

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 1. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. September 2001 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2002:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	294.451,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	54.445,68 S -30.330,90 S
ergibt gerundet				24.115,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.752,51 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	341.775,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	77.745,32 S -36.240,90 S
ergibt gerundet				41.504,00 S

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			3.016,21 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	335.621,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	71.342,16 S -34.363,00 S
ergibt gerundet			36.978,00 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			2.687,30 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den Monaten Jänner und Februar 1998 sowie in den Vorjahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen einer Hausgemeinschaft mit seiner damaligen Gattin.

Im Juli 1999 teilte der Bw. dem Finanzamt (FA) mit, dass seit der Ehescheidung im März 1998 nur mehr Einzelvermietung bestehe.

In der Beilage zur **Einkommensteuererklärung 1998** wies der Bw. darauf hin, dass die Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegen der erfolgten Ehescheidung weggefallen sei und bezog sich hierbei auf den bereits im Dezember 1998 übermittelten Scheidungsvergleich, aus dem auch Alimentationszahlungen iHv. 7.500,00 monatlich ab März 1998 hervorgingen.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei kein Privatanteil mehr abgezogen worden, da laut Scheidungsvergleich nun 100% des verbliebenen Anteils betrieblich für die Vermietung verwendet würde. Die beantragten Werbungskosten iHv. S 63.962,49 (Zinsen, Spesen und AfA) seien daher in voller Höhe zu berücksichtigen.

Weiters beantragte der Bw. u.a. eine Kapitalrückzahlung iHv. S 29.072,50 (50% von S 58.145,00) als Sonderausgaben, sowie einen Betrag iHv. S 38.000,00 als außergewöhnliche Belastung. Hinsichtlich der Kapitalrückzahlung legte der Bw. eine Bestätigung der BankXY bei, aus der hervorgeht, dass er am 28. Februar 1991 einen Kredit iHv. S 800.000,00 "für Hausumbau" erhalten hatte und für das Jahr 1998 Kapital iHv. S 58.145 sowie Zinsen iHv. S 43.55,00 und Spesen iHv. S 800,00 (zurück)bezahlt hat. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beliefen sich auf S 68.239,00, wobei sich diese Einkünfte zusammensetzen aus den gemäß § 188 BAO für den Zeitraum Jänner

bis Februar 1989 festgestellten Einkünften iHv. S 9.202,00 sowie aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Bw. für den Zeitraum ab März 1998 (also nach der Ehescheidung) iHv. 59.037,51.

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Auch die **Veranlagung 1999** erfolgte zunächst mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iHv. S 80.647,00 (unter Berücksichtigung von Zinsen, Spesen und AfA als Werbungskosten iHv. S 66.953,00) erklärungsgemäß, wobei auch als Sonderausgaben geltend gemachte Kapitalrückzahlungen Berücksichtigung fanden.

Im Dezember des Jahres 2000 teilte der Bw. dem FA mit, dass er per 30. November 2000 die Liegenschaft veräußert habe und daher mit diesem Zeitpunkt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wegfielen.

Mit **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000** gab der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. S 75.770,00 bekannt. Als Werbungskosten machte er einen Betrag iHv. S 59.530,00 (Zinsen, Spesen und AfA) geltend. Weiters machte er Kapitalrückzahlungen als Sonderausgaben sowie Zahnersatzkosten iHv. S 36.500,00 und eine Minderung der Erwerbsfähigkeit um 50% als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Vorhalt vom 12. April 2001 ersuchte das FA den Bw. um Bekanntgabe, ab wann er im Besitz der vermieteten Liegenschaft gestanden sei.

Der Bw. gab wie folgt Auskunft:

Er sei seit 13. Dezember 1985 Hälfteeigentümer der Liegenschaft. Die andere Hälfteeigentümerin sei seine Gattin gewesen.

Am 19. Oktober 2000 habe er den Hälftanteil der Gattin um einen Kaufpreis iHv. S 1.925.000,00 erworben, sodass er ab diesem Zeitpunkt alleiniger Eigentümer der Liegenschaft gewesen sei.

Am 24. November 2000 habe er die Liegenschaft um einen Kaufpreis iHv. S 3.300.000,00 weiterveräußert.

