

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den SenatXYZ im Beisein der Schriftführerin AA in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 8. Mai 2013 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt BB vom 9. April 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 in der Sitzung am 6. April 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Am 23. November 2011 erließ das Finanzamt für den Abgabepflichtigen einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, mit dem die Bemessungsgrundlagen mangels Abgabe einer Einkommensteuererklärung im Schätzungswege ermittelt wurden. Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten „*Berufung*“ vom 16. Dezember 2011 reichte der Abgabepflichtige die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Überschussrechnungen ein. Dabei erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 18.713,52 €, wobei sich die Einnahmenüberschüsse auf die einzelnen Mietobjekte wie folgt verteilten: 10.644,18 € Vermietung in Ort1, A-Weg; 7.976,11 € Vermietung in Ort2, B-Weg; 93,23 € Vermietung in Ort3, C-Weg. Bei den Vermietungstätigkeiten wurden lt. Beilagen E 1b zur Einkommensteuererklärung für das

Jahr 2010 in KZ 9510 folgende Fremdfinanzierungskosten geltend gemacht: 4.602,26 € bei der Vermietung in Ort1; 4.160,47 € bei der Vermietung in Ort2; 26,63 € bei der Vermietung in Ort3.

2. Am 25. Jänner 2012 erließ das Finanzamt eine „*Berufungsvorentscheidung*“ betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, mit der der Gewerbebetrieb „*Handel*“ - der Betriebsprüfung der Vorjahre folgend - als Liebhabereibetrieb eingestuft wurde. Der für das Jahr 2010 erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb von 506,44 € könnte daher nicht mit den anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden. Im Übrigen wurde vom Finanzamt eine erklärungsgemäße Veranlagung vorgenommen, so wurden insbesondere die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie erklärt mit 18.713,52 € erfasst. Die „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 25. Jänner 2012 ist rechtskräftig geworden.

3. Mit Schreiben vom „15.12.2012“ (Datum der Einbringung beim Finanzamt lt. Eingangsvermerk: 12. Dezember 2012) stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2010. Der Wiederaufnahmsantrag bezog sich auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Mietobjekte in Ort1 und Ort2. Erst im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2011 (somit im November 2012) sei festgestellt worden, dass dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1, das ua. der Finanzierung der Appartements in Ort1 und Ort2 gedient habe, am 1. Jänner 2011 Zinsen von 148.514,69 € angelastet worden seien. Es habe sich dabei um Verzugszinsen für den Zeitraum 31. Mai 2010 bis 31. Dezember 2010 gehandelt, die in dem auf die Vermietungstätigkeit entfallenden Ausmaß im Jahr 2010 als zusätzliche Fremdfinanzierungskosten zu erfassen seien. Lt. (berichtigten) Beilagen E 1b zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 seien folgende Fremdfinanzierungskosten (KZ 9510) insgesamt zu berücksichtigen: 40.899,25 € bei der Vermietung in Ort1; 36.076,28 € bei der Vermietung in Ort2. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher mit -49.499,28 € anzusetzen (statt bisher erklärt: 18.713,52 €).

4. Mit Ergänzungersuchen vom 15. Jänner 2013 ersuchte das Finanzamt den Abgabepflichtigen, den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den für das Jahr 2010 bekannt gegebenen Fremdfinanzierungskosten und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darzustellen. Dazu sollten Kreditverträge und Dokumente vorgelegt werden, aus denen ersichtlich sei, dass die aufgenommenen Beträge der Vermietungstätigkeit zugeführt worden seien. Dem Abgabepflichtigen wurde auch mitgeteilt, dass im Zuge der vorangegangenen Betriebsprüfung, umfassend die Jahre 2003 bis 2009, keine exakte Zuordnung von Krediten/Darlehen zur Vermietungstätigkeit habe hergestellt werden können (Hinweis auf Tz 9 und 11 des Bp-Berichtes vom 13. Oktober 2011, ABNr. abc). Der Abgabepflichtige wurde auch ersucht, die geltend gemachten Umrechnungskurse für die ausgewiesenen Zinsen der Fremdwährungskredite darzulegen.

5. Mit Schreiben vom 6. Februar 2013 erläuterte der Abgabepflichtige die Berechnung des Prozentsatzes zur Aufteilung der Fremdkapitalzinsen in Zinsen, die der Vermietung

und Verpachtung einerseits und dem privaten Bereich andererseits zuzuordnen seien. In Ermangelung detaillierter vorliegender Unterlagen sei folgende Vorgangsweise gewählt worden: Zunächst seien die historischen Errichtungskosten für die Appartements in Ort2 und Ort1 anhand der Anlagenverzeichnisse ermittelt worden. Sodann sei die (nach erfolgter Zwangskonvertierung) auf dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 und auf dem JPY-Kreditkonto bei der Bank2 mit der Konto-Nr. Konto2 gesamte aushaftende Kreditsumme ermittelt worden. Von dieser Kreditsumme sei der geschätzte Verlust aus der Mitte 2010 erfolgten Zwangskonvertierung abgezogen worden. Daraus ergebe sich wegen der Endfälligkeit eine rechnerische historische Kredithöhe. Die Errichtungskosten für die Appartements seien in Relation zur historischen Kreditsumme gestellt worden. Demnach entfielen 21,49 % der gesamten Kreditsumme auf die Vermietung in Ort2 und 24,44 % auf die Vermietung in Ort1, der Rest sei privaten Umbauten zuzuordnen. Die Kurswerte, mit denen die Zinsen für die JPY-Kredite umgerechnet worden seien, könnten bereits der Beilage zum Wiederaufnahmsantrag vom 15. Dezember 2012 entnommen werden.

