

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnispruches bildet.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Jahr 2006 unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 vom 15. Februar 2008, erklärte er Verluste aus Spekulationsgeschäften in Höhe von € 183.917,45.

Am 18. Juli 2008 erging der Einkommensteuerbescheid 2006, mit dem das zuständige Finanzamt (FA) die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, abweichend von der Erklärung des Bf., mit € 710.343,53 festsetzte.

Am 12. August 2008 langte beim FA eine „Berichtigung“ der Einkommensteuererklärung für 2006 ein, wonach die Verluste aus Spekulationsgeschäften in Höhe von € 411.763,33 anzusetzen seien.

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Gegen den abgeänderten Bescheid wurde am 20. Jänner 2009 Berufung erhoben mit dem Hinweis, dass der Einkommensteuerbescheid vom 18. Juli 2008 nie zugestellt worden sei. Die Berechnung der Einkommensteuer sei falsch erfolgt, insbesondere sei der Verlust aus Spekulationsgeschäften mit € 411.763,33 festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2009 gab das FA der Berufung statt und hob den Bescheid vom 19. Dezember 2008 ersatzlos auf. Der Einkommensteuerbescheid

vom 18. Juli 2008 wurde, samt gesonderter Begründung und Beilagen, am 6. Mai 2009 zugestellt.

In diesem Einkommensteuerbescheid vom 18. Juli 2008 setzte das FA die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, abweichend von der Erklärung des Bf., mit € 710.343,53 fest:

*„Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und Werbungskosten andererseits. Fließt der Kaufpreis – z. B. bei Ratengeschäften – nicht zur Gänze im Jahr der Veräußerung zu, so sind die Spekulationseinkünfte erst in jenem Kalenderjahr zu erfassen, in dem die Einnahmen die Ausgaben übersteigen, in den Vorperioden entsteht kein Verlust (VwGH 1435/74 v. 27.04.1976, BMF, RdW 1993, 230 und VwGH 2379/77 v. 27.01.1981). Vergleiche hierzu auch Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, Rz 140).*

*Wirtschaftlich kann von einem Verlust aus einem einzelnen Spekulationsgeschäft nur dann gesprochen werden, wenn endgültig feststeht, dass insgesamt der Veräußerungserlös niedriger als die Anschaffungs- und Werbungskosten ist. – Die weitere schriftliche Begründung zu diesem Bescheid ergeht gesondert.“*

In der „Gesonderten Begründung“ vom 18. Juli 2008 hielt das FA Folgendes fest:

*„Kein wirtschaftlicher Verlust (welcher rechnerisch durch die Gegenüberstellung der gesamten Anschaffungs- und Werbungskosten zum niedrigeren ersten Zufluss dargestellt werden könnte) ergibt sich hingegen, wenn die Vereinnahmung des Veräußerungserlöses vereinbarungsgemäß oder aufgrund wirtschaftlicher Umstände des Erwerbers in mehreren Kalenderjahren erfolgt. Ein solcher fiktiver Verlust wäre ja im Hinblick auf § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG auch nicht ausgleichsfähig. Die Gewinne in den Jahren, in welchen weitere Zuflüsse erfolgen, wären hingegen voll steuerpflichtig. Dies würde dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, welches dem Einkommensteuerrecht zu Grunde liegt. Somit kann ein Verlust aus einem Spekulationsgeschäft erst dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn endgültig feststeht, dass der Saldo aus dem Erlös und den Anschaffungs- und Werbungskosten negativ ist.*

*Im Fall einer Insolvenz des Käufers steht dies allerdings erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens fest. Die nicht termingerechte Zahlung des vereinbarten Kaufpreises führt daher zum vereinbarten Zahlungstermin noch nicht zu negativen Spekulationseinkünften; Anschaffungs- und Werbungskosten sind vorerst nur maximal bis zur Höhe des vereinnahmten Erlöses anzurechnen.*

