten Liegenschaft. Regelungen über die Gefahrtragung, Haftung und den plötzlichen Untergang der Liegenschaft fehlen.

Mit Abschluss des Optionsvertrages vom 21.10.2003 wurde der Mieterin die Option eingeräumt wurde, diese Liegenschaft mit dem darauf erbauten Haus samt allem rechtlichen und physischen Zugehör mit einem Kaufpreis von 159.880 € (wertgesichert) zu kaufen. Weiters wurde vereinbart, dass bei Abschluss des grundbuchsfähigen Kaufvertrages vom Vermieter als nummehrigen Verkäufer - Bf.- 500 € pro Monat der bis zu diesem Zeitpunkt bezahlten Nettomiete auf den oben angeführten Kaufpreis angerechnet werden und eine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung im Grundbuch nicht erfolgte. Diese Option wurde von der Mieterin angenommen.

Das Optionsrecht erlischt, wenn die Optionsnehmerin, die derzeit Mieterin dieser Liegenschaft samt Haus ist, ihr Recht nicht bis längstens 30.9.2013 ausübt.

Im Jahr 2013 hat die Mieterin die Liegenschaft mit einem Gesamtkaufpreis von 166.000 € (wertgesichert) gekauft. Mietzahlungen in Höhe von 56.000 € (monatlich 500 € laut Optionsvertrag) wurden beim Gesamtkaufpreis angerechnet. Zur Zahlung verblieb ein Restkaufpreis von 110.000 €.

Der Bf. beantragte die Berücksichtigung der Einnahmen-Überschüsse für 2003 bis 2005 in Höhe von 3.214,53 €; 7.883,28 €, 8.226,80 €, wobei bei den Einnahmen der Hauptmietzins von 700 € (wertgesichert) angesetzt wurde.

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäß die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005.

Mit Schreiben vom 19.10.2006 ersuchte der Bf. um Wiederaufnahme des Verfahrens für den Zeitraum 2003 bis 2005, zumal laut Mietvertrag vom 24.9.2003 und Optionsvertrag vom 21.10.2003 bei den Steuererklärungen 2003, 2004 und 2005 ein schwerer Fehler unterlaufen sei. Es sei nicht richtig, die monatlichen Mieteinnahmen mit 700 € zu beziffern. Richtig sei ein Betrag von 200 € monatlich und der Rest von monatlich 500 € sei als Anzahlung für den Kaufpreis zu berücksichtigen, zumal laut Optionsvertrag vom 21.10.2003 der Mieterin ein Optionsrecht zum Kauf dieser Liegenschaft eingeräumt worden sei.

Durch das Finanzamt erfolgte die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO der Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2005. Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen, da nach dem Ermittlungsverfahren der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss gewesen ist.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung monatlicher Mietzahlungen von 700 € - wie erklärt - berücksichtigt.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2012 erklärungsgemäß unter Berücksichtigung der monatlichen Miete vom 700 €. Die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2012 wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Da die Liegenschaft - Kaufvertrag vom 22.4.2013 - vom Bf. mit einem Gesamtkaufpreis von 166.000 € unter Anrechnung der Mietzahlungen von 56.000 € an die Mieterin verkauft wurde, wurden die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2012 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt, wobei "in der Höhe der jährlich festgesetzten Abgabe keine Änderung eingetreten ist".

Der Bf. beantragte laut Berufung vom 9.7.2013 unter Verweis auf das Schreiben vom 19.10.2006, worin der Sachverhalt offen gelegt worden sei, und der im Bescheid vom 8.11.2006 erfolgten Rechtsauskunft des Finanzamtes Finanzamt die Nichtbesteuerung der Einkünfte - jährlich 5.000 € ergibt 60.000 € in 10 Jahren - als Mieteinkünfte. Da er auf die Rechtsauskunft des Finanzamtes vertraut habe, sei der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund einer schriftlichen Auskunft der Behörde nicht zur Anwendung komme. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen.

III. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem vorgelegten Einkommensteuerakt und den dem BFG vorgelegten Unterlagen, Schreiben betreffend Mietanpassung laut Indexsteigerung für 2004 bis 2011 und Kontoauszüge der Bank betreffend Kontoumsätze für 2009 bis 2013.