6. Mit Bescheid vom 9. April 2013 wurde dem Wiederaufnahmsantrag des Abgabepflichtigen vom „15.12.2012“ Folge gegeben und das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2010 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, wieder aufgenommen. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -3.109,84 € (statt beantragt: -49.499,28 €) erfasst wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Appartementvermietung aufgewendeten Fremdkapitalzinsen mit dem Wiederaufnahmsantrag und den vorgelegten Unterlagen nicht im ausreichenden Ausmaß glaubhaft gemacht worden seien, weshalb diese im Schätzungswege zu ermitteln seien. Der Schätzung seien die anlässlich der Betriebsprüfung betreffend die Vorjahre und die infolge des Wiederaufnahmsantrages hervorgekommenen Ermittlungsergebnisse zugrunde gelegt worden.

Im Rahmen der Betriebsprüfung, umfassend die Jahre 2003 bis 2009, sei der Fremdkapitalaufwand für die Appartementvermietung in Ort2 mit 228.568,00 € angesetzt worden. Dieser ergebe sich aus den gesamten Anschaffungskosten laut Anlagenverzeichnis für das Jahr 2005 in Höhe von 357.352,39 € abzüglich des Verkehrswertes des Altgebäudes laut Anlagenverzeichnis in Höhe von 24.103,16 € und des für die Privatnutzung ausgeschiedenen Anteiles an den Herstellungskosten im Ausmaß von ca. 31,41 %. Der Fremdkapitalaufwand für die Appartementvermietung in Ort1 sei vom Prüfer mit 112.611,22 € angesetzt worden. Dieser ergebe sich aus den aktivierten Anschaffungskosten des Gebäudes und der Einrichtung in Höhe von insgesamt 354.722,01 € abzüglich der fiktiven Anschaffungskosten laut der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Schätzung des Altgebäudes.

Aus den dem Wiederaufnahmsantrag beigelegten Dokumenten ergebe sich bei den betroffenen Kreditkonten für das Jahr 2010 ein Zinsaufwand von insgesamt 159.615,90

€ bei einer Fremdkapitalaufnahme von insgesamt 2.495.382,80 €. Der durchschnittliche Jahreszinssatz berechne sich daher bei diesen Konten mit 6,40 %. Wende man diesen Jahreszinssatz auf den obigen Fremdkapitalaufwand für die zwei Vermietungsobjekte an, ergebe sich ein abzugsfähiger Zinsaufwand von insgesamt 21.823,36 €.

7. Gegen den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 erhab der Abgabepflichtige am 8. Mai 2013 fristgerecht „*Berufung*“, die sich gegen die lediglich im Schätzungswege anerkannten Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit der Appartementvermietung in Ort2 und Ort1 richtete. In der Bescheidbegründung werde darauf hingewiesen, dass der Abgabepflichtige zum gegenständlichen Sachverhalt keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermöge bzw. weitere Auskunft über Umstände verweigere, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich seien. Er habe jedoch in diesem Zusammenhang seinen früheren steuerlichen Vertretern wiederholt im Detail alle nötigen Angaben gegeben. Auch habe er im Zuge der sieben Jahre umfassenden Betriebsprüfung wiederholt im Detail seine Sicht dargelegt. Trotz dieser wiederholten Ausführungen scheinen diese bis dato der Behörde nicht zugegangen zu sein.

Zwischenzeitlich sei sein Unternehmen auch noch einer Hausdurchsuchung unterzogen worden, bei der alle Unterlagen mitgenommen worden seien. Diese seien zwar zwischenzeitlich zurückgestellt worden, doch sei er aufgrund der bereits seit Jahren andauernden psychischen Belastung in diesem Zusammenhang nicht mehr in der Lage, diese wieder auszupacken und zu sortieren. Deshalb habe er in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens zum Wiederaufnahmsantrag versucht, ohne in diesen Kartons „*wühlen zu müssen*“, eine plausible alternative Erklärung zum Aufteilungsprozentsatz der Fremdkapitalzinsen zu finden. Dies scheine nicht genug gewesen zu sein, weshalb er die Erledigung dieser „*Berufung*“ durch den gesamten „*Berufungssenat*“ und weiters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zur Darlegung des Aufteilungsprozentsatzes der Fremdkapitalzinsen auf die vermieteten Appartements und die privat genutzten Gebäudeteile beantrage.

8. Mit „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 5. Juli 2013 wurde die „*Berufung*“ vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, wobei begründend auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 9. April 2013 verwiesen wurde. Im Übrigen wurde dieser angefochtene Einkommensteuerbescheid dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 5.652,89 € (statt beantragt: -49.499,28 €) erfasst wurden. Wie bereits dargestellt, berechne sich der abzugsfähige Zinsaufwand für die Vermietungsobjekte in Ort1 und Ort2 für das Jahr 2010 mit insgesamt 21.823,36 € (7.203,12 € entfalle auf das Objekt in Ort1, 14.620,24 € auf das Objekt in Ort2). Aufgrund eines Versehens seien im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 9. April 2013 die bereits im vorangegangenen Einkommensteuerbescheid für diese Objekte angesetzten Fremdkapitalzinsen zusätzlich angesetzt worden. Dieser Fehler werde mit der „*Berufungsvorentscheidung*“ nunmehr behoben.

9. Am 1. August 2013 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, 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.

II. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb im Streitjahr 2010 eine Appartementvermietung (kurzfristige Vermietung von Ferienwohnungen) in Ort1, A-Weg, und Ort2, B-Weg. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2. Ort1:

2.1. Am Gebäude in Ort1 (betrifft die Liegenschaft in EZ a KG b, bestehend aus der GSt-Nr. c mit der Lageadresse Ort1, A-Weg) wurde bereits im Jahr 1993 Wohnungseigentum begründet. Im Streitjahr lagen diesbezüglich folgende Eigentums- und Nutzungsverhältnisse vor:

Wohnung	Eigentümer	Anteil	Anteil in %	Lage	Nutzung
Top 1	AB	86/436	19,72	Erdgeschoss	privat
Top 2	BC	62/436	14,22	Erdgeschoss	Vermietung
Top 3	BC	88/436	20,18	Obergeschoss	Vermietung
Top 4	BC	62/436	14,22	Obergeschoss	Vermietung
Top 5	BC	69/436	15,83	Dachgeschoss	privat
Top 5	CD	69/436	15,83	Dachgeschoss	privat

Die Wohnung Top 1 im Erdgeschoss wird von der Schwiegermutter des Bf. privat genutzt. An der privat genutzten Wohnung Top 5 im Dachgeschoss besteht eine Eigentümerpartnerschaft je zur Hälfte zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin (Ehegattenwohnungseigentum). Die vermieteten Wohnungen wurden vom Bf. wie folgt ins Eigentum erworben: Wohnung Top 3 durch Kaufvertrag vom 26. Mai 2000, Wohnungen Top 2 und 4 durch Übergabsvertrag vom 18. Dezember 2002.

2.2. Nach dem Erwerb der Wohnungen Top 2, 3 und 4 wurden diese vom Bf. einer kurzfristigen Appartementvermietung zugeführt, die im Jahr 2003 begonnen wurde. Dem Anlagenverzeichnis (zB für das Jahr 2006) sind folgende auf die Vermietungstätigkeit in Ort1 entfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten zu entnehmen:

Konto	Bezeichnung	Kosten €
0300	Betriebs-, Geschäftsgebäude eigen. Grund	

300001	Verkehrswert Gebäude Top 2 lt. Gutachten	100.072,46
300002	Verkehrswert Gebäude Top 4	142.038,33
300003	Anteil Gebäude Top 3	49.726,39
300004	Kosten für Übergabe	2.617,15
Summe	Betriebs-, Geschäftsgebäude eigen. Grund	294.454,33
0600	Betriebs- und Geschäftsausstattung	
600001	Einrichtung Top 2	4.360,37
600002	Einrichtung Top 4	4.360,37
600003	Einrichtung Top 3 lt. Kaufvertrag	4.827,66
600004	Sauna	36.322,12
600005	Decken, Polster	1.508,96
600006	Vollwaschautomat	2.284,00
600007	Hochdruckreiniger	624,17
600008	Schlafzimmerschrank	1.668,83
Summe	Betriebs- und Geschäftsausstattung	55.956,48
Anschaffungs- und Herstellungskosten Ort1 gesamt		350.410,81

3. Ort2:

3.1. Die Liegenschaft in EZ d KG e, bestehend aus der GSt-Nr. f mit der Lageadresse Ort2, B-Weg, wurde vom Bf. mit Übergabsvertrag vom 18. Dezember 2002 in sein Alleineigentum erworben. Im Jahr 2003 wurde auf dieser Liegenschaft ein Appartementhaus errichtet, das vom Bf. ab der Wintersaison 2003/04 einer kurzfristigen Appartementvermietung zugeführt wurde (Vermietung von zwei Ferienwohnungen zu je 35 m² und einer Ferienwohnung zu 90 m²). Auch an diesem Gebäude wurde Wohnungseigentum begründet, wobei im Streitjahr folgende Eigentums- und Nutzungsverhältnisse vorlagen:

Wohnung bzw. Autoabstellplatz	Eigentümer	Anteil	Anteil in %	Nutzung
Top 1	BC	193/385	50,13	privat
Top 2	BC	34/385	8,83	Vermietung
Top 3	BC	35/385	9,09	Vermietung

Top 4	BC	85/385	22,08	Vermietung
Garage 1	BC	20/385	5,19	privat
APL 1	BC	5/385	1,30	Vermietung
APL 2	BC	5/385	1,30	Vermietung
APL 3	BC	5/385	1,30	Vermietung
APL 4	BC	3/385	0,78	Vermietung

3.2. Dem Anlagenverzeichnis (zB für das Jahr 2006) sind folgende auf die Vermietungstätigkeit in Ort2 entfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten zu entnehmen:

Konto	Bezeichnung	Kosten €
0300	Betriebs-, Geschäftsgebäude eigen. Grund	
300001	Zugang 2003 lt. BH-Konto	239.464,53
300002	Verkehrswert Altgebäude, 5-facher EHW	24.103,16
300003	Zugang 2005 lt. BH-Konto	38.028,98
Summe	Betriebs-, Geschäftsgebäude eigen. Grund	301.596,67
0340	Grundstückseinrichtungen eigener Grund	
340001	Asphaltierung	798,33
Summe	Grundstückseinrichtungen eigener Grund	798,33
0400	Maschinen und maschinelle Anlagen	
400001	Waschmaschine	2.500,00
400002	Trockner	1.600,00
400003	Bügelmaschine	479,17
Summe	Maschinen und maschinelle Anlagen	4.579,17
0550	Geringwertige Wirtschaftsgüter	
550001	GwG 2004 lt. BH-Konto	1.560,25
Summe	Geringwertige Wirtschaftsgüter	1.560,25

0600	Betriebs- und Geschäftsausstattung	
600001	komplette Einrichtung für 2 FeWo	29.054,51
600002	Bettwäsche, Dekorstoffe etc.	5.512,61
600003	Lampen	2.201,54
600004	komplettes Bettzeug	816,07
600005	Jalousien	905,13
600006	Außenbeleuchtung	400,00
600007	div. Kleinmaterialien	711,37
600008	Polsterung	321,36
600009	Stuhl, Tisch, Schirmständer	395,59
600010	Bettwäsche	666,67
600011	Finnische Sauna	7.258,12
600012	Lichterset	575,00
Summe	Betriebs- und Geschäftsausstattung	48.817,97
Anschaffungs- und Herstellungskosten Ort2 gesamt		357.352,39

4. Die auf die Appartementvermietung in Ort1 und Ort2 entfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten wurden vom Bf. ausnahmslos fremdfinanziert. Zu diesem Zweck wurden vom Bf. bei verschiedenen Kreditinstituten mehrere Kredite aufgenommen, die in einem bestimmten Ausmaß auch der Finanzierung privater Zwecke dienten (soweit etwa die auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Errichtungskosten betroffen waren). Bei diesen Krediten handelte es sich um endfällige Kredite.

