



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes N. betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungserberin) veräußerte im streitgegenständlichen Zeitraum ihren Anteil an einem Mietwohngrundstück innerhalb der Spekulationsfrist.

Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes für das Jahr 2007 beantragte die Bw. die Berücksichtigung von Zinsen, soweit diese bei den Vermietungseinkünften in den Jahren 1999 bis 2006 aufgrund von Verlusten nicht „verwertbar“ waren, als Werbungskosten in Höhe von € 77.652,47 und errechnete einen Spekulationsgewinn in Höhe von € 30.708,75.

Das Finanzamt erließ mit 16. März 2009 den Einkommensteuerbescheid 2007 und berücksichtigte u.a. die beantragten Zinsen mit folgender Begründung nicht:

Die Schuldzinsen aus den Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungskosten seien – wie der Aktenlage entnommen werden könne – bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 1999 bis 2007 als Werbungskosten in Abzug gebracht worden. Die Zinsen könnten daher bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes nicht nochmals als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Die Instandsetzungsaufwendungen des Kalenderjahres 2006 seien laut Aktenlage mit € 3.564,64 angesetzt worden. Das Finanzamt errechnete Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von € 109.327,87.

Die Bw. erhab fristgerecht Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und weist einleitend darauf hin, dass in der Bescheidbegründung ausgeführt werde, dass die Schuldzinsen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Vorjahren als Werbungskosten in Abzug gebracht worden seien und daher bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes nicht nochmals als Werbungskosten in Abzug gebracht werden könnten.

Es sei grundsätzlich richtig, dass eine Judikaturlinie entwickelt worden sei, um den doppelten Abzug ein und derselben Kosten zu vermeiden. Beim Studium der Aktenlage sei aber offensichtlich übersehen worden, dass die Bw. die geltend gemachten Werbungskosten in Ermangelung anderer Einkünfte steuerlich letztendlich nicht verrechnen habe können. Aus steuerlicher Sicht seien diese Ausgaben daher nicht „berücksichtigt“ worden.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulation gehe es darum, Werbungskosten insoweit zu berücksichtigen, als sie nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung bereits schon berücksichtigt worden seien, dies letztlich unabhängig vom Zahlungsdatum, um dem Gedanken der Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen und kein fiktives Einkommen zu besteuern.

Fraglich sei nun, wie das Ausmaß der „Berücksichtigung“ zu ermitteln sei. Überzogen wäre es aus Sicht der Bw., eine Berücksichtigung nur dort zu sehen, wo sich der Abzug steuerlich tatsächlich tariflich ausgewirkt habe, grob gesagt daher derzeit bei Einkommen von mehr als € 10.000,00. Außer Streit sei jedoch zu stellen, dass ein Abzug von Ausgaben nicht zu einem Einkommen von weniger als € 0,00 führen könne. Dann seien die überschießenden Ausgaben – mangels Verlustvortrag – offensichtlich steuerlich nie berücksichtigt worden.

Würden diese Ausgaben nun bei der letzten steuerlichen Möglichkeit, nämlich der Berechnung des Spekulationsgewinnes – auch nicht berücksichtigt, so wäre nach Ansicht der Bw. damit das Leistungsfähigkeitsprinzip und die abgeleiteten Prinzipien der Einmalerfassung und des objektiven Nettoprinzips verletzt. Dieselben Prinzipien übrigens, die gerade für die gesetzlichen Änderungen ab 2007 und die in Frage stehende Judikaturlinie die Grundlage bildeten.

Es sei daher offensichtlich, dass bei der Ermittlung des Gewinnes aus Spekulation die tatsächliche Bereicherung durch den Verkauf zu ermitteln sei, wobei die Ausgaben, soweit sie bis dato nicht abgezogen werden konnten, zu erfassen seien.

Die Bw. habe daher auf Grund der Aktenlage für die Jahre 1999 bis 2006 sämtliche steuerpflichtigen Einkünfte mit Ausnahme der Vermietung zusammengestellt, davon Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abgezogen, auch wenn diese mangels steuerlicher Auswirkung bis dato nicht in den Steuererklärungen aufgenommen worden seien, und auf dieser Basis ein Einkommen für diese Zeit ohne Berücksichtigung des Ergebnisses aus der Vermietung und Verpachtung ermittelt. Durch Gegenüberstellung mit den Verlusten aus Vermietung und Verpachtung ergebe sich dann jener Bereich der Werbungskosten, letztlich Finanzierungskosten, der bis dato keine steuerliche Berücksichtigung gefunden habe.