*Steht schließlich endgültig fest, wie viel vereinnahmt wurde, so kann dieser Verlust nunmehr rechnerisch dargestellt werden; ein möglicher Ausgleich mit anderen positiven Spekulationseinkünften ist einerseits zum Zeitpunkt des Feststehens des Verlustes (auf Basis von § 32 EStG), andererseits im Jahr des letzten Zuflusses (auf Basis von § 295a BAO) denkbar. Ob in einem Kalenderjahr aus einem anderen Geschäft ein Spekulationsgewinn erzielt wurde und es daher steuerlich günstig wäre, aus dem anderen Geschäft solche fiktive Verluste gegenzurechnen, kann an dieser Beurteilung nichts ändern.“*

Aus der dem Bescheid angefügten „*Beilage zum Einkommensteuerbescheid 2006*“ ist folgende Berechnung des FA zu entnehmen:

Liegenschaft	Einkünfte 2006 lt. Erklärung	Einkünfte lt. Finanzamt
B. 3	-56.470,18	kein Ansatz
F. 8	-343.908,68	kein Ansatz
W. 5	-83.771,39	kein Ansatz
W. 7	-158.245,70	kein Ansatz
N. 6	-9.325,53	kein Ansatz
F. 10	-47.015,25	kein Ansatz
W. 22-26	-77.336,51	kein Ansatz
M. 52	-93.553,04	kein Ansatz
H. 49	60.562,65	-2.475,35
Y. 17	710.373,53	710.373,53
Zehntelberichtigung/Umsatzsteuer-Rückverrechnung	-85.227,32	kein Ansatz
Einkünfte aus Spekulationsgeschäften	-183.917,42	707.898,18

**Zusätzliche Erläuterungen:**

*Liegenschaft 1170 Wien, H. 49:*

*Bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes bzw. -verlustes ist offensichtlich ein Rechenfehler unterlaufen. Die Einkünfte wurden daher auf den obigen Betrag berichtigt. Umsatzsteuerrückverrechnung Verkäufe lt. BP:*

*Dieser Betrag bleibt analog zur vorstehenden Begründung ohne Ansatz.“*

Gegen diesen Bescheid wurde am 19. Mai 2009 die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung erhoben:

*„Berufungsbegehren:*

*Ansatz der Spekulationseinkünfte lt. Erklärung.*

*Zur weiteren Begründung wird angeführt, dass es sich hier um eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung und natürlich die entstandenen Verluste in Ansatz zu bringen sind.“*

Am 20. August 2009 langte beim FA eine Ergänzung zur Beschwerde vom 19. Mai 2009 ein, in der der Bf. mitteilte, dass nunmehr der tatsächliche Verlust eingetreten sei. Die Verluste des Jahres 2006 seien tatsächlich gegeben, da keinerlei Geldflüsse aus dem Konkurs der A. GmbH geflossen seien. In der Beilage werde der Firmenbuchauszug vom 20. August 2009 sowie die Exekutionsdatei mit Feststellung vom 20. Juni 2009 übermittelt. Mit Beschluss vom 22. Juni 2009 sei die Schließung des Unternehmens

angeordnet worden. Aufgrund dieser Anordnung sei der Verlust rechtskräftig und somit zu berücksichtigen.

### **Es wurde erwogen:**

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus.

Mit Kaufvertrag vom 16. November 2005 hat der Bf. die in der Folge angeführten Grundstücke an die A. GmbH veräußert. Als Gesamtkaufpreis wurden € 5,5 Mio. festgesetzt, wobei sich dieser laut Punkt IV.1. des Kaufvertrages auf die einzelnen Liegenschaften wie folgt aufteilte:

Liegenschaft	Kaufpreis
M. 52	700.000,00
F. 10	400.000,00
W. 5	300.000,00
W. 7	900.000,00
F. 8	1.150.000,00
B. 3	1.100.000,00
W. 22-26	700.000,00
N. 6	250.000,00
<b>Summe</b>	<b>5.500.000,00</b>

Laut Punkt IV.2. ist der Gesamtkaufpreis in zwei Teilbeträgen zu entrichten und zwar ein Teilbetrag von € 4 Mio. im Wege des Treuhänders.....Der Restbetrag von € 1,5 Mio. ist bis längstens 31. Juli 2006 zur Zahlung an den Verkäufer fällig.

Mit Kaufverträgen vom 17. März 2006 (Käufer: X. GmbH) und vom 18. Mai 2006 (Käufer: A. GmbH) wurden weitere Liegenschaften in Wien, H. 49 bzw. in Z., Y. 17, zu einem Kaufpreis von € 72.500,00 bzw. € 2 Mio. verkauft.