Am 2. November 2004 (Valutadatum) wurde bei der Bank1 das CHF-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto3 eröffnet, auf dem alle bis zu diesem Zeitpunkt aushaftenden (demnach auch die Appartementvermietung betreffenden) Kredite gebündelt wurden (Zusammenfassung der bestehenden Gesamtdarlehen). Dieses Fremdwährungsdarlehen wurde in den Folgejahren mehrfach auf andere bei der Bank1 eingerichtete Kreditkonten (in EUR und JPY) umgeschichtet, ohne dass (infolge Endfälligkeit der bestehenden Kredite) eine Tilgung erfolgt wäre.

Zum 1. Jänner 2010 (somit im Streitjahr) bestand bei der Bank1 zunächst noch das JPY-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto4, das zu diesem Stichtag einen Kontostand von -317.179.472,00 JPY auswies. Wegen Kontoumstellung wurde dieses Kreditkonto zum 31. März 2010 saldiert, der aushaftende Kontostand wurde auf das bei der Bank1 neu eingerichtete JPY-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto5 umgebucht. Auf diesem JPY-Kreditkonto bestand zum 31. Mai 2010 (Buchungstag) eine Darlehensschuld

von -317.565.423,00 JPY, die mit diesem Datum auf das EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 zwangskonvertiert wurde. Unter Zugrundelegung eines Umrechnungskurses von 1 EUR = 112,30 JPY ergab sich auf diesem neu eingerichteten EUR-Kreditkonto ein neuer Schuldenstand von -2.827.831,02 EUR. Die Zwangskonvertierung erfolgte unter Realisierung eines Kursverlustes.

Aufgrund mehrerer Tilgungszahlungen ab Juni 2010 haftete das Darlehen auf dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 zum 31. Dezember 2010 mit einem Schuldenstand von -2.424.748,68 EUR unberichtet aus. Vom Bf. wurden zu diesem Konto nach der Zwangskonvertierung (somit ab Juni 2010) keine Zinszahlungen mehr geleistet. Dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 wurden daher am 1. Jänner 2011 Zinsen von 148.514,69 € angelastet, wobei es sich um Verzugszinsen von 10 % p.a. für den Zeitraum 31. Mai 2010 bis 31. Dezember 2010 handelte. Diese Verzugszinsen seien - dem Wiederaufnahmsantrag vom „15.12.2012“ zufolge - in dem auf die Vermietungstätigkeit entfallenden Ausmaß im Jahr 2010 als zusätzliche Fremdfinanzierungskosten zu erfassen.

Mit dem Wiederaufnahmsantrag vom „15.12.2012“ machte der Bf. für das Streitjahr 2010 folgenden auf die Fremdfinanzierung entfallenden Zinsaufwand geltend:

Konto	Zeitraum	Aufwand in Fremdwährung	Aufwand in EUR
Bank1 Kto-Nr. Konto4	1-3/2010	558.754,00 JPY	12.160,13 EUR
Bank1 Kto-Nr. Konto5	4-5/2010	479.379,00 JPY	4.332,39 EUR
Bank1 Kto-Nr. Konto1 (Verzugszinsen)	6-12/2010		148.514,69 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	1-3/2010	65.387,00 JPY	519,23 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	4-6/2010	65.387,00 JPY	601,04 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	7-9/2010	66.886,00 JPY	588,37 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	10-12/2010	65.637,00 JPY	604,11 EUR
Zinsaufwand 2010			167.319,96 EUR

Dieser Zinsaufwand sei lt. Bf. in dem auf die Vermietungstätigkeit entfallenden Ausmaß im Jahr 2010 als Fremdfinanzierungskosten zu erfassen, wobei auf die Vermietung in Ort1 ein Anteil von 24,44 % und auf die Vermietung in Ort2 ein Anteil von 21,49 % entfalle.

Lt. (berichtigten) Beilagen E 1b zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 seien folgende Fremdfinanzierungskosten (KZ 9510) insgesamt zu berücksichtigen: 40.899,25 € bei der Vermietung in Ort1 und 36.076,28 € bei der Vermietung in Ort2. Vom Finanzamt wurden demgegenüber Fremdfinanzierungskosten von insgesamt lediglich 21.823,36 € als absetzbar angesehen.

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen, insbesondere aus den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Kontoauszügen zu den bestehenden Kreditkonten, den Grundbuchsauszügen und den Anlagenverzeichnissen betreffend die Appartementvermietung in Ort1 und Ort2. Streit besteht nun darüber, in welchem Ausmaß Fremdfinanzierungskosten bei den Vermietungstätigkeiten in Ort1 und Ort2 abgesetzt werden können.

III. Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Schuldzinsen sind als Werbungskosten abzugsfähig, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO 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 oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

IV. Erwägungen

1. Die Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen.

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. därflicher Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 3).