Hier sei auch zu berücksichtigen gewesen, dass die Vermietungseinkünfte zum Teil nicht in die Jahresbescheide aufgenommen worden seien, was wiederum mit der mangelnden steuerlichen Auswirkung zu begründen sein werde.

Insgesamt ergebe sich daher ein Betrag von € 41.360,35, der bis dato definitiv keine steuerliche Berücksichtigung gefunden habe und daher jetzt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften abzuziehen sei, um dem Gedanken der Leistungsfähigkeit zu entsprechen.

Die restlichen in der Beilage dargestellten zusätzlichen Werbungskosten seien großteils selbsterklärend.

Hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen, die nach der Bescheidbegründung laut Aktenlage zu korrigieren gewesen wären, ersuche die Bw., die im Absatz unterhalb des Kalenderjahres 2006 dann vorgenommene Berichtigung, genannt „aus 2005“ zur Kenntnis zu nehmen.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 11. September 2009 im Punkt Instandsetzungsaufwendungen stattgegeben, im Übrigen, was die Berücksichtigung von Zinsen als Werbungskosten bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte betrifft, abgewiesen und dies im Wesentlichen wie folgt begründet:

„... Gegenständlich führte das Objekt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; die Einkünfte daraus wurden einheitlich und gesondert festgestellt unter Berücksichtigung (Abzug) der Schuldzinsen als Werbungskosten.

Eine Berücksichtigung der Schuldzinsen einerseits bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und andererseits beim Spekulationsgeschäft würde eine

doppelte Berücksichtigung der Schuldzinsen mit sich führen und entspricht nicht dem Normzweck der Besteuerung von Einkünften.

Die Schuldzinsen sind daher schon bei der Ermittlung der Einkünfte steuerlich berücksichtigt.

Unter Berücksichtigung kann nicht verstanden werden, daß die Schuldzinsen sich auch steuerlich auswirken müssen. ...“

Im Vorlageantrag vom 14. Oktober 2009 führte die Bw. – auszugsweise zitiert – wie folgt aus:

„ ... In den Jahren 1999 bis 2006 hat meine Mandantin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € - 80.254,00 erzielt. Diese Verluste resultieren letztlich aus saldiert nicht gedeckten Finanzierungsaufwendungen. Die sonstigen Einkünfte meiner Mandatin in diesem Zeitraum waren so niedrig, daß sie alleine nicht geeignet gewesen wären, diese Verluste abzudecken.

Ein Besteuerung des Spekulationsgewinnes ohne Berücksichtigung dieser Zinsen bzw. ungedeckten Verlusten führt im Ergebnis dazu, daß die Zinsen nicht nur nicht doppelt, sondern gar nicht abgezogen werden.

Es würde tatsächlich ein Scheingewinn besteuert, den meine Mandantin so nicht gehabt hat, und damit wird offensichtlich das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw. das daraus gefolgerete objektive Nettoprinzip verletzt, wonach nur der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben letztlich als Besteuerungsgrundlage dienen kann. ...“

Die Bescheidbegründung lässt auch einen Hinweis darauf vermissen, warum die noch nicht verrechneten Kreditgebühren (von 1/20 mit € 2.158,42) sowie die bis dato in den Steuererklärungen nicht berücksichtigte Pfandrechtsgebühr von € 5.886,50 keine Werbungskosten im Rahmen der Spekulationsgewinnbesteuerung sein sollen. ...“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes aus dem Verkauf eines Mietwohngrundstückes Zinsen, die in die Ermittlung des Verlustes aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den jeweiligen Vorjahren eingeflossen sind, aber mangels hinreichender positiver Einkünfte nicht ausgeglichen werden konnten, also nicht steuerwirksam wurden, als Werbungskosten abziehbar sind.

Der Unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Es ist unstrittig, dass die Bw. mit dem innerhalb der im § 30 Abs.1 Z 1 EStG 1988 normierten Frist von 10 Jahren vorgenommenen An- und Verkauf eines Anteiles eines Mietwohngrundstückes den Tatbestand eines Spekulationsgeschäftes verwirklicht hat.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 1999 bis 2006 wurden die Zinsen als Werbungskosten berücksichtigt und führte dies zu Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, die in der Folge nur teilweise steuerwirksam gegenverrechnet werden konnten.

