

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mayrl & Partner Wirtschaftsprüfer, Nonntaler Hauptstraße 52, 5020 Salzburg, über die Beschwerden vom 30. August 2011 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Land nunmehr Finanzamt Österreich vom 9. August 2011 betreffend Einkommensteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** unter Berücksichtigung des Schriftsatzes vom 22.04.2022 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2011 fand beim BF eine BP über die Jahre 2005-2009 statt. Neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen führte der Prüfer zu den Zinsaufwendungen für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, dass einzelne Kredite im Zusammenhang mit Umschuldungen des (ebenfalls geprüften) Gewerbebetriebes des BF stehen würden, in der auf den BF lautenden Transport GmbH passiviert seien und daher keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen

würden. Das FA folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ entsprechend abgeänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006-2009.

Gegen diese Bescheide erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte darin aus, dass er den Kaufvertrag für eine Liegenschaft im Ausmaß von ATS 10.000.000,00 aus dem Jahr 1997 (richtig 1999) vorgelegt habe und die damals erfolgte Barvorlage nunmehr umgeschuldet worden sei. Kreditnehmer sei jedoch immer der BF gewesen. Die Bilanzierung in der Transport GmbH des BF sei lediglich aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt, die Zinsen seien jedoch nicht der GmbH verrechnet worden, sondern vom BF direkt bezahlt worden. Das Grundstück werde nun bebaut.

Das FA legte diese Berufung unter Beifügung einer Stellungnahme des Betriebsprüfers dem UFS zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme führte der Prüfer aus, dass keinerlei Unterlagen bzw. Belege vorgelegt worden seien, die den Zahlungsfluss des Kaufpreises i.H.v. ATS 10.000.000,00 dokumentieren würden. Es sei lediglich ein Überweisungsbeleg eines anderen Bankinstitutes vorgelegen der einem Betrag von ATS 3.500.000,00 umfasst habe.

Dazu erstattete der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter eine Stellungnahme in der er darlegte, dass der BF von dem vom Prüfer angeführten Käufer - wie diesem auch mehrfach dokumentiert worden sei - 2 Grundstücke erworben habe. Eines um den vom Prüfer angeführten Betrag von ATS 3.500.000,00, sowie ein weiteres um den Betrag von ATS 10.000.000,00. Darüber hinaus hielt der BF fest, dass er dem Verkäufer dieser beiden Liegenschaften dafür sowie für den Kauf dessen Unternehmens insgesamt einem Betrag von ATS 33.000.000,00 bezahlt habe.

Mit Kontrollmitteilung vom 20.03.2013 teilte das FA Salzburg-Stadt dem zuständigen FA Salzburg-Land mit, dass in einer Hausgemeinschaft, an der der BF beteiligt gewesen sei in den Jahren 2007 und 2009 durch die Veräußerung von vermieteten Liegenschaften Spekulationsgewinne entstanden seien, die zur Hälfte auch dem BF zuzurechnen seien.

Das FA Salzburg Land erließ mit Beschwerdevorentscheidungen vom 21.10.2013 neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2009. Darauf beantragte der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Berufung an den UFS und führte darin aus, dass - neben dem bisherigen Vorbringen betreffend die Anerkennung von Zinsen - auch die Zurechnung der Spekulationseinkünfte angefochten werde, da diese dem BF nicht zugeflossen seien.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26.01.2022 wurde dieser Akt nach Pensionierung der dafür zuständigen Richterin der unbesetzten GA gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und mit 02.02.2022 der nunmehr zur Entscheidung berufenen GA zugeteilt.

In dem am 15.03.2022 durchgeführten Erörterungstermin führte der Vertreter des BF aus, dass es sich bei dem in Frage stehenden Grundstück mit einem Kaufpreis von ATS 10.000.000,00 um ein Grundstück an der Autobahn handle, auf dem ein Hotel errichtet worden sei. Dieses Hotelprojekt sei vom BF gemeinsam mit einer (fremden) Privatstiftung entwickelt und das Gebäude errichtet worden, mittlerweile habe diese Privatstiftung das Projekt zur Gänze übernommen.