Kaufvertrag 16.11.2005 Liegenschaft	Kaufpreis	davon 2006 entrichtet	Einkünfte 2006 lt. ber. Erklärung des Bf.	noch offen
M. 52	700.000,00	522.000,00	-93.553,04	178.000,00

F. 8	1.150.000,00	750.000,00	-343.908,68	400.000,00
F. 10	400.000,00	300.000,00	-47.015,25	100.000,00
W. 5	300.000,00	202.700,00	-83.771,39	97.300,00
W. 7	900.000,00	517.322,90	-158.245,70	382.677,10
B. 3	1.100.000,00	946.894,98	-56.470,18	153.105,02
W. 22-26	700.000,00	576.781,32	-77.336,54	123.218,68
N. 6	250.000,00	250.000,00	-9.325,53	0,00
Summe	5.500.000,00			
Kaufvertrag 18.5.2006 Liegenschaft				
Y. 17	2.000.000,00	1.754.516,07	482.527,65	245.483,93
Summe	7.500.000,00	5.820.215,27	-472.325,98	1.679.784,73
Kaufvertrag 17.3.2006 X. GmbH Liegenschaft				
H. 49	72.500,00	72.500,00	(lt. FA) -2.475,35	0,00

Für den Beschwerdefall maßgebliche Rechtslage:

Nach § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 106/1999) sind Spekulationsgeschäfte

*„Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:*

*a) bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre....*

*Abs. 4 lautet:*

*„Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten*

*um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 EStG genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.....Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2)“*

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den seinerzeitigen Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten, Herstellungs- und Instandsetzungskosten seit der Anschaffung und Werbungskosten, die im Zusammenhang mit dem Verkauf zu tragen sind, andererseits. Da Veräußerung und Anschaffung nicht im selben Kalenderjahr erfolgen müssen, können auch die für die Ermittlung der Spekulationseinkünfte maßgeblichen Umstände in verschiedenen Veranlagungsperioden liegen; dies trifft insbesondere bei Grundstücken regelmäßig zu. Deshalb müssen Spekulationseinkünfte periodenübergreifend ermittelt werden („gestreckter Tatbestand“).

Ein Spekulationsgewinn ist erst dann verwirklicht und zu versteuern, wenn vom Veräußerungserlös mehr zugeflossen ist, als an Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Werbungskosten erwachsen sind (VwGH 27.1.1981, 2379/77, 1981/24, 270) oder aber wenn der Veräußerungserlös bereits zur Gänze zugeflossen ist, die Anschaffungskosten und Werbungskosten den Veräußerungserlös aber übersteigen (Veräußerungsverlust).

Eine vorzeitige Verlustberücksichtigung bei einem noch nachträglich zufließenden Veräußerungserlös ist daher nicht möglich. Anschaffungs- und Werbungskosten sind folglich nur insoweit zu berücksichtigen als auch der Veräußerungserlös (anteilig) bereits zugeflossen ist. Dieselben Grundsätze gelten insbesondere auch für Veräußerungsgeschäfte gegen Ratenzahlungen. Bis zur letzten Teilzahlung des Veräußerungserlöses (letzte Rate) kann daher auch kein Verlust aus dem Spekulationsgeschäft entstehen (VwGH 27.4.1976, 1435/74, 1976, 172).

Beträge, die in einem Kalenderjahr nach der Veräußerung zu- oder abfließen, sind nicht bereits in Vorjahren zu berücksichtigen, auch wenn sie bereits bekannt waren (erstmalige Ermittlung der Spekulationseinkünfte). Eine Berücksichtigung künftiger, bereits bekannter Aufwendungen im Jahr der Veräußerung bzw. des Zuflusses des ursprünglich ermittelten Gewinnes lässt sich der Rechtsprechung des VwGH nicht entnehmen. Sie führen vielmehr zu nachträglichen Einkünften bzw. Verlusten. Nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen stellen auch kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. (vgl. Doralt, EStG Kommentar<sup>9</sup>, § 31 Tz. 107).

Verluste aus Spekulationsgeschäften können grundsätzlich nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgeglichen werden. Ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ist nicht zulässig.