Hinsichtlich des von der Gattin erworbenen Hälftanteils habe er einen Spekulationsverlust erlitten:

Kaufpreis	1,925.000,00
Verkaufspreis	1,650.000,00
Spekulationsverlust daher:	275.000,00

Dieser Verlust möge bei Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 noch berücksichtigt werden.

Bei Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 kürzte das FA die geltend gemachten Werbungskosten um 50% und verweigerte sowohl die Anerkennung der als

Sonderausgaben geltend gemachten Kapitalrückzahlungen, als auch die Anerkennung der Minderung der Erwerbsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung mit folgender Begründung:

- 1) Für die Jahre 1996 bis 2000 seien die Beträge zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum zu streichen, da das Gebäude nicht mehr als zwei Drittel für Wohnzwecke verwendet werde.
- 2) Für die Jahre 1998 bis 2000 sei bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung ein Privatanteil von 50% auszuscheiden, da das Gebäude auch vom Bw. zu Wohnzwecken verwendet werde.
- 3) Laut den vorgelegten Unterlagen sei die Minderung der Erwerbsfähigkeit erst mit 17. April 2001 bescheinigt worden, weshalb diese für 1999 und 2000 nicht berücksichtigt werden konnte.

Auch der geltend gemachte Spekulationsverlust fand keine Berücksichtigung.

Entsprechend der für das Jahr 2000 vorgenommenen Würdigung des festgestellten Sachverhaltes erließ das FA auch für das Jahr 1998 und 1999 gemäß § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung bekämpfte der Bw. sämtliche mit Berichtigungsbescheiden vom 18. September 2001 bewirkten Änderungen bzw. vom FA vorgenommenen Abweichungen von der Einkommensteuererklärung 2000 sowie die Nichtanerkennung des Spekulationsverlustes:

Er sei ab 1998 zu 100% im Besitz des vermieteten Objekts (Erdgeschoß), welches nie privat genutzt worden sei. Er selbst lebe in der Wohnung seiner Mutter, die ein Wohnrecht besitze, im ersten Stock des Hauses. Die beantragten Werbungskosten (AfA etc.) seien **ausschließlich** von diesem Teil berechnet worden.

Richtig sei, dass er für die Jahre 1998 und 1999 die Fassade voll abgeschrieben habe. Es seien daher die Werbungskosten dieser Jahre um jeweils S 1.000,00 zu kürzen. Für das Jahr 2000 habe er jedoch vergessen, die AfA für die Fassade iHv. S 1.000,00 anzusetzen. Hinsichtlich der Feststellung der Erwerbsminderung legte der Bw. den entsprechenden Bescheid des Bundessozialamtes vom 1. April 1999 vor.

Bei der Bescheidberechnung betreffend der als Zahnarztkosten geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung sei offensichtlich ein Fehler unterlaufen, da sich die Bemessungsgrundlage trotz Kosten iHv. S 36.500,00 nur um S 2.365,00 vermindert habe. Schließlich bleibe er dabei, dass er den Spekulationsverlust geltend mache.

Mit Vorhalt vom 20. November 2001 führte das FA folgende ergänzende Ermittlung durch:
"Sie werden ersucht die beantragten Werbungskosten für die Jahre 1998-2000 belegmäßig nachzureichen."

*Eine Aufteilung der privaten Kosten und der Werbungskosten ist vorzunehmen.
Weiters ist ein Plan des Hauses, aus dem der privat genutzte Teil und jener der vermietet wird eindeutig ersichtlich ist, beizulegen."*

In der Vorhaltsbeantwortung verwies der Bw. nochmals darauf, dass eine Aufteilung der Werbungskosten des vermieteten Teils nicht mehr weiter erfolgen könne bzw. für die Fassade dies bereits geschehen sei. Aus dem beigelegten Plan des Hauses sei ersichtlich, dass immer nur das Erdgeschoß vermietet worden sei.