Zur Glaubhaftmachung, dass die geltend gemachten Zinsen vom BF bezahlt und nicht doppelt verrechnet worden seien, sagt der Vertreter des BF zu, dass er die Unterlagen in seiner Kanzlei überprüfen werde, ob noch Jahresabschlüsse (Bilanzen, G+V Rechnungen) sowie Saldenlisten und Umbuchungen für die Jahre 2006-2009 vorliegen würden, aus denen ersichtlich sei, dass die Zinsen nicht als Aufwand in der Transport GmbH des BF erfasst worden seien bzw. - sollte dies der Fall sein - ersichtlich sei, dass diese Zinsen an den BF weiter verrechnet worden seien. Die Verbindlichkeiten seien deswegen in (den Bilanzen) der GmbH erfasst worden, weil die Bank darauf bestanden habe, neben dem BF eine zweite haftende Person für dieses Kreditobligo zu haben. Richtigerweise hätten diese Verbindlichkeiten „unter dem Strich“ in der Bilanz der GmbH ausgewiesen werden müssen.

Nach Übermittlung dieser Unterlagen am 18.03.2022 übermittelte das BFG diese Unterlagen dem FAÖ (DSt Salzburg-Land) mit der Bitte um Stellungnahme. Das FAÖ führte dazu mit Schreiben vom 29.03.2022 aus, dass die Kostentragung durch den BF nichts daran ändere, dass die Darlehen in das gewillkürte Betriebsvermögen der Transport GmbH aufgenommen worden sei, zumal die Liegenschaft jedenfalls geeignet sei schon aufgrund der zu erwartenden Wertentwicklung das Eigenkapital der Transport GmbH zu stärken. Im Rechtsmittel würden ja sogar ausdrücklich "wirtschaftliche Gründe" in der Zuordnung eingeräumt. Wenn die Bildung des gewillkürten Betriebsvermögens gültig erfolgt sei, könne die Übernahme des Zinsaufwandes für die oa. Bankdarlehen durch den 100% Gesellschafter jedoch nur als Einlage in die Transport GmbH gewertet werden, als Werbungskosten in der Vermietung des BF kämen sie bereits mangels Zuordnung nicht in Betracht.

Berechne man den Wert des zur Vermietung gehörigen Liegenschaftsanteiles (€ 285.753,65/€ 726.728,34) so zeigt sich, dass die Liegenschaft nur im Ausmaß von 39,32 % den Einkünften aus Vermietung des BF zugeordnet worden sei, zu 60,68 % jedoch der Transport GmbH. Aus Sicht des FA könne daher höchstens 39,32% des in oa. Betriebsprüfung aberkannten Zinsaufwandes in der Vermietung des BF geltend gemacht werden.

Mit Schriftsatz vom 26.04.2022 schränkte der BF die Beschwerdepunkte für die Jahre 2007 und 2009 hinsichtlich der ebenfalls in Beschwerde gezogenen Spekulationseinkünfte ein zog den Antrag auf Entscheidung durch den Senat in mündlicher Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt der Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Verwaltungsakten des FA und dem Vorbringen der Organe des FA sowie aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des BF und den von diesem vorgelegten Unterlagen sowie den Erhebungen des BFG ergibt.

Der BF war in den streitgegenständlichen Jahren neben anderen Beteiligungen an verschiedenen GmbH's 100 % Gesellschafter einer auf seinen Namen lautenden Transport GmbH und führte weiters ein Transportunternehmen als Einzelunternehmer, das im Zeitraum 2006 bis 2008 jedoch lediglich Personal an die auf seinen Namen lautenden Transport GmbH überließ. Zudem bezog der BF Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die er zum Teil alleine, zum Teil als Miteigentümer von Liegenschaften erzielte und Funktionsgebühren.