1. In ihrer Erklärung berechnete die Bw. den Spekulationsgewinn wie folgt:

Ermittlung Spekulationsgewinn 2007

Veräußerungserlös lt. Kaufvertrag vom 20.11.2007	425.000,00
abzüglich: Buchwert Gebäude davon Anteil 25%	214.311,46
Buchwert Grund und Boden davon Anteil 25%	64.551,65
Offene Instandsetzungszehntel per 31.12.2007	37.775,68
Werbungskosten: Zinsen soweit bei Vermietungseinkünften in den Jahren 1999 – 2006 nicht „verwertbar“	77.652,47
Spekulationsgewinn lt. Erklärung	30.708,74

2. Im Einkommensteuerbescheid 2007 wurde der Spekulationsgewinn wie folgt berechnet:

Spekulationsgewinn 2007

Veräußerungserlös lt. Kaufvertrag vom 20.11.2007	425.000,00
Abzüglich: Buchwert Gebäude davon Anteil 25%	214.311,46
Buchwert Grund und Boden davon Anteil 25%	64.551,65
Offene Instandsetzungszehntel per 31.12.2007	36.809,03
Werbungskosten: Zinsen soweit bei Vermietungseinkünften in den Jahren 1999 – 2006 nicht „verwertbar“	0,00
Spekulationsgewinn lt. Einkommensteuerbescheid 2007	109.327,87

3. In der Berufung wurde der Spekulationsgewinn 2007 folgendermaßen berechnet:

In der Berufung wurde zur Berechnung des Spekulationsgewinnes nur mehr der Abzug von einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung begründenden Werbungskosten (Zinsen) beantragt, die nicht mit positiven Einkünften verrechnet wurden oder nach Verrechnung mit

positiven Einkünften ein Verlustüberhang gegeben war, d.h. der Verlust ohne steuerliche Auswirkung blieb.

Spekulationsgewinn 2007

Veräußerungserlös lt. Kaufvertrag vom 20.11.2007	425.000,00
Abzüglich: Buchwert Gebäude davon Anteil 25%	214.311,46
Buchwert Grund und Boden davon Anteil 25%	64.551,65
Offene Instandsetzungszehtel per 31.12.2007 Instandsetzung 2006 lt. Erklärung: 3.818,37 lt. Bescheid: 2.851,71 Differenz: 966,66	37.775,68
Verluste, soweit sie anderes Einkommen übersteigen und daher keine steuerliche Wirkung entfalteten	41.360,35
Kreditgebühr (offene 20tel) 3.924,40 ab verrechnet -1.765,98	2.158,42
Pfandrechtsgebühr (nicht angesetzt) Pfandrecht eingetragen ATS 6.750.000,00 d.s. € 490.541,63 davon 1,2%	5.886,50
Spekulationsgewinn lt. Berufung	58.955,94

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Zu den sonstigen Einkünften iSd § 29 EStG 1988 gehören u.a. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften. Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen u.a. Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, zu den Spekulationsgeschäften. Der im Jahr 1999 gekaufte und im Jahr 2007 wieder veräußerte Anteil an einem Mietwohngrundstück ist daher zweifelsfrei vom Spekulationstatbestand erfasst.

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Der Begriff der Anschaffungskosten entspricht auch im außerbetrieblichen Bereich den Anschaffungskosten des § 6 EStG. Zu den Anschaffungskosten gehören daher alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes. Dazu zählen neben dem Kaufpreis auch die Nebenkosten wie z.B. Vertragserrichtungskosten, Gebühren, Grunderwerbsteuer u.ä. Zum Veräußerungserlös gehören der Verkaufspreis und alle geldwerten Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung zukommen (vgl. VwGH 28.11.2000, 97/14/0032). Dazu gehören insbesondere auch Hypotheken, die der Käufer übernimmt (vgl. EstR 2000, Rz 6663). Als Werbungskosten im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 können insbesondere solche Aufwendungen abgezogen werden, die unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft selbst verursacht sind, wie z.B. Vermittlungskosten,

Vertragserrichtungskosten, auf dem Veräußerungsvorgang beruhende Steuern und Gebühren, soweit diese vom Veräußerer selbst getragen werden. Zu den Werbungskosten gehören aber auch Aufwendungen, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen (VwGH 31.7.2002, 98/13/0201); dies gilt insbesondere für Zinsen, die auf die Finanzierung der Anschaffungskosten bis zur Veräußerung entfallen (VwGH 16.11.1993, 93/14/0124). Werden Schuldzinsen und sonstige Finanzierungskosten aber bereits im Rahmen von Kapitaleinkünften oder Vermietung und Verpachtung geltend gemacht, dann können sie im Rahmen der Spekulationseinkünfte nicht nochmals geltend gemacht werden.