2. Die bei der Appartementvermietung in Ort1 und Ort2 absetzbaren Fremdfinanzierungskosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden. Die Schätzungsberichtigung ist dabei insbesondere darauf zurückzuführen, dass die seinerzeitigen historischen Kreditaufnahmen (somit die Kreditaufnahmen vor der am 2. November 2004 erfolgten Bündelung aller bis zu diesem Zeitpunkt aushaftenden, demnach auch die Appartementvermietung betreffenden Kredite auf dem CHF-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto3) nicht mehr durch entsprechende Unterlagen nachvollzogen werden können. So gab auch der Bf. mit Schreiben vom 6. Februar 2013 zu verstehen, dass der Prozentsatz zur Aufteilung der Fremdkapitalzinsen in Zinsen, die der Vermietung und Verpachtung einerseits und dem privaten Bereich andererseits zuzuordnen seien, nur durch Schätzung ermittelt werden könne. „*In Ermangelung detaillierter alternativer vorliegender Unterlagen*“ (betrifft die seinerzeitigen historischen Kreditaufnahmen) wählte der Bf. selbst eine auf Schätzung beruhende Vorgangsweise, um die historische Kreditsumme und damit den Aufteilungsprozentsatz der Fremdkapitalzinsen zu ermitteln. Dabei wählte er folgende Methode:

Vom Bf. wurde zunächst die (nach erfolgter Zwangskonvertierung am 31. Mai 2010) auf dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 und auf dem JPY-Kreditkonto bei der Bank2 mit der Kto-Nr. Konto2 gesamte aushaftende Kreditsumme ermittelt. Von dieser Kreditsumme wurde der geschätzte Verlust aus der Ende Mai 2010 erfolgten Zwangskonvertierung abgezogen. Daraus ergebe sich wegen der Endfälligkeit der Kredite eine rechnerische historische Kredithöhe. Sodann wurden vom Bf. die historischen Errichtungskosten für die Appartements in Ort1 und Ort2 anhand der Anlagenverzeichnisse ermittelt. Diese Errichtungskosten für die Appartementvermietung wurden in Relation zur historischen Kreditsumme gestellt. Demnach entfielen 21,49 % der gesamten Kreditsumme auf die Vermietung in Ort2 und 24,44 % auf die Vermietung in Ort1, der Rest sei privaten Umbauten zuzuordnen. Mit diesen Prozentsätzen sei der für das Jahr 2010 ausgewiesene Zinsaufwand (inklusive Verzugszinsen) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abzugsfähig.

Bei dieser Berechnung wurde vom Bf. insbesondere die Ermittlung des Kursverlustes zum 31. Mai 2010 einer Schätzung unterzogen. Von der nach erfolgter Zwangskonvertierung auf dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 aushaftenden Kreditsumme von 2.827.831,02 € wurde ein Konvertierungsverlust von 1.323.990,48 € abgezogen, der Konvertierungsverlust wurde demnach mit 46,82 % geschätzt. Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes (vgl. das Schreiben vom 9. August 2016), wie der Konvertierungsverlust aus der erfolgten Zwangskonvertierung geschätzt wurde und welche Schätzungsgrundlagen dabei herangezogen wurden, gab der Bf. mit Schreiben vom 29. September 2016 einen historischen Einstiegskurs von 1 EUR = 165,00 JPY bekannt, der sich „*lt. Kanzleierfahrungswerten*“ ergeben habe.

3. Für das Bundesfinanzgericht ist die Schätzungsmethode des Bf. insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich die historische Kreditsumme infolge Endfälligkeit der seinerzeit aufgenommenen Kredite rechnerisch ohne weiteres ermitteln lässt, nachvollziehbar; die im Jahr 2010 (vor der Zwangskonvertierung, somit vor Realisierung des Kursverlustes) aushaftende Kreditsumme entspricht der historischen Kreditsumme. Auch das Ausscheiden des zum 31. Mai 2010 infolge Zwangskonvertierung entstandenen Kursverlustes hält das Bundesfinanzgericht für sachgerecht, zumal dieser Kursverlust erst im Streitjahr entstanden ist und mit den seinerzeitigen Kreditaufnahmen vor Beginn der Appartementvermietung in keinerlei Zusammenhang zu bringen ist.

Das Finanzamt hegte Bedenken gegen die Schätzungsmethode des Bf., da ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den für das Jahr 2010 bekannt gegebenen Fremdfinanzierungskosten und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht nachgewiesen worden sei. Es sei insbesondere nicht nachgewiesen worden, dass es sich bei den im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten um jene handle, die sich auf die seinerzeitigen Kreditaufnahmen vor Beginn der Appartementvermietung zurückführen lassen. Vom Bf. habe eine exakte Zuordnung dieser Kreditkonten zur Vermietungstätigkeit nicht hergestellt werden können.

Bei seiner Schätzung des absetzbaren Zinsaufwandes ging das Finanzamt von folgenden Überlegungen aus: Aus den dem Wiederaufnahmsantrag beigelegten Dokumenten ergebe sich bei den im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten für das Streitjahr ein Zinsaufwand (inklusive Verzugszinsen) von (berichtigt) 159.615,90 €. Dem sei eine bei diesen Kreditkonten zum 31. Dezember 2010 bestehende Fremdkapitalaufnahme von insgesamt 2.495.382,80 € gegenüberzustellen. Der durchschnittliche Jahreszinssatz berechne sich daher bei diesen im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten mit 6,40 %. Wende man diesen Jahreszinssatz auf den Fremdkapitalaufwand für die beiden Mietobjekte in Ort1 und Ort2 (der den Anlagenverzeichnissen der Mietobjekte zu entnehmen sei) an, ergebe sich ein abzugsfähiger Zinsaufwand von insgesamt lediglich 21.823,36 €.

Der Einwand des Finanzamtes ist unberechtigt: Das zum 1. Jänner 2010 bei der Bank1 bestehende JPY-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto4 (dieses wurde infolge Kontoumstellung zum 31. März 2010 durch das bei der Bank1 neu eingerichtete

JPY-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto5 ersetzt; dieses wiederum wurde infolge Zwangskonvertierung zum 31. Mai 2010 durch das bei der Bank1 neu eingerichtete EUR-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto1 ersetzt) lässt sich nach Recherchen des Bundesfinanzgerichtes auf das am 2. November 2004 (Valutadatum) bei der Bank1 eröffnete CHF-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto3 zurückführen. Dies ergibt sich nachvollziehbar und unzweifelhaft aus den Unterlagen (Bankkontoauszügen), die anlässlich der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2009 im Zuge einer Hausdurchsuchung beim Bf. beschlagnahmt wurden. Diese Unterlagen wurden vom Bundesfinanzgericht gesichtet und anlässlich der mündlichen Verhandlung auch mit den Parteien besprochen. Daraus ist ersichtlich, dass das auf dem CHF-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto3 aushaltende Fremdwährungsdarlehen in den Folgejahren mehrfach auf andere bei der Bank1 eingerichtete Kreditkonten (in EUR und JPY) umgeschichtet wurde, ohne dass (infolge Endfälligkeit der bestehenden Kredite) eine Tilgung erfolgt wäre.