Mit Kaufvertrag vom 03.12.1999 (Kaufanbot vom 25.05.1998) erwarb der BF von einem Ehepaar eine Liegenschaft an der Autobahn in ***A***. Der Kaufpreis dieser Liegenschaft betrug ATS 10.000.000,00. Vereinbart war die Übernahme einer Hypothek bei der ***Bank1*** von maximal ATS 4.280.000,00 in dem zum Übergabestichtag noch aushaftenden Ausmaß, sowie die Übernahme der Kosten der Übertragung durch den BF. Weiters enthält der Vertrag den Hinweis, dass der Restkaufpreis bereits bezahlt sei.

Dies ergibt sich aus den Akten des Betriebsprüfers.

Diese Hypothek wurde jedoch im Grundbuch der Liegenschaft mit 24.06.1999 gelöscht. Dies ergibt sich aus dem Lastenblatt des Grundbuches der gegenständlichen Liegenschaft

Zudem erwarb der BF von den Ehegatten ein weiteres Grundstück mit einem Kaufpreis von ATS 3.500.000,00 sowie das Transportunternehmen des Ehemannes.

Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im (damaligen) Berufungsverfahren, dem dazu vorgelegten Kaufvertrag sowie aus den in den Verwaltungsakten aufliegenden Überschussermittlungen des BF.

Mit Kaufvertrag vom 23.11.2001 erwarb der BF von diesem Ehepaar ein weiteres Grundstück um ATS 5.000.000,00.

Dies ergibt sich aus den Akten des Betriebsprüfers.

In den Jahresabschlüssen des Einzelunternehmens des BF finden sich in den Jahren 2006 bis 2009 keine Verbindlichkeiten und keine Zinsen, die mit diesen Transaktionen im Zusammenhang stehen könnten.

Dies ergibt sich aus den Verwaltungsakten.

In der auf den BF lautenden Transport GmbH finden sich Verrechnungsforderungen an den BF betreffend die Vermietung und das Einzelunternehmen sowie Verrechnungsforderungen an verschiedene verbundene Unternehmen. Unter den Verbindlichkeiten finden sich u.a. die vom Betriebsprüfer angesprochenen Kredite. Im der G+V der Transport GmbH finden sich keine Zinsaufwendungen betreffend diese Kredite. Diese wurden – mit Zinsen aus anderen Krediten dem BF über ein auf ihn lautendes Konto belastet.

Dies ergibt sich aus den vom steuerlichen Vertreter des BF im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen.

Zur Nutzung des in Frage stehenden Grundstückes mit einem Kaufpreis von ATS 10.000.000,00 ist Folgendes auszuführen:

Auf diesem Grundstück plante der BF die Errichtung eines Hotels und beauftragte dazu einen Architekten mit der Planung, der den ersten Entwurf im Februar 2007 vorlegte. Dies ergibt sich aus den Akten des Betriebsprüfers.

Die Errichtung des Hotels erfolgte dann gemeinsam mit einer Privatstiftung. Dies ergibt sich aus den Ausführungen des Vertreters des BF im Erörterungstermin vom 15.03.2022. Das Hotel wurde im Jänner 2017 eröffnet und wird seitdem von einer (fremden) Hotelbetriebs GmbH geführt. Dies ergibt sich aus der Homepage dieses Hotels sowie dem Firmenbuch.

Eine betriebliche Nutzung dieses Grundstückes durch die oben angeführte Transport GmbH des BF erfolgte nicht. Vor der Errichtung des Hotels bestand das in Frage stehende Grundstück vorwiegend aus Wald und Grünfläche.

Zur Finanzierung des in Streit stehenden Grundstückes, das am 03.12.1999 erworben wurde ist unter Verweis auf die Akten des Betriebsprüfers Folgendes anzuführen:

Vorliegend ist die Überweisung eines Betrages von ATS 10.000.000,00 von einem Konto des BF bei der ***Bank2*** auf das Konto ***1*** des BF bei der ***Bank2*** zum 01.04.1999, somit zwischen dem Kaufanbot und dem Abschluss des Kaufvertrages. Damit wurde der offene Negativsaldo auf diesem Konto abgedeckt. Vorliegend ist zudem ein weiterer Kontoauszug eben dieses Kontos vom 10.10.2002, mit einem wiederum aushaftenden Negativsaldo iHv € 802.239,42, der an diesem Tag, mit einem Betrag von 800.000,00 € von einem weiteren Konto des BF bei der ***Bank2*** KontoNr. ***2*** abgedeckt wurde. Der gleiche Betrag wurde am 09.10.2002 von einem Kreditkonto des BF bei der ***Bank3*** ***3*** auf dieses Konto ***2*** überwiesen.