Nach weiterer Urgenz des FA betreffend Nachrechnung der Rechnung über die durchgeführte Fassadenreparatur erließ das FA jeweils eine Berufungsverentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 mit folgender Begründung:

Privatanteil der Vermietung:

Aufgrund der Nutzung eines 50%-Anteiles (1. Obergeschoß) des Hauses für Wohnzwecke seien sämtliche im Zusammenhang mit dem Haus anfallenden Kosten um einen Privatanteil von 50% zu kürzen. Dies gelte auch für die Fassadenrenovierung des **gesamten** Wohnhauses. Die AfA betrage daher S 1.000,00 jährlich. Somit seien die Werbungskosten des Jahres 2000 um diesen Betrag zu erhöhen; für die Jahre 1998 und 1999 trete keine Änderung ein, zumal die jährliche AfA iHv. S 1.000,00 bereits im Zuge der Berichtigungsbescheide gemäß § 293b BAO vom 18. September 2001 als Werbungskosten abgezogen worden sei.

Zinsen:

Aus den Überschussermittlungen der Berufsjahre sei ersichtlich, dass die Zinsen und Spesen ungeteilt als Werbungskosten und auch die Kapitalrückzahlung als Sonderausgabe angesetzt wurden.

Zur Nichtanerkennung der Sonderausgaben verwies das FA auf die Begründung der Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO. Bei den als Werbungskosten geltend gemachten Zinsen sei analog zur Beurteilung der Fassadenrenovierung ein Privatanteil von 50% auszuscheiden. Für das Jahr 1998 ergäbe sich keine Änderung, da in diesem Jahr nur 50% beantragt wurden; für die Jahre 1999 und 2000 seien die geltend gemachten Zinsen und Spesen um 50% zu reduzieren. Diese Kürzungen (für die beiden Jahre 1999 und 2000) seien jedoch bereits im Rahmen der Bescheidberichtigungen erfolgt.

Erwerbsminderung:

Laut Bescheid des Bundessozialamtes sei die Erwerbsminderung ab dem 1. Dezember 1998 mit 50% festgestellt worden. Der Freibetrag stehe daher gemäß § 35 Abs. 3 EStG für das Jahr 1998 anteilmäßig für einen Monat, für die Jahre 1999 und 2000 voll zu.

Rechenfehler bei der Ermittlung des Selbstbehalt (außergewöhnliche Belastung):

Das FA erläuterte die gesetzlich vorgesehene Anwendung des Selbstbehaltes sowohl verbal als auch rechnerisch bezogen auf den konkreten Fall und wies darauf hin, dass somit die (ursprüngliche) Berechnung richtig gewesen sei.

Spekulationsverlust:

Verluste aus Spekulationsgeschäften seien gemäß § 2 Abs. 2 EStG nicht ausgleichsfähig. Ein

Verlustausgleich sei grundsätzlich nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften möglich. Ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften sei nicht zulässig, weshalb der Verlust aus dem Verkauf des Mietobjektes nicht ausgleichsfähig sei.

Der Bw. stellte mit Schreiben vom 7. April 2002 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in welchem im Wesentlichen nur mehr das Ausscheiden des Privatanteiles bekämpft wurde.

Das FA legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Rahmen ergänzender Erhebungen teilte der Bw. telefonisch mit, dass die gegenständliche Liegenschaft im Rahmen des Scheidungsvergleiches vom 11.3.1998 wurde wie folgt aufgeteilt wurde:

Das Erdgeschoß wurde ihm selbst, dem Bw. zugesprochen, das Obergeschoß dagegen seiner ehemaligen Gattin.

In der Folge habe der Bw. von seiner Gattin mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 2000 das Obergeschoß erworben.

Erst danach veräußerte der Bw. die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 24. November 2000.

Der Bw. wurde ersucht, eine Ausfertigung des Scheidungsvergleiches (Kopie) nachzureichen, um die Aufteilung des Hauses nachvollziehen zu können.

Weiters wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten und auch entsprechende Unterlagen vorzulegen:

- *"Mit welcher Rechtsgrundlage wurde nach dem Scheidungsvergleich das Haus aufgeteilt? (Nutzungsvertrag etc.)?*
- *Entfielen die Zinsen (z.B. im Jahr 2000 iHv. ATS 33.730,00) in den Vorjahren auf das gesamte Haus oder ebenfalls nur auf die vermietete Haushälfte (EG)? D.h. welche Darlehen liegen zu Grunde und was wurde damit finanziert?"*

Der Bw. reichte im Rahmen einer persönlichen Vorsprache am 1. September 2004 zum Nachweis der Rechtsgrundlage für die anlässlich des Scheidungsvergleiches erfolgte Aufteilung des Hauses sowie zur Dokumentation der bezahlten Zinsen für Kredite, die für Investitionen für das o.a. Haus bzw. das gegenständliche Mietobjekt verwendet wurden, folgende Unterlagen in Kopie nach:

- Scheidungsvergleich vom 11.3.1998
- Gutachten DI V. betreffend Feststellung der Grundlagen für die Begründung des Wohnungseigentums

Ergänzend gab der Bw. an, dass die Rechtsgrundlage für die Aufteilung des Hauses anlässlich der Scheidung zunächst die Einräumung eines Wohnrechtes für die Gattin darstellte (bis zur Begründung von Wohnungseigentum, wie es im o.a. Scheidungsvergleich ins Auge gefasst wurde).

Mit den ursprünglich aufgenommenen Krediten, u.a. jenem aus dem Jahr 1991 (BankXY ; bewilligt am 28.2.1991) wurden Investitionen für das gesamte Haus getätigt und nicht nur für das vermietete Erdgeschoß.

Der Bw. erklärte sich daher mit dem Ausscheiden eines Privatanteiles von 50% der geltend gemachten Zinsen und Spesen einverstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausscheiden eines Privatanteiles an Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung:

Zu den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen auch Schuldzinsen zur Finanzierung von Anschaffungskosten, Herstellungs- und Erhaltungskosten sowie von Werbungskosten (Doralt, Kommentar zum EStG 1988 mit Hinweis auf VwGH vom 27. Februar 1985, 84/13/0188).

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 vertritt der Bw. den Standpunkt, dass kein Privatanteil mehr abzuziehen sei, da seit dem Scheidungsvergleich nun 100% des verbliebenen Anteils (nämlich das Erdgeschoß) für die Vermietung verwendet werde.

Der Bw. übersieht dabei jedoch, dass dies lediglich für Aufwendungen gilt, die ab März des Jahres 1998 bzw. später getragen wurden und ausschließlich den vermieteten Gebäudeteil betreffen. Für finanzielle Belastungen, denen Investitionen zu Grunde liegen, die für das gesamte Gebäude getätigt wurden und mit einem entsprechenden Kredit finanziert wurden, gilt jedoch das Erfordernis des Ausscheidens eines privat veranlassten Teiles. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass eine Hälfte des Hauses, nämlich das Erdgeschoß vermietet und die andere Hälfte, nämlich das Obergeschoß für private Zwecke genutzt wurde. Kosten, wie z.B. Kreditzinsen und Spesen, die Investitionen auf das gesamte Gebäude betreffen, sind daher im Verhältnis des für die Vermietung einerseits und für private Zwecke andererseits genutzten Gebäudeteiles aufzuteilen.

Sowohl nach der Aktenlage (Bestätigung der Kredit gewährenden Bank), als auch nach eigenen Aussagen des Bw. liegt den in den Berufungsjahren als Werbungskosten geltend gemachten Zinsen und Spesen ein im Jahr 1991 für den Umbau des gesamten Hauses bewilligter Kredit zu Grunde. Das Ausscheiden eines Privatanteiles von 50% der geltend gemachten Zinsen und Spesen, womit sich der Bw. im übrigen im Rahmen seiner persönlichen Vorsprache vom 1. September 2004 einverstanden erklärt hat, ist somit zu Recht erfolgt.

Auch im Rahmen der Überschussermittlung der Hausgemeinschaft des Bw. mit dessen damaliger Gattin wurde in den, den Berufungsjahren vorangegangenen, Veranlagungsjahren jeweils ein Privatanteil der geltend gemachten Zinsen, Spesen und AfA iHv. 50% ausgeschieden und erst der solcherart ermittelte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Feststellungsverfahren auf die beiden Beteiligten der Gemeinschaft aufgeteilt. Eine Änderung im Sachverhalt, die einen davon abweichenden Ansatz der Höhe des Privatanteiles rechtfertigen würde, liegt nicht vor.

Absetzung für Abnutzung (AfA)

Der vom Bw. in der Berufung angesprochenen Kürzung der Werbungskosten betreffend AfA (Fassadenrenovierung) iHv. jeweils S 1.000,00 für die Jahre 1998 und 1999 sowie Geltendmachung der AfA iHv. S 1.000,00 für das Jahr 2000 wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. März 2002 voll Rechnung getragen. Die Richtigkeit dieser Beurteilung hat der Bw. auch im Vorlageantrag nicht bestritten. Als Begründung gilt das zum Punkt "Ausscheiden eines Privatanteiles an Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung" Gesagte.