Bei dem am 2. November 2004 bei der Bank1 eröffneten CHF-Kreditkonto mit der Kto-Nr. Konto3 handelt es sich gerade um jenes Kreditkonto, auf dem alle bis zu diesem Zeitpunkt aushaltenden (demnach auch die Appartementvermietung betreffenden) Kredite gebündelt wurden (Zusammenfassung der bestehenden Gesamtdarlehen). Dies wird auch vom Finanzamt so gesehen (vgl. Tz 9 und 11 des Bp-Berichtes vom 13. Oktober 2011, ABNr. abc). Damit geht aber der Einwand des Finanzamtes ins Leere, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den für das Jahr 2010 bekannt gegebenen Fremdfinanzierungskosten und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht nachgewiesen worden sei.

Im Übrigen kann die Schätzung des Finanzamtes nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht schlüssig nachvollzogen werden. Zum einen verneinte das Finanzamt einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten und den seinerzeitigen Kreditaufnahmen vor Beginn der Appartementvermietung, zum anderen legte das Finanzamt seiner Schätzung aber gerade diese im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten zugrunde, um einen durchschnittlichen (auch die Verzugszinsen erfassenden) „Jahreszinssatz“ zu ermitteln, indem eine bei diesen Kreditkonten zum 31. Dezember 2010 (offensichtlich infolge Endfälligkeit) bestehende Fremdkapitalaufnahme von insgesamt 2,495.382,80 € als Grundlage der Schätzung herangezogen wurde; darin ist ein Widerspruch zu sehen bzw. ist damit letztlich auch das Finanzamt davon ausgegangen, dass es sich bei den im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten um jene handelt, die mit der Appartementvermietung in Zusammenhang zu bringen sind.

Zudem wurde vom Finanzamt im Hinblick auf diese Kreditkonten auf das aushaltende Fremdkapital zum 31. Dezember 2010 abgestellt. Dies lässt jedoch unberücksichtigt, dass vom Bf. auf dem EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 nach der am 31. Mai 2010 erfolgten Zwangskonvertierung mehrere Tilgungszahlungen (jedoch keine Zinszahlungen mehr) geleistet wurden. Auch hätte der im Zuge der

Zwangskonvertierung realisierte Kursverlust entsprechend berücksichtigt werden müssen, um einen realistischen „*Jahreszinssatz*“ ermitteln zu können.

4. Schätzung des absetzbaren Zinsaufwandes durch das Bundesfinanzgericht:

Das Bundesfinanzgericht hält die vom Bf. angewandte Methode zur Berechnung des Prozentsatzes zur Aufteilung der Fremdkapitalzinsen in Zinsen, die der Vermietung und Verpachtung einerseits und dem privaten Bereich andererseits zuzuordnen sind, für sachgerecht. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist diese Berechnung jedoch in folgenden Punkten zu berichtigen:

4.1. Ermittlung des Kursverlustes zum 31. Mai 2010:

Die auf dem JPY-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto5 bestehende Darlehensschuld von 317.565.423,00 JPY wurde zum 31. Mai 2010 (Buchungstag) auf das EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 zwangskonvertiert. Unter Zugrundelegung eines Umrechnungskurses von 1 EUR = 112,30 JPY ergab sich demnach auf diesem EUR-Kreditkonto ein neuer Schuldensstand von 2.827.831,02 EUR.

Die Zwangskonvertierung erfolgte unter Realisierung eines Kursverlustes. Vom ausgewiesenen EUR-Schuldensstand zum 31. Mai 2010 ist daher - wie auch vom Bf. zu Recht eingewendet wurde - der geschätzte Verlust aus der erfolgten Zwangskonvertierung abzuziehen, um eine rechnerische historische Kredithöhe zu ermitteln. Der Kursverlust wurde vom Bf. mit 1.323.990,48 €, demnach mit 46,82 % geschätzt. Die vom Bf. mit Schreiben vom 29. September 2016 dargestellte Ermittlung des im Zuge der Zwangskonvertierung erlittenen Kursverlustes kann jedoch nicht nachvollzogen werden.

Aufgrund der Endfälligkeit der aufgenommenen Kreditsumme ist davon auszugehen, dass es sich bei der auf dem JPY-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto5 zum 31. Mai 2010 bestehenden Darlehensschuld von 317.565.423,00 JPY auch um die historische Kreditsumme gehandelt hat. Unter Zugrundelegung des vom Bf. „*It. Kanzleierfahrungswerten*“ bekannt gegebenen Einstiegskurses von 1 EUR = 165,00 JPY ermittelt sich demnach der Kursverlust wie folgt:

historische Kreditaufnahme (Kurs 1 EUR = 165,00 JPY)	317.565.423,00 JPY	1.924.638,93 EUR
Konvertierung 31. Mai 2010 (Kurs 1 EUR = 112,30 JPY)	317.565.423,00 JPY	2.827.831,02 EUR
Kursverlust		903.192,09 EUR

Mit einem Einstiegskurs von 1 EUR = 165,00 JPY ist der Bf. ohnehin von einem sehr starken EUR im Verhältnis zum JPY für den maßgeblichen Zeitraum der historischen Kreditaufnahme ausgegangen. Bei einem schwächeren EUR/JPY-Wechselkurs wäre der Kursverlust demnach noch geringer.