Wenn die Bw. eine steuerwirksame Berücksichtigung der bisher nicht steuerwirksam gewordenen Werbungskosten (Zinsen) aus Vorjahren, im Rahmen der Berechnung des Spekulationsgewinnes fordert, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

1. Doppelerfassung von Einkunftskomponenten

§ 2 Abs. 2 und 3 EStG legen in Verbindung mit §§ 21 bis 31 EStG 1988 jene Betätigungen einer Person fest, die einkommensteuerlich relevante Einkunftsquellen bilden, jene Betätigungen also, deren Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte und in weiterer Folge zum Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 führen. Diese Bestimmungen führen zu einer abschließenden Erfassung des geschlossenen Bereiches von einkommenswirksamen Handlungs-, Zustands- und Nutzungssachverhalten (vgl. Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, Wien 1989, 10). Selbst wenn eine bestimmte Betätigung durch mehrere der Einkunftsstatbestände der §§ 21 bis 31 EStG 1988 erfaßt würde – in der Regel wird dies allerdings durch Subsidiaritätsregelungen ausgeschlossen (vgl. Lenneis, FJ 1996, 248) –, dürfte sie (mit ihrem positiven oder negativen Erfolg) nur einfach berücksichtigt werden, weil sie (wie ihr Erfolg) in der Wirklichkeit nur einfach existiert. Die Einkunftsstatbestände wollen lediglich einen geschlossenen Kreis der tatsächlich verwirklichten Sachverhalte erfassen.

Sollten positive Komponenten von Einkünften (Betriebseinnahmen, Einnahmen) durch verschiedene Betätigungen iSd §§ 21 bis 31 EStG 1988 veranlaßt sein, dürfen auch sie, weil sie in Wirklichkeit vom Steuerpflichtigen nur einfach erzielt werden, im Rahmen des Einkommens ein und desselben Steuerpflichtigen nur einfach angesetzt werden. Gleichermaßen gilt aber für negative Einkunftskomponenten (Betriebsausgaben, Werbungskosten): Fallen sie nur einfach an, finden sie im Einkommen ein und desselben Steuerpflichtigen nicht mehrfach Berücksichtigung.

Es ergibt sich somit, dass eine Doppelerfassung von Einkunftskomponenten – seien es positive oder negative – grundsätzlich nicht zu erfolgen hat.

Wenn auch das EStG grundsätzlich die Doppelerfassung positiver und negativer Einkunftskomponenten nicht vorsieht, ist damit nicht die Frage geklärt, im Rahmen welcher Einkunftsart beziehungsweise Einkunftsquelle der Ansatz erfolgt, wenn eine Verbindung zu mehreren Einkunftsquellen besteht.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, dass die Zuordnung von negativen Einkunftskomponenten zu verschiedenen Einkunftsquellen im Einzelfall dem Verhältnis der betroffenen Betätigungen zueinander gerecht werden muss.

Für den gegenständlichen Fall ist entscheidend, dass das Spekulationsobjekt zunächst der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, während noch nicht festgestanden ist, ob es zur Erzielung von Einkünften iSd § 30 EStG kommen werde. Auch wenn die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 30 bereits im Anschaffungszeitpunkt beginnt, kommt es doch entscheidend darauf an, dass zunächst nicht absehbar war, ob in Zukunft innerhalb der Spekulationsfrist eine Veräußerung erfolgen wird (vgl. Fellner/Zorn, ÖJZ 1996, 3). Es hat daher der Zusammenhang mit den Einkünften iSd § 28 bestanden, die Zinsen waren bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Wenn in der Folge ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG zustande gekommen ist, so vermag dies an der Höhe der in der Vergangenheit realisierten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nichts zu ändern. Der Zusammenhang der Zinsen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bleibt hiebei gewahrt.

Es entspricht einem allgemeinen Grundsatz im Steuerrecht, dass nach abschließender Tatbestandsverwirklichung die Rechtsfolge herbeigeführt ist (idR die Steuerschuld entstanden ist) und – mangels einer anderslautenden gesetzlichen Anordnung – nachträglich gesetzte Sachverhaltsumstände eine Änderung der Rechtsfolge nicht herbeiführen.