IV. Rechtslage:

A. Wirtschaftliches Eigentum:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO (Bundesabgabenordnung), BGBl. Nr. 194/1961, werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem *Eigentümer* ausübt, diesem zugerechnet.

§ 24 BAO enthält Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht von Einkünften (vgl. VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; 23.4.2002, 99/14/0321). Die Zurechnung von Einkünften und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern müssen daher unterschieden werden.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache geltend machen kann" (VwGH 19.2.2002, 99/14/0286, VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Allgemein lässt sich somit sagen, dass das zivilrechtliche Eigentum mit dem wirtschaftlichen Eigentum, wie es von Handelsrecht und Steuerrecht verstanden wird, zusammentrifft, sofern dem Eigentümer die mit dem Eigentum verbundenen Rechte uneingeschränkt zur Verfügung stehen (s. Stoll, BAO Kommentar, Bd.1, § 24). Das zivilrechtliche Eigentum ist aus der Sicht der Anwendung von steuerrechtlichen Vorschriften nur dann ohne Bedeutung, wenn die jederzeitige Verfügbarkeit über Substanz und Ertrag bei einem anderen liegen (VwGH 24.3.1976, 1300/74).

Ein Wirtschaftsgut wird (ertrag)steuerlich dem zugerechnet, der mit dem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer schalten und walten kann und dies auch tut. Schon dem Wesen des wirtschaftlichen Eigentums nach bildet die Zurechnung des Wirtschaftsgutes bei einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer naturgemäß die Ausnahme (siehe bereits BFH 8.2.1957, BStBl 1957 III 126). Der Maßstab des wirtschaftlichen Eigentums will zuordnungsrechtlich somit jene Fälle erfassen, in denen jemand die Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in einer Art und Weise ausübt, die - wirtschaftlich betrachtet - der Stellung nahe kommt, die dem zivilrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte dingliche

Eigentumsrecht zusteht. Dies impliziert naturgemäß auch die Fähigkeit, andere, und zwar auch den zivilrechtlichen Eigentümer, von der Sachherrschaft über die Sache dauernd auszuschließen.

Durch Sachherrschaft allein wird wirtschaftliches Eigentum nicht begründet. Es müssen besondere Umstände hinzutreten, welche den wirtschaftlichen Eigentümer in eine im Lichte der wirtschaftlichen Betrachtung eigentümergeleiche Position bringen.

Bloße Verwaltungs-, Nutzungs-, Miet- und Pachtverhältnisse bewirken nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer nicht auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt, also dass er sein wirtschaftliches Eigentum an dem mit Nutzungs- und Bestandrechten belasteten Sachen auf jeden Fall verlieren würde. (Stoll, BAO Kommentar, Band 1 Seite 293; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, § 24 Tz 9).

Der Nutzungsberchtigte könnte nur dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein, wenn ihm eine besondere, bloßen (gewöhnlichen, üblichen) Nutzungsverhältnissen gegen über atypische eigentümerähnliche Stellung zukommt. Dies könnte bei längerfristigen vereinbarten Nutzungsverhältnissen, insbesondere bei unkündbaren Bestandverhältnissen, also bei solchen Nutzungsverhältnissen der Fall sein, deren Dauer der Nutzungsdauer der Bestandssache entspricht oder diese sogar überschreitet, etwa wenn der Bestandnehmer berechtigt ist, den Bestandgegenstand bis zur Substanzerschöpfung zu nutzen (VwGH 17.4.1989, 88/15/97).