4.2. Ermittlung der historischen Kredithöhe insgesamt:

EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 zum Zeitpunkt der Zwangskonvertierung	2.827.831,02 EUR
Kursverlust	-903.192,09 EUR
Zwischensumme	1.924.638,93 EUR
JPY-Kreditkonto bei der Bank2 mit der Konto-Nr. Konto2	158.782,00 EUR
historische Kreditsumme insgesamt lt. BFG	2.083.420,93 EUR

4.3. Ermittlung der historischen Errichtungskosten für die Appartements in Ort1 und Ort2 anhand der Anlagenverzeichnisse:

4.3.1. Appartementvermietung in Ort1:

Der Appartementvermietung in Ort1 legte der Bf. historische Errichtungskosten von 406.367,30 € (davon Konto 0300: 350.410,81 €; Konto 0600: 55.956,49 €) zugrunde.

Dem Anlagenverzeichnis (zB für das Jahr 2006) ist zu entnehmen, dass die historischen Errichtungskosten insgesamt 350.410,81 € (davon Konto 0300: 294.454,33 €; Konto 0600: 55.956,48 €) betragen haben. Demnach wurden die Anschaffungskosten für die Betriebs- und Geschäftsausstattung (Konto 0600) vom Bf. bei der Ermittlung der historischen Errichtungskosten mit 55.956,49 € doppelt erfasst. Dies wurde vom Bf. mit Schreiben vom 29. September 2016 bestätigt.

Auf dem Konto 0300 des Anlagenverzeichnisses sind auch die lt. Gutachten ermittelten Verkehrswerte der Wohnungen Top 2 (mit 100.072,46 €) und Top 4 (mit 142.038,33 €) erfasst. Dabei handelt es sich um fiktive Anschaffungskosten, da diese beiden Wohnungen vom Bf. mit Übergabsvertrag vom 18. Dezember 2002 unentgeltlich erworben wurden. Da für den Erwerb dieser beiden Wohnungen somit kein Fremdkapital aufgewendet werden musste, sind diese beiden Beträge bei der Ermittlung der (fremdfinanzierten) historischen Errichtungskosten auszuscheiden.

4.3.2. Appartementvermietung in Ort2:

Der Appartementvermietung in Ort2 legte der Bf. historische Errichtungskosten von 357.352,34 € zugrunde. Dieser Wert deckt sich mit den in den Anlagenverzeichnissen ausgewiesenen Werten. Auf dem Konto 0300 des Anlagenverzeichnisses ist dabei auch der „Verkehrswert Altgebäude, 5-facher EHW“ mit 24.103,16 € erfasst. Dabei handelt es sich um fiktive Anschaffungskosten für den Altbestand. Dieser Betrag ist bei der Ermittlung der (fremdfinanzierten) historischen Errichtungskosten auszuscheiden.

Die historischen Errichtungskosten lt. Konten 0300, 0340, 0400, 0550 und 0600 des Anlagenverzeichnisses betragen somit 333.249,18 €. In diesem Aufwand ist auch jener Anteil enthalten, der auf den privat genutzten Gebäudeteil entfiel; die geltend gemachten Aufwendungen wurden nicht um den Anteil der Privatnutzung gekürzt. Der privat genutzte Gebäudeteil betrifft die Wohnung Top 1 mit 193/385-Anteilen und die Garage 1 mit 20/385-Anteilen, zusammen somit 213/385-Anteile (das sind 55,32 %). Die historischen Errichtungskosten sind entsprechend zu kürzen, wobei - dem Finanzamt folgend - eine

Kürzung nicht im Ausmaß von 55,32 %, sondern lediglich im Ausmaß von 31,41 % sachgerecht erscheint. Vom Finanzamt wurde dabei dem Umstand Rechnung getragen (vgl. Pkt. B 2 der Punkte für die Schlussbesprechung 2003 - 2009, ABNr. abc), dass die ab dem Jahr 2003 angefallenen (fremdfinanzierten) Errichtungskosten nur zu einem geringeren Teil auf das Altgebäude, das hauptsächlich der Privatnutzung diente, entfielen.

4.3.3. historische Errichtungskosten für die Appartements in Ort1 und Ort2:

Ort1:	
Errichtungskosten lt. Anlagenverzeichnis	350.410,81 €
Verkehrswert Wohnung Top 2	-100.072,46 €
Verkehrswert Wohnung Top 4	-142.038,33 €
historische Errichtungskosten lt. BFG	108.300,02 €
Ort2:	
Errichtungskosten lt. Anlagenverzeichnis	357.352,34 €
Verkehrswert Altgebäude	-24.103,16 €
Zwischensumme	333.249,18 €
Kürzung Privatanteil 31,41 %	-104.673,57 €
historische Errichtungskosten lt. BFG	228.575,61 €

Die gesamten auf die Vermietung und Verpachtung der Appartements in Ort1 und Ort2 entfallenden historischen (fremdmittelfähigen) Investitionskosten belaufen sich somit auf insgesamt 336.875,63 €. Im Einklang mit dem Bf. und dem Finanzamt geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese Kosten ausnahmslos fremdfinanziert wurden.

Die historischen Errichtungskosten für die Appartements in Ort1 und Ort2 sind sodann in Relation zur historischen Kreditsumme zu stellen. Demnach entfallen 16,17 % der gesamten Kreditsumme auf die Appartementvermietung (davon 5,20 % auf die Vermietung in Ort1 und 10,97 % auf die Vermietung in Ort2). Mit diesen Prozentsätzen ist der für das Jahr 2010 ausgewiesene Zinsaufwand (inklusive Verzugszinsen) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abzugsfähig.