Außergewöhnliche Belastung (Minderung der Erwerbsfähigkeit)

Aus dem im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes geht hervor, dass dem Bw. ab 1. Dezember 1998 eine Behinderung im Ausmaß von 50% bescheinigt wurde. Dem wurde mit Berufungsvorentscheidungen vom 11. März 2002 voll entsprochen, indem das FA für das Jahr 1998 den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG anteilmäßig für den Monat Dezember sowie für die Jahre 1999 und 2000 zur Gänze (iHv. S 3.324,00) zuerkannte.

Diese Beurteilung stimmte somit mit dem Berufungsbegehren überein und blieb daher im Vorlageantrag vom 7. April 2002 unbekämpft.

Außergewöhnliche Belastung (Zahnarztkosten; behaupteter Rechenfehler)

§ 34. (1) Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen."

Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Abs. 4 leg. cit. bestimmt:

"Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

<i>höchstens 100 000 S</i>	<i>6%</i>
<i>mehr als 100 000 S bis 200 000 S</i>	<i>8%</i>
<i>mehr als 200 000 S bis 500 000 S</i>	<i>10%</i>
<i>mehr als 500 000 S</i>	<i>12%</i>

*Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:
wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
für jedes Kind (§ 106)."*

Zahnarztkosten zählen nicht zu den außergewöhnlichen Belastungen, die uneingeschränkt (also ohne Selbstbehalt, wie z.B. Katastrophenschäden) abzugsfähig sind. Abzugsfähig ist

somit nur jener Betrag, der den in § 34 Abs. 4 EStG definierten Betrag (Selbstbehalt) übersteigt. Das Einkommen des Bw. liegt zwischen S 200.000,00 und 500.000,00, womit der Selbstbehalt mit 10% anzusetzen ist. Auf Grund vorliegender Unterhaltpflichten für ein Kind im Sinne des § 106 EStG vermindert sich der Selbstbehalt um einen Prozentpunkt und beträgt somit im gegenständlichen Fall 9%.

Das FA hat in der Begründung zur BVE die Ermittlung des Selbstbehaltes ausführlich dargestellt. Die rechnerische Ermittlung ist nachvollziehbar und entspricht der o.a. gesetzlichen Bestimmung. Der Bw. hat im Vorlageantrag auch keinen Einwand mehr gegen die Berechnung des Selbstbehaltes erhoben.

Spekulationsverlust aus dem Verkauf des Mietobjektes

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG, BGBl.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000 sind Spekulationsgeschäfte:

"1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre....."

Gemäß Abs. 4 leg. cit. sind "als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen....."

Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2)."

§ 2 Abs. 2 definiert das Einkommen als den "Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105."

Verluste aus Spekulationsgeschäften können grundsätzlich **nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgeglichen** werden. Ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ist nicht zulässig; dies gilt auch im Verhältnis zu den anderen sonstigen Einkünften (auf gleichartige Einkünfte eingeschränkter Verlustausgleich); Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 141 zu § 30.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. bekannt gegeben, aus dem Verkauf des Mietobjektes einen Verlust iHv. S 275.000,00 erlitten zu haben und dessen steuerliche Berücksichtigung begehrt. Dieser Verkauf hat innerhalb der Spekulationsfrist statt gefunden.

Nach den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen können Verluste aus Spekulationsgeschäften nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgeglichen werden. Derartige Geschäfte wurden jedoch unbestritten Maßen nicht getätigt.

Zu Recht hat das FA somit den geltend gemachten Spekulationsverlust nicht zum Abzug zugelassen, wogegen der Bw. im Vorlageantrag 7. April 2002 keinen Einwand mehr erhoben hat.

Abschließend ist im vorliegenden Fall auf das Erkenntnis des VwGH vom 8. Oktober 1985, ZI. 83/14/0237, hinzuweisen, wonach die in der Begründung einer Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wie ein Vorhalt wirkt. Das auch dann, wenn der Abgabepflichtige durch Antragstellung nach § 276 Abs. 1 BAO die Wirkung der Berufungsvorentscheidung beseitigt. In einem solchen Fall obliegt es dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 23. September 2004