In den Erkenntnissen vom 16. November 1993, 93/14/0125 und vom 28. Jänner 1997, 96/14/0165 hat der Verwaltungsgerichtshof deutlich zum Ausdruck gebracht, dass ein Zinsenabzug beim Spekulationsgeschäft dann zu erfolgen hat, wenn die Zinsen nicht früher bei einer anderen Einkunftsquelle berücksichtigt waren (oder privaten Wohnzwecken zuzuordnen sind).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in den Jahren 1999 bis 2006 unter Einbeziehung der Zinsen ermittelt worden, dies erfolgte für das jeweilige Jahr abschließend. Die Zinsen (Verluste) können nachträglich nicht einfach aus den ermittelten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung herausgelöst werden, weil die Verluste nicht steuerwirksam verrechnet werden konnten. Denn nachträglich gesetzte Sachverhaltsumstände können eine Änderung der Rechtsfolge nicht herbeiführen.

Die Werbungskosten (Zinsen) sind, entgegen dem Vorbringen der Bw., berücksichtigt worden, denn sie haben den Verlust aus Vermietung und Verpachtung erhöht. Dass damit keine steuerlichen Effekte dahingehend eingetreten sind, da sie positiven Einkünften nicht gegenverrechnet werden konnten, ist dabei nicht von Belang.

2. Abschnittsbesteuerung

Als allgemeines Prinzip der Einkommensbesteuerung ist u.a. das Prinzip der Abschnittsbesteuerung zu beachten. Der Besteuerung wird nicht das Lebenseinkommen zugrundegelegt, sondern das Einkommen eines Kalenderjahres (E 16.12.1999, 97/15/0121)

Die von der Bw. bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäften beantragten Zinsen waren im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind durch eine Überschüßermittlung zu errechnen.

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 lautet wie folgt:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.“

Wenn die Bw. nun aus Vermietung und Verpachtung Verluste in den Jahren 1999 bis 2006 erzielt hat, kann ein Verlustabzug daraus nicht erfolgen, da die Voraussetzungen eines Verlustabzuges im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG 1988 nicht vorliegen.

Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung hält der VfGH den fehlenden Verlustvortrag ua deshalb nicht für verfassungswidrig, weil Instandhaltungsaufwendungen auf zehn Jahre verteilt werden können (VfGH 10.12.1992, B 1044/91).

Wenn die Bw. ausführt, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulations gehe es darum, Werbungskosten zu berücksichtigen, als sie nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung bereits schon berücksichtigt worden seien, dies letztlich unabhängig vom Zahlungsdatum, ist darauf zu verweisen, dass im gegenständlichen Fall die strittigen Werbungskosten (Zinsen) schon bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wurden.

Kreditgebühr und Pfandrechtsgebühr

Zu den Werbungskosten im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 zählen nicht nur Ausgaben (Kosten) verursachende Vorgänge, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im

Zusammenhang stehen, sondern auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjekts und seiner Erhaltung bis zu Veräußerung erwachsen (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151 sowie Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 30 Rz 57).

Die beantragte Kreditgebühr und die Pfandrechtsgebühr wurden bisher nicht im Rahmen einer anderen Einkunftsquelle, wie z.B. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, angesetzt und sind daher die aus der Anschaffung resultierenden angeführten Gebühren Werbungskosten im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988.

Dies gilt unabhängig davon, dass sie in vorangegangenen Jahren bezahlt worden sind. In Abs. 4 ist insoweit eine eigenständige, das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 durchbrechende Vorschrift zu sehen (siehe VwGH 20.4.1995, 92/13/0262 sowie Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 30 Rz 58 u. Rz 60).

Die Berechnung des Spekulationsgewinnes für das Jahr 2007 stellt sich daher laut Berufungsentscheidung wie folgt dar:

Spekulationsgewinn 2007

Veräußerungserlös lt. Kaufvertrag vom 20.11.2007	425.000,00
Abzüglich: Buchwert Gebäude davon Anteil 25%	214.311,46
Buchwert Grund und Boden davon Anteil 25%	64.551,65
Offene Instandsetzungszehntel per 31.12.2007 Instandsetzung 2006 lt. Erklärung: 3.818,37 lt. Bescheid: 2.851,71 Differenz: 966,66	37.775,68
Verluste, soweit sie anderes Einkommen übersteigen und daher keine steuerliche Wirkung entfalteten	0,00
Kreditgebühr (offene 20tel) 3.924,40 ab verrechnet -1.765,98	2.158,42
Pfandrechtsgebühr (nicht angesetzt) Pfandrecht eingetragen ATS 6.750.000,00 d.s. € 490.541,63 davon 1,2%	5.886,50
Spekulationsgewinn lt. Berufungsentscheidung	100.316,29

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Jänner 2010