Auch bei Nutzungsverhältnissen, bei denen der Bestandnehmer, insbesondere die Gefahr der Verschlechterung und der Ersatzbeschaffung trägt (VwGH 25.9.1984, 81/14/0167), bei denen erkennbar ist, dass es Ziel der Vereinbarungen ist, nicht nur die Nutzung, sondern eine eigentümerähnliche Stellung einzuräumen, bei denen zufolge der langfristigen Vereinbarungen wirtschaftlich gesehen und auf die Nutzungsdauer bezogen der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers bedeutungslos ist und der Nutzungsberchtigte auf Grund der Vertragslage (Langfristigkeit, Unkündbarkeit oder unbestimmte Dauer, Einräumung entsprechender Befugnisse, sowie Belastungs-Veräußerungsverbot des Eigentümers) berechtigt ist, unter Ausschluß des zivilrechtlichen Eigentümers die tatsächlichen Güterherrschaft unter eigenem Risiko und unter eigenen Chancen auszüben.

Der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie der herrschenden Lehre ist somit eindeutig zu entnehmen, dass die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers eine bestimmte Rechtsposition voraussetzt, die es ihm ermöglicht, die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut auszuüben und auch den zivilrechtlichen Eigentümer von dieser Verfügungsmacht auszuschließen.

Der Abschluss eines Nutzungsvertrages ist kein Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang, solange nur ein Nutzungsrecht eingeräumt und damit nicht auch das wirtschaftliche Eigentum am genutzten Wirtschaftsgut übertragen wird (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046).

Die bloß tatsächliche Nutzung vor Abschluss eines Vertrages über den Übergang des Eigentums ohne bereits erlangtes wirtschaftliches Eigentum begründet ebenso noch keine Anschaffung bzw. Veräußerung (VwGH 15.6.1993, 92/14/0183).

Kommt es zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts über das zivilrechtliche Eigentum (Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses, dann ist dieser (frühere) Zeitpunkt maßgebend. Entscheidend ist daher jener Zeitpunkt, indem dem Steuerpflichtigen die Wertänderung des Wirtschaftsgutes zuzurechnen ist.

Mietkaufverträge in denen Elemente der Miete und des Kaufes verbunden sind, können so gestaltet sein, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung von Anfang an ein Kauf vorliegt. Ein Wirtschaftsgut, das Gegenstand eines solches Vertrages ist, wird in der Regel dem Käufer zuzurechnen sein.

Unter einen Mietkauf versteht man einen Kaufvertrag, indem festgelegt wird, dass der Eigentümer ein Grundstück innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu einer festgelegten Summe verkauft. Für die Dauer des festgelegten Zeitraumes stundet der Verkäufer dem Käufer die Kaufsumme. Die bis zum Ablauf des Zeitraumes gezahlte Miete wird als Ratenzahlung verstanden und auf die Kaufsumme angerechnet.

Unter den iZm dem Leasingverträgen verwendeten "Mietkauf" werden Vereinbarungen verstanden, in denen Elemente des Mietvertrages und eines Kaufvertrages miteinander verbunden sind. Das Rechtsgeschäft bedürfe aber steuerrechtlich einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Gegenstands zum einen oder anderen Vertragsteil (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059).

Der Unterschied zum Leasing wird darin gesehen, dass die Gebrauchsüberlassung beim Mietkauf nicht das eigentliche Ziel ist, sondern der Vertrag von vornherein auf eine späteren Eigentumserwerb des Mietkäufers gerichtet ist. Je nach Vertragsgestaltung kann dem Mietkäufer nach Ablauf der Mietzeit eine Kaufoption eingeräumt werden oder es wird vereinbart, dass das Eigentum automatisch auf den Mietkäufer übergeht.

Im ersten Fall wird der Mietkauf als zeitlich aufeinander folgende Koppelung zweier Verträge angesehen, wobei die Mietraten auf den Kaufpreis angerechnet werden und der Mietkäufer mit Ausübung der Option das Eigentum erwirbt.

Im zweiten Fall indem die Mieten ebenfalls angerechnet werden, liegt nach hA ein schlichter Kaufvertrag vor, den auch die Bezeichnung als Mietkauf nicht zu einem aus Miete und Kauf zusammengesetzten Vertrag macht.

Bei Mietverträgen mit Kaufoption (operatives Leasing) liegt eine Anschaffung bzw. Veräußerung erst mit Ausübung einer Kaufoption vor (BMF, RdW 1997, 378; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 31, Tz 12).