Vorliegend sind weiters Unterlagen zu diesem vom BF am 04.10.2002 abgeschlossenen Kreditvertrag bei der ***Bank3***, mit der ein Kredit bei über € 800.000,00 auf dem Konto

3 aufgenommen worden war. Dieser Kredit lautet auf den BF, wurde ihm sowie der Transport GmbH „zur Verfügung“ gestellt und von beiden unterfertigt. Teile dieses neuen Kredites wurden in weiterer Folge in Fremdwährungskredite umgeschuldet und sodann wiederum konvertiert. Dies ergibt sich aus den Unterlagen des Betriebsprüfers.

Das BFG geht aufgrund dieser (wenn auch unvollständigen) Unterlagen davon aus, dass der Kauf des Grundstückes um ATS 10.000.000,00 im Jahr 1999 ursprünglich über das Konto des BF bei der ***Bank2*** ***1*** finanziert wurde und der Kaufpreis dem Verkäufer in voller Höhe bezahlt wurde.

Betrachtet man den Zeitablauf (Auffüllung des Kreditkontos um ATS 10.000.000,00 zum 01.04.1999, Löschung der Hypothek auf dem kaufgegenständlichen Grundstück am 24.06.1999 verbunden mit der vertraglichen Gestaltung der Übernahme der Vertragserrichtungskosten), dann erscheint es als die wahrscheinlichste Variante, dass der BF ein Konto dessen Kreditrahmen zuvor offenbar ausgeschöpft war, im Zeitraum zwischen Erstellung des Kaufanbotes und dem Abschluss des Kaufvertrages für diese Liegenschaft aufgefüllt hat, um den Rahmen für den für den Grundstückskauf aufgewendeten Betrag von ATS 10.000.000,00 in voller Höhe zur Verfügung zu haben und dann bezahlen zu können. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Finanzierung des Kaufes der beiden anderen, oben angeführten Grundstücke von den gleichen Verkäufern über andere Bankkonten erfolgte.

Der BF konnte zwar den dazu abgeschlossenen Kreditvertrag bei der Betriebsprüfung nicht mehr vorlegen, dennoch sieht das BFG die diesbezüglichen Darstellungen des BF glaubwürdig an und legt sie der Entscheidung zugrunde, da sie zum Zeitablauf des Ankaufes der Liegenschaft und der zuvor durchgeführten Lastenfreistellung zwischen fremden Dritten passt und dies auch der ursprünglichen Darstellung des BF entspricht. Die Annahme des Betriebsprüfers, nach der im Februar 2000 ein „Restkaufpreis“ von ATS 3.500.000,00 für dieses Grundstück bezahlt worden wäre, widerspricht zunächst dem Kaufvertrag, nach dem die Bezahlung bereits vor Abschluss des Kaufvertrages 1999 erfolgt ist. Zudem wäre nicht nur der Zahlungszeitpunkt, sondern auch der Zahlungsbetrag nicht plausibel, da minimal jedenfalls ein Betrag von ATS 5.720.000,00 zu überweisen gewesen wäre, sofern die Hypothek noch bestanden hätte und die Bezahlung vertragswidrig noch nicht erfolgt wäre. Es verbleibt, dass diese Überweisung von ATS 3.500.000,00 eindeutig mit dem Kauf einer weiteren Liegenschaft im Zusammenhang steht.