4.4. Zinsaufwand im Streitjahr 2010:

Dem vorgelegten Kontoauszug zu dem bis 31. März 2010 (Valutadatum) bestehenden JPY-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto4 ist zu entnehmen, dass dieses Konto für das 1. Quartal 2010 mit einem Zinsaufwand (inkl. Gebühren und Spesen) von 558.754,00 JPY belastet wurde. Offensichtlich aufgrund eines Umrechnungsfehlers wurde dieser Betrag vom Bf. in der Aufstellung des Zinsaufwandes irrtümlich mit 12.160,13 EUR angesetzt.

Nach erfolgter Konvertierung der auf dem JPY-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto4 zum 31. März 2010 (Valutadatum) bestehenden Darlehensschuld auf das JPY-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto5 wurde der Zinsaufwand für das 1. Quartal 2010 auf diesem Konto abgedeckt. Dem Gegenkonto (EUR-Verrechnungskonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto6) ist zu entnehmen, dass dem Zinsaufwand von 558.754,00 JPY ein Gegenwert von 4.456,07 EUR entsprach.

Der Zinsaufwand für das Streitjahr 2010 ist daher wie folgt zu berichtigen:

Konto	Zeitraum	Aufwand in Fremdwährung	Aufwand in EUR
Bank1 Kto-Nr. Konto4	1-3/2010	558.754,00 JPY	4.456,07 EUR
Bank1 Kto-Nr. Konto5	4-5/2010	479.379,00 JPY	4.332,39 EUR
Bank1 Kto-Nr. Konto1 (Verzugszinsen)	6-12/2010		148.514,69 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	1-3/2010	65.387,00 JPY	519,23 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	4-6/2010	65.387,00 JPY	601,04 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	7-9/2010	66.886,00 JPY	588,37 EUR
Bank2 Konto-Nr. Konto2	10-12/2010	65.637,00 JPY	604,11 EUR
Zinsaufwand 2010			159.615,90 EUR

Auch das Finanzamt ging bei seiner Schätzung des im Streitjahr absetzbaren Zinsaufwandes von diesem (berichtigten) Betrag von 159.615,90 € aus. Damit wurden vom Finanzamt auch die vom Bf. geltend gemachten Verzugszinsen anteilig als auf die Appartementvermietung entfallend als Werbungskosten anerkannt. In der mündlichen Verhandlung wurde vom Finanzamt demgegenüber eingewendet, dass die Verzugszinsen keine (auch nicht anteilig) Berücksichtigung finden könnten, weil diese mit den seinerzeitigen Kreditaufnahmen vor Beginn der Appartementvermietung in keinem Zusammenhang stünden. Die Verzugszinsen seien erst im Jahr 2010 (nach der Zwangskonvertierung für den Zeitraum 31. Mai 2010 bis 31. Dezember 2010) angefallen, wobei der Grund für den Verzug bei der laufenden Bezahlung der Kreditzinsen ab Juni 2010 wohl nur im privaten Bereich zu erblicken sei.

Schuldzinsen sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig, „soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“ Schuldzinsen sind das Entgelt

für die Überlassung des Kapitals; dazu gehören auch Zinseszinsen, Verzugszinsen, Bereitstellungszinsen oder das Damnum (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 50). Soweit (wovon im Streitfall auszugehen ist) ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den im Jahr 2010 (noch) bestehenden Kreditkonten und den seinerzeitigen Kreditaufnahmen vor Beginn der Appartementvermietung hergestellt werden konnte, sind damit auch die auf diesen Kreditkonten im Jahr 2010 angefallenen Verzugszinsen anteilmäßig als auf die Appartementvermietung entfallend abzugsfähig. Auf die Gründe, warum der Bf. ab Juni 2010 zum EUR-Kreditkonto bei der Bank1 mit der Kto-Nr. Konto1 keine laufenden Zinszahlungen mehr leistete und deswegen mit Verzugszinsen belastet wurde, kommt es in weiterer Folge nicht an. Es kann insbesondere auf sich beruhen, ob der Bf. den laufenden Zinszahlungen nicht nachkommen wollte bzw. (etwa infolge bestehender Zahlungsunfähigkeit) nicht nachkommen konnte.

4.5. Die Schätzung des bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung absetzbaren Zinsaufwandes durch das Bundesfinanzgericht wurde den Parteien zur Stellungnahme vorgehalten (vgl. die Schreiben an den Bf. vom 9. August 2016 und 14. November 2016 sowie die Schreiben an das Finanzamt vom 27. Oktober 2016 und 13. März 2017) und auch bei der mündlichen Verhandlung am 6. April 2017 eingehend besprochen. Die Schätzung des Bundesfinanzgerichtes und das Schätzungsergebnis wurden vom Bf. in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich anerkannt.

V. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Die auf die Appartementvermietung in Ort1 und Ort2 entfallenden Finanzierungsaufwendungen lt. KZ 9510 (ohne unbestrittene Zinsen Girokonten) ermitteln sich wie folgt:

Ort1	5,20 % von 159.615,90 €	8.300,03 €
Ort2	10,97 % von 159.615,90 €	17.509,86 €
Summe		25.809,89 €

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich wie folgt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Wiederaufnahmsantrag vom „15.12.2012“	-49.499,28 €
Finanzierungsaufwendungen Ort1 (ohne Zinsen Girokonten) lt. Wiederaufnahmsantrag vom „15.12.2012“	+40.893,00 €
Finanzierungsaufwendungen Ort1 (ohne Zinsen Girokonten) lt. Bundesfinanzgericht	-8.300,03 €
Finanzierungsaufwendungen Ort2 (ohne Zinsen Girokonten) lt. Wiederaufnahmsantrag vom „15.12.2012“	+35.957,06 €
Finanzierungsaufwendungen Ort2 (ohne Zinsen Girokonten) lt. Bundesfinanzgericht	-17.509,86 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Bundesfinanzgericht	+1.540,89 €
---	--------------------

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

VI. 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 Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse (konkret: die im Schätzungswege zu erfolgende Ermittlung des Ausmaßes der auf die Appartementvermietung entfallenden Fremdfinanzierungskosten) ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 27. April 2017