Der Erwerb einer Option stellt noch keine Anschaffung bzw. Veräußerung des Wirtschaftsgutes dar; es fehlt am zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft zur Übertragung

des Wirtschaftsgutes (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Bei einer Option soll das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustandekommen (keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Optionseinräumung).

Eine Option ist ein vertraglich begründetes Gestaltungsrecht, das dem Vertragspartner ermöglicht, ein inhaltlich festgelegtes Schuldverhältnis (einseitig) in Geltung zu setzen (vgl zB Wiebe in Kletecka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 861 Rz 3). Nach der stRspr des VwGH ist mit der Einräumung einer Option zum Erwerb eines Wirtschaftsgutes grundsätzlich noch kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an diesem Wirtschaftsgut verbunden. Der "schlichte" Mieter ist kein wirtschaftlicher Eigentümer. Eine vereinbarte Kaufoption vermittelt für sich allein noch nicht wirtschaftliches Eigentum. (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; 20.4.1993, 93/14/0007f, 9.5.1989, 89/14/0033; 29.11.1988, 88/14/0184 etc.).

B) Grundsatz von Treu und Glauben:

Die Abgabenbehörden haben nach § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist in seiner Anwendung durch das sich aus Art 18 B-VG ergebende Legalitätsprinzip beschränkt; die Anwendung ist nur dann möglich, wenn gesetzliche Vorschriften hiefür einen freien Raum lassen (VwGH 1.7.1970, 527/69; VwGH 30.6.1986, 84/15/0047; VwGH 14.2.1991, 89/16/0218; VwGH 25.10.1995, 93/15/0119; VwGH 5.4.2001, 98/15/0158).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Abgabenbehörde ist nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 14.4.1986, 84/15/0221; VwGH 7.11.1989, 86/14/0158; VwGH 26.1.1993, 89/14/0234; VwGH 17.1.1995, 94/14/0069; VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0117; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090; VwGH 2.8.2000, 97/13/0196, 0197, 0198). Hält die Abgabenbehörde eine gesetzwidrige Vorgangsweise nicht mehr aufrecht, ist für sich allein keine Verletzung von Treu und Glauben (VwGH 25.11.1997, 93/14/0159). Aus Treu und Glauben kann kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten – unrichtigen – Vorgangsweise abgeleitet werden (VwGH 30.11.1999, 94/14/0085).

Die Abgabenbehörde kann nur dann gegen Treu und Glauben verstößen, wenn einerseits ein unrichtiges Verhalten der Abgabenbehörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits

der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erleidet (VwGH 9.5.1989, 86/14/0068; VwGH 29.4.1992, 90/13/0292; VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; VwGH 22.2.1995, 93/15/0040; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Wurde die Auskunft von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt und war sie nicht offensichtlich unrichtig, sind Treu und Glauben zu schützen, wenn der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft Dispositionen traf, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (VwGH 22.9.1999, 94/15/0104). Eine unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben relevante Enttäuschung im Vertrauen auf eine von der Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft kann daher nur dann vorliegen, wenn diese Auskunft Grundlage für eine die Steuerfolge auslösende Disposition des Steuerpflichtigen gewesen ist (VwGH 12.9.2002, 98/15/0118; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 117, 7ff; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar⁵, Tz. 9ff zu § 114).

V. Erwägungen:

1) Zuständigkeit:

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

2) Für den gegenständlichen Fall bedeutet das folgendes:

Gegenständlich geht es darum, wie die Vertragsgestaltung - Mietvertrag und nachfolgender Optionsvertrag- einzustufen ist. Ob von Anfang an ein Mietkauf, ein Mietvertrag oder Leasingvertrag mit Kaufoption vorgelegen ist bzw. das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft von Anfang an der Mieterin zuzurechnen ist.

Der Bf. ist der Meinung, dass von Anfang von einem Ratenkauf auszugehen und der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt sei.

Es handelt sich um eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu lösende Rechtsfrage des - mit dem privatrechtlichen Eigentum durchaus nicht immer übereinstimmenden - Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums.