Auch wenn bei der im Jahr 2002 erfolgten Umschuldung dieses Kredites auf die ***Bank3*** der Kredit in Höhe von € 800.000,00 dem BF „sowie der Transport GmbH zur Verfügung“ gestellt wurde, so wurde dieser Kredit nach den vorgelegten Unterlagen nicht nur vom BF abgeschlossen, sondern auch ausschließlich vom BF hinsichtlich der Zinsen bedient. Die Ausführungen des Vertreters des BF, wonach die Bank für das Obligo eine zweite haftende Person hätte haben wollen, scheinen glaubwürdig. Auch dieser neu abgeschlossene Kredit (und

auch dessen zeitweilige Konvertierungen in fremde Währung) steht daher aus Sicht des BFG mit dem ursprünglichen Liegenschafts Kauf 1999 im Zusammenhang. Zur Höhe ist auszuführen, dass dieser Betrag von € 800.000,00 in etwa dem Kaufpreis der Liegenschaft zuzüglich der Nebenkosten entspricht, weswegen das BFG keine Bedenken hat, den gesamten Kreditbetrag einheitlich zu betrachten.

Die Zinsen, die für diesen Kredit auf dem Konto ****3**** bei der ***Bank3**** anfielen, wurden im Prüfungszeitraum vom BF getragen, und über das ebenfalls auf den BF lautende Konto ****4**** bei der ***Bank3**** verrechnet. Eine Belastung der Transport GmbH mit diesen Zinsaufwendungen erfolgte nicht. Dies ergibt sich aus den vom BF im Jahr 2022 vorgelegten Unterlagen.

Das BFG ist daher zusammengefasst trotz des Umstandes, dass die vollständige Klärung des Sachverhaltes 23 Jahre nach dem Erwerb des Grundstückes nicht mehr mit 100 %iger Sicherheit möglich ist, zur Ansicht gelangt, dass der BF das in Frage stehende Grundstück persönlich erworben hat, dieses bar bezahlt und die Nebenkosten getragen hat. und dieses in weiterer Folge zur Entwicklung eines Hotelprojektes verwendet hat. Die vom BF für dieses Grundstück bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Zinsen sind dem BF als natürliche Person zuzurechnen. Es hat die größte Wahrscheinlichkeit für sich, dass die mehrfach umgeschuldeten Kredite mit dem Ankauf der infrage stehenden Liegenschaft in Zusammenhang stehen.

Für die Überlegungen des FA im Beschwerdeverfahren, wonach im Ergebnis die Errichtung des Hotels über die Transport GmbH erfolgen sollte, finden sich nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte. Dazu ist auch festzuhalten, dass im erstinstanzlichen Verfahren die Planungskosten für das Hotel dem BF selbst im Bereich der Vermietung zugeordnet wurden.

Das Beweisverfahren hat weder einen Konnex des mehrfach umgeschuldeten Kredites zum Gewerbebetrieb des BF, noch zu der angeführten Transport GmbH ergeben, auch wenn festzuhalten ist, dass die Kreditunterlagen nicht vollständig sind und vom FA angeführten Bilanzen der Transport GmbH durch die Aufnahme des Kredites in die Bücher der GmbH unrichtig sind. Entgegen den Annahmen des FA im gerichtlichen Beschwerdeverfahren sind jedoch den Bilanzen der Transport GmbH im Umlaufvermögen keine Vorräte an Grundvermögen zu entnehmen. Dort finden sich neben Verrechnungsforderungen an weitere, dem BF nahestehende Gesellschaften lediglich über die Jahre schwankende Verrechnungsforderungen in Höhe von ca. € 2,8 - € 2,9 Mio, die die Vermietung des BF betreffen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zur Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die ursprünglich als Berufungen eingebrachten Schriftsätze sind daher als Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen.

2.2. Zur Zuständigkeit der Gerichtsabteilung:

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist.

Dies ist nach der Ruhestandsversetzung der nach der Geschäftsverteilung zuständigen Richterin erfolgt. Damit ist die nun zur Entscheidung berufene Gerichtsabteilung seit 02.02.2022 für die Bearbeitung der gegenständlichen Beschwerde zuständig.

2.3. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; 24.2.2005, 2001/15/0159). Die Frage, ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw Vermögensverwertung im Vordergrund steht, erfordert eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; 28.6.2012, 2009/15/0113; 24.1.2007, 2003/13/0118). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen,

ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, dass nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (vgl VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015; 23.4.2008, 2006/13/0019). Entscheidend dabei ist das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (vgl VwGH 26.7.2000, 95/14/0161).