Der Inhalt eines Mietvertrages ist auf dem zeitlich begrenzten Gebrauch gegen Zahlung eines angemessenen Mietzinses gerichtet, während der Kaufvertrag zur Übertragung des Eigentums gegen Entrichtung des dem Wert der Kaufsache im Zeitpunkt des Vertrags entsprechenden Preises verpflichtet.

Laut Mietvertrag vom 24.9.2003 vermietete der Bf. die Liegenschaft mit einem monatlichen Bestandszins bestehend aus dem Hauptbestandsmietzins von 700 € (wertgesichert) und den Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und den Heizkosten. Das Mietverhältnis endet nach Ablauf der 10 Jahren, ohne dass es einer Kündigung bedarf.

Festzuhalten ist, dass im Mietvertrag nicht geregelt war, dass die vereinbarten Mietzahlungen auf einen fest vereinbarten Kaufpreis anzurechnen sind. Die Mieterin kann die gemietete Liegenschaft zu Wohnzwecken brauchen und nützen, aber weder belasten noch veräußern. Beabsichtigte Veränderungen an der Liegenschaft bedurften der vorherigen ausdrücklichen Zustimmung des Bf. Auch die Weitergabe der Liegenschaft, ob gänzlich oder teilweise oder ob entgeltlich oder unentgeltlich war unzulässig.

Da der Mietzins, die Mietzeit und die Mietbedingungen mit der Gebrauchsüberlassung zu Wohnzwecken zusammenhängen und aus dem Mietvertrag nicht zu entnehmen ist, dass die Mietzahlungen auf einen von vornherein festgelegten Kaufpreis anzurechnen sind, liegt gegenständlich zweifellos keine Veräußerung, sondern bloß eine Vermietung der Liegenschaft durch den Bf. vor. Die von Anfang behauptete Kaufabsicht des Bf. ergibt sich daraus nicht und wurde durch das Vorbringen des Bf. in der Beschwerde auch nicht nachvollziehbar aufgezeigt.

Von einer Zurechnung der vermieteten Liegenschaft samt Haus an die Mieterin von Anfang an, kann auch deshalb nicht ausgegangen werden, da bei Abschluss des Mietvertrages der Verkauf der Liegenschaft durch den Bf. nicht geregelt war bzw. nicht Vertragsbestanteil war. Der Bf. hat nämlich nicht nachvollziehbar aufzeigen können, dass er als Eigentümer die Liegenschaft samt darauf befindlichen Haus der Mieterin zu einen fix vereinbarten und festgelegten Kaufpreis tatsächlich verkauft hat und er den Kaufpreis der Mieterin für die Dauer von 10 Jahren gestundet hat. Aus dem Mietvertrag ist nämlich nicht zu entnehmen, dass die monatlich gezahlte Miete auf einen zwischen den Vertragspartnern vereinbarten Kaufpreis anzurechnen ist. Da Vereinbarungen im Mietvertrag hinsichtlich des Verkaufes und der Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis fehlen, können diese Mietzahlungen der Mieterin nicht als Ratenzahlungen angesehen werden. Somit fehlen die wesentlichen Voraussetzungen für eine Mietkauf.

Außerdem kann die Beurteilung des Mietvertrages als schlichten Kaufvertrag von Beginn an nicht erfolgen, weil das wirtschaftliche Eigentum nach Ablauf der Mietdauer nicht automatisch auf die Mieterin übergeht. Nach zehn Jahren endet zwar das Mietverhältnis ohne dass es einer Kündigung bedarf, doch mit dem Zeitablauf blieb der Bf. weiter wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft.

Dem Vorbringen des Bf., dass es sich dabei um einen Mietkauf von Anfang gehandelt hat, der Elemente eines Kaufes und eines Bestandvertrages enthält und der einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchsgegenstand bedurfte hätte, ist somit nicht zu folgen.

Es liegt gegenständlich ein Mietvertrag und ein Optionsvertrag vor.

Das eigentliche Ziel war aufgrund der Vertragsgestaltung von Anfang die Gebrauchsüberlassung und nicht der spätere Eigentumserwerb durch die Mieterin.