Im gegenständlichen Fall hat der BF, der über eine größere Anzahl von Objekten verfügt und diese teilweise auch an Gewerbebetriebe vermietet hat, das Grundstück 1999 erworben und nach Maßgabe der Finanzierbarkeit und unter Hereinnahme eines Partners bis Anfang 2017 ein Hotelgebäude darauf errichtet. Dieses Hotel wurde von Beginn an einer Betriebs GmbH überlassen. Das BFG geht aufgrund dieser Vorgangsweise des BF davon aus, dass der Erwerb des Grundstückes, dessen Bebauung und die Überlassung des errichteten Hotels an eine Hotelbetriebs GmbH den Umfang der Vermögensverwaltung nicht übersteigt und damit (langfristig) eine Tätigkeit geplant war, die den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Schuldzinsen ..., soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Die Eignung von Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist zwischen den Verfahrensparteien dem Grunde nach nicht strittig. Strittig war vielmehr die im Sachverhalt zu klärende Frage, ob die geltend gemachte Verbindlichkeit für das im Jahr 1999 erworbene in weiterer Folge bebaute Grundstück aufgenommen wurde und die dabei geltend gemachten Zinsen diesem Objekt oder „dem Gewerbebetrieb“ des BF bzw. der Transport GmbH (Sicht des FA im gerichtlichen Beschwerdeverfahren) zuzurechnen sind.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d) BAO gelten bei der Erhebung von Abgaben für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter folgende Vorschriften, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist: Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet. (wirtschaftlicher Eigentümer)

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer (zB VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; 25.11.2009, 2008/15/0039; 31.5.2011, 2008/15/0153; 20.3.2014, 2011/15/0120; 27.11.2020, Ra 2019/15/0162). 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 Eigentums–rechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (zB VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; 31.5.2011, 2008/15/0153; 20.3.2014, 2011/15/0120; 27.11.2020, Ra 2019/15/0162) Für ein

derartiges Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum gibt es aber nach der Aktenlage keinen Hinweis. Der BF ist zivilrechtlich und wirtschaftlich Kreditschuldner.

Die wirtschaftliche Zurechnung der Verbindlichkeiten und der damit zusammenhängenden Zinsen zum BF als zivilrechtlichem Schuldner ist damit zu bejahen. Der Konnex zwischen Liegenschafts Kauf Aufnahme der Verbindlichkeit wurde bereits oben dargestellt.

Damit ist dieser Beschwerdepunkt entschieden und den Beschwerden für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 war stattzugeben.

Zu den Jahren 2007 und 2009 ist weiters auszuführen, dass dem BF im Jahr 2013 im Wege von Berufungsvorentscheidungen zusätzliche sonstige Einkünfte aus Liegenschaftsveräußerungen zugerechnet wurden. Der BF hat diese Zurechnung von Einkünften im Vorlageantrag vom 30.10.2013 zunächst angefochten, die Beschwerden aber hinsichtlich dieser Beschwerdepunkte mit Schriftsatz vom 22.04.2022 wieder zurückgezogen.

Da durch die Einbringung der Vorlageanträge für 2007 und 2009 die (ursprünglichen) Beschwerden gemäß § 264 Abs. 3 BAO wieder unerledigt sind und das BFG seine Entscheidungen insbesondere hinsichtlich des Spruches am Erstbescheid zu orientieren hat. Dies führt dazu, dass den Beschwerden für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 stattzugeben ist. Die Bemessungsgrundlagen und die Einkommensteuer 2007 und 2009 sind jedoch unter Berücksichtigung der zugeflossenen Spekulationseinkünfte abzuändern.

2.4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die im gegenständlichen Verfahren strittige Zurechnung der aufgenommenen Kredite und der damit im Zusammenhang stehenden Zinsen zur Anschaffung einer Liegenschaft durch den BF und deren Berücksichtigung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist eine Sachverhaltsfrage. Bei der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes folgte das BFG der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung zitierten Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 27. Mai 2022