Auch der Passus im Optionsvertrag vom 21.10.2003, dass "*ausdrücklich vereinbart wird, dass eine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung im Grundbuch nicht erfolgt*", spricht gegen das Vorbringen des Bf., dass von Beginn an der Eigentumserwerb durch die Mieterin im Vordergrund stand.

Erst mit der Ausübung der Option im Jahr 2013 - siehe Kaufvertrag vom 22.4.2013 - liegt eine Anschaffung durch die Mieterin vor.

Wenn der Bf. vorbringt, dass vorweg geklärt hätte werden sollen, wem das wirtschaftliche Eigentum der Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Haus zuzurechnen sei, so zeigt der Bf. dadurch selbst nicht auf, dass aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise das wirtschaftliche Eigentum von Beginn der Nutzung an der Mieterin zuzurechnen ist. Wie bekannt, ist eine "schlichte" Mieterin keine wirtschaftliche Eigentümerin. Der Bf. geht selbst von Miete aus, zumal im Optionsvertrag dezidiert schriftlich festgehalten ist "*derzeit ist Frau bereits Mieterin dieser Liegenschaft samt Haus- Mietvertrag vom 24.9.2003*".

Da aber zuerst nur ein Nutzungs- und Gebrauchsrecht vom Bf. der Mieterin eingeräumt wurde, ist die Mieterin nicht die wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft.

Auch der Abschluss des Optionsvertrages mit 21.10.2003 bzw. die nachträglich vereinbarte Kaufoption vermittelt für sich allein noch kein wirtschaftliches Eigentum, wenn vorher kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Mieterin erfolgte.

Mit der Kaufoption wurde der Mieterin vom Bf. ein Instrument in die Hand gegeben, die es ihr ermöglichte die Liegenschaft zu kaufen.

Bei einer solchen Konstellation - Mietvertrag und Kaufoptionsvertrag - handelt es sich nicht um dem vom Bf. behaupteten Ratenkauf.

Mit dem Optionsvertrag wurde der Mieterin ein Gestaltungsrecht eingeräumt. Sie kann durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zur Abgabe der Gestaltungserklärung besteht für denjenigen, der die Option eingeräumt hat, eine Leistungsverpflichtung noch nicht. Erst durch die Annahme der zunächst einseitig verbindlichen Optionserklärung (Offert) wird der Kaufvertrag wirksam, löst wechselseitige Leistungsverpflichtungen aus und kann erst damit als "abgeschlossen" angesehen werden.

Eine der Mieterin der Liegenschaft nachträglich eingeräumte Kaufoption durch den Bf. reicht aber nicht aus, der Mieterin von Beginn die Rechtsstellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin zu verschaffen. Es fehlt am zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft. Bei einer Option soll nämlich das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustandekommen. Eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Optionseinaräumung ist nicht vorgesehen.

Der Anschaffungsvorgang kann nur in der mit Abschluss des Kaufvertrages vom 22.4.2013 verbundenen Einigung über den Eigentumsübergang im Jahr 2013 vollzogen worden sein.

Auch das Vorbringen des Bf. in der Berufung, dass "*bei Mietkaufverträgen man davon ausgehen kann, dass dann von einer Anschaffung durch den Mieter auszugehen sei, wenn die Mietzahlung bei Ausnützung der eingeräumten Option auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet wird, ohne dass für die vorangegangene Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsse und ferner, wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre*" verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg.

Die gegenständliche Beurteilung vermag bei den gegebenen Wertverhältnissen und der Anrechnung einer monatlichen "Teilmiete" von 500 € beim nachträglich im Optionsvertrag vereinbarten Kaufpreis nichts zu ändern.

Dazu ist anzumerken, dass der Bf. bei seiner Argumentation auch übersieht, dass für die monatliche Nutzung ein Hauptbestandsmietzins im Mietzeitraum (10 Jahre) von 700 € (wertgesichert) mit der Mieterin vereinbart war, und bei Ausübung der Option durch die Mieterin ein Mietbetrag von 200 € monatlich (wertgesichert) im Mietzeitraum für die Nutzung beim Bf. hängen geblieben ist, zumal nur eine Teilmiete (netto) von 500 € monatlich auf den im Optionsvertrag festgelegten (wertgesicherten) Kaufpreis zur Anrechnung gelangt ist. Daraus ergibt sich aber, dass für die (vorangegangene) Nutzung eine "Entschädigung" von monatlich 200 € von der Mieterin gezahlt wurde.

Außerdem wurde vom Bf. nicht nachvollziehbar aufgezeigt, dass "*die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre*". Es liegt offensichtlich nicht der Fall vor, dass die gemietete Liegenschaft so auf die Bedürfnisse der Mieterin zugeschnitten gewesen wäre, dass eine anderwertige Verwendung des Mietobjektes nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.

Das wirtschaftliche Eigentum ist mit Ausübung der Kaufoption im Jahr 2013 auf die Mieterin übergegangen, da die Anschaffung mit Kaufvertrag vom 22.4.2013 erfolgte. Somit sind die monatlichen Mietzahlungen von 700 € (wertgesichert) als Einnahmen aus der Vermietung dem Bf. zuzuzählen.

Der Bf. hat weder in seinem Schreiben vom 19.10.2006 konkretes zum wirtschaftlichen Eigentum der Mieterin vorgebracht, noch hat er gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005 Beschwerde eingelegt und das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums bei der Mieterin aufgezeigt. Dazu kommt noch, dass der Bf. in den Jahren 2006 bis 2012 laut Erklärung - also unter Ansatz der monatlichen (wertgesicherten) Mieteinnahmen von 700 € - veranlagt wurde. Konkrete Ausführungen, dass das wirtschaftliche Eigentum bei der Mieterin anzusiedeln ist bzw. eine Anschaffung durch die Mieterin von Beginn der Nutzung an gegeben ist, erfolgten auch da nicht.

Wenn der Bf. nun in der Berufung vom 9.7.2013 zur Abrundung seines Standpunktes noch vorbringt, dass bei einer telefonischen Rückfrage ihm mitgeteilt worden sei, dass die so zuviel bezahlte Einkommensteuer rückverrechnet werde, so kann dieses Argument nur als Schutzbehauptung gewertet werden, zumal konkrete Hinweise über die Person und den Zeitpunkt der Mitteilung fehlen. Es ist nicht einmal feststellbar, ob diese Mitteilung von einem zuständigen Organ der Abgabenbehörde getätigt wurde.

Unzulässig ist nach Auffassung der Richterin, die Zurechnung von Wirtschaftsgütern durch Parteienvereinbarung festzulegen, zumal es sich bei der Zurechnungsbestimmung des § 24 Abs. 1 lit. d BAO um zwingendes, dh. einer Parteiendisposition nicht zugängliches Recht ("ius cogens") handelt. Dies bedeutet, dass - sollten die von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für eine Zurechnung nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO bei der Mieterin nicht vorliegen - eine Verlagerung des wirtschaftlichen Eigentums hin zur Mieterin durch Parteienkonsens nicht ausbedungen werden kann. Diese Schlussfolgerung ergibt sich bereits aus der Diktion der lit. d des § 24 Abs. 1 BAO, wonach Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden. Hätte der Gesetzgeber dieser Norm ein dispositives Verständnis beilegen wollen, so wäre eine dementsprechende Formulierung getroffen worden.

Das Vorbringen des Bf. - "*Sollte vom Optionsrecht Gebrauch gemacht werden, sind diese Einkünfte, jährlich 5.000 € = 60.000/10 Jahre , nicht als Mieteinkünfte zu versteuern*" - kann der Beschwerde auch nicht zum Erfolg verhelfen.

Wie dargelegt ist das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft gem. § 24 Abs 1 lit d BAO bis zur Ausübung der Kaufoption im Jahr 2013 nicht der Mieterin sondern dem Bf. zuzurechnen, sodaß auch die Mieteinnahmen für die Jahre 2003 bis 2012 dem Bf. zuzurechnen sind. Der Abgabenbehörde kommt diesbezüglich kein Ermessensspielraum (für eine etwaige Gewährung) zu, weshalb sie verpflichtet war, die rechtsunrichtige Beurteilung nicht mehr aufrechtzuhalten und den gesetzeskonformen Zustand mit der Erlassung der bekämpften Bescheide herzustellen. Hieran vermag daran auch nichts zu ändern, dass laut Beschwerdeausführungen die Abgabenbehörde zwar eine falsche Rechtsauskunft im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 8.11.2006 erteilte, aber trotzdem bei den vorläufig ergangenen Bescheiden 2003 bis 2012 die richtigen steuerlichen Schlüsse bzw. richtige Beurteilung in den einzelnen Jahren vornahm bzw. durchführte, indem die Mieteinnahmen von 700 € monatlich beim Bf. berücksichtigt wurden.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist nicht erkennbar, dass seitens der Abgabenbehörde ein Sachverhalt verwirklicht worden wäre, der im Lichte bzw. in Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben einem Abgehen von der ursprünglichen Beurteilung in Bezug auf die Zurechnung der Liegenschaft entgegenstünde.

Im Abgehen von einer einmal unrichtigen Rechtsauffassung bzw. einer unzutreffenden Tatsachenwürdigung kann auch kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gesehen werden. Niemand hat einen Anspruch darauf, dass sich eine Behörde, die

sich in den früheren Jahren zu einer unrichtigen Rechtsauffassung oder verfehlten Tatsachenwürdigung bekannt habe, weiterhin unrechtmäßig verhalte. Damit kann aber aus einer für ein vorangegangenes Jahr getroffene Beurteilung unter dem Blickwinkel von Treu und Glauben nichts gewonnen werden.

Wie oben ausgeführt, ist der Bf. bis zur Optionsausübung durch die Mieterin im Jahr 2013 der zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümer der Liegenschaft samt Haus und nicht die Mieterin.

Die (wertgesicherten) Mieteinnahmen von 700 € monatlich sind losgelöst von der abgabenbehördlichen Rechtsauskunft im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 8.11.2006 für die Jahre 2003 bis 2005 und in weitere Folge für 2006 bis 2012 dem Bf. zuzurechnen und somit bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen und anzusetzen.

Der Bf. hat seine Liegenschaft nicht im Vertrauen auf eine abgabenbehördliche Rechtsauskunft im Bescheid vom 8.11.2006 vermietet bzw. der Mieterin eine Kaufoption eingeräumt, sondern hat den Miet- und den Optionsvertrag unabhängig hiervon lange vorher schon mit der Mieterin geschlossen (Mietvertrag vom 24.9.2003 und Optionsvertrag vom 23.10.2003). Da zum Zeitpunkt der erteilten bescheidmäßigen Rechtsauskunft die betreffenden Verträge schon unterschrieben waren, kann davon keine Rede sein, dass der Bf. im Vertrauen auf die Auskunft Handlungen gesetzt hat.

Dass es bei Vorliegen bestimmter Konstellationen *vorzeitige Verkaufsüberlegungen gegeben hätte*, wurde vom Bf. im gesamten Verfahren nicht bewiesen.

Ein Vertrauensschaden ist (im gegebenen Zusammenhang) die Differenz zwischen gesetzmäßiger Abgabenschuld und derjenigen Abgabenbelastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wenn ihm eine richtige Auskunft erteilt worden wäre (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 117 Anmerkung 27).

Im vorliegenden Fall hätte der Bf. die streitgegenständlichen Mieteinnahmen auch im Fall einer rechtskonformen Auskunft der Abgabenbehörde zu tragen gehabt, sodass diesem kein Vertrauensschaden zugekommen ist.

Nachdem der Abgabepflichtige weder eine in Vertrauen auf das Finanzamt vorgenommene Disposition eingerichtet noch als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat, ist dieser nicht durch den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH vom 19. November 1998, 98/15/0150).

Das Finanzamt hat mit der Erlassung der bekämpften Bescheide nicht gegen Treu und Glauben verstößen, sondern lediglich dem Legalitätsprinzip entsprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur betreffend Zurechnung des wirtschaftliches Eigentums sowie betreffend des Grunsatzes von Treu und Glauben. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Linz, am 17. August 2017