Dem Aspekt der Leistungsfähigkeit kommt nach der Judikatur der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts bei der Berechnung von Spekulationsgewinnen eine entscheidende Bedeutung zu (z.B. VfGH 11.12.2002, B 941/92; VwGH 27.5.2003, 98/14/0065; VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274). Auch die besondere periodenübergreifende Gesamtbetrachtung bei der Berechnung des wirtschaftlichen Ergebnisses aus einem Spekulationsgeschäft wird mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet. Die Leistungsfähigkeit ist allerdings nur dann erfasst, wenn Aufwendungen und Erlösminderungen aus dem Geschäft umfassend berücksichtigt werden. Vom Verlustausgleichsverbot sind daher nachträgliche Werbungskosten und Erlösminderungen insoweit nicht erfasst, als es dadurch zu Besteuerung fiktiver Einkünfte in Vorjahren kommen würde; nachträgliche Werbungskosten und Erlösminderungen sind daher insoweit mit anderen Einkünften desselben Kalenderjahres ausgleichsfähig (vgl. Doralt, EStG Kommentar<sup>9</sup>, § 31 Tz. 146).

Aus der Judikatur der Gerichtshöfe folgt, dass der Abzug im Jahr des tatsächlichen (nachträglichen) Abfließens zu erfolgen hat. In diesem Jahr ist bis zur Höhe eines nach § 30 Abs. 4 EStG (periodenübergreifend) errechneten Spekulationsgewinnes ein Ausgleich derartiger Kosten auch mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten durchzuführen, wenn nur auf diese Weise das bis dahin überhöht besteuerte Ergebnis aus einem Spekulationsgeschäft wieder auf die im Sinne der zitierten Erkenntnisse gemäß § 30 Abs. 4 EStG ermittelte Gewinngröße reduziert werden kann.

Allerdings ist der Judikatur der Gerichtshöfe, wie ausgeführt, eine rückwirkende Erfassung nachträglicher Kosten im Jahr des ersten Erlöszuflusses, wie sie der Bf. begehrt, nicht zu entnehmen. Sie lässt sich auf Basis der dargestellten Grundsätze auch nicht begründen. Zu bedenken ist, dass die vom Bf. eingenommene Sichtweise zur Folge hätte, dass auch sämtliche nachträglichen Einnahmen einheitlich im Jahr des ersten Erlöszuflusses zu versteuern wären. Bei einer Kaufpreisabstattung durch längerfristige Ratenzahlungen käme es bei dieser Berechnungsmethode u.U. zu einer Besteuerung lange bevor der Spekulationsgewinn tatsächlich realisiert wurde. Dies würde in deutlichem Widerspruch zu den Besteuerungsgrundsätzen im außerbetrieblichen Bereich stehen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. im Jahr 2005 bzw. im Jahr 2006 mehrere Grundstücke veräußert, die der Spekulationsbesteuerung unterliegen. In den Kaufverträgen vom 16. November 2005 und vom 18. Mai 2006 wurde vereinbart, dass der Veräußerungspreis in zwei Tranchen zufließen sollte. Wie aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung hervorgeht, sind im Jahr 2006 insgesamt € 5.820.215,27 zugeflossen, sodass bei sämtlichen Grundstücken – mit Ausnahme der Grundstücke N. 6 und H. 49 – Restbeträge (von gesamt € 1.979.784,73) im Jahr 2006 noch ausständig waren. Wie oben dargestellt, fließen Spekulationseinkünfte aus Ratengeschäften erst in dem Kalenderjahr zu, in dem die Einnahmen erstmals die Ausgaben übersteigen. Dies trifft gegenständlich lediglich auf das Grundstück Y. 17 zu. Der daraus erzielte, dem Jahr 2006 zuzurechnende Spekulationsgewinn beläuft sich – laut berichteter Erklärung des Bf. vom 17. August 2008 – auf € 482.527,65. Demgegenüber stehen bei

den Grundstücken N. 6 und H. 49 Verluste von € 9.325,53 (laut Erklärung des Bf.) und € 2.475,35 (lt. Berechnung des FA, gesonderte Begründung vom 18. Juli 2008) endgültig fest (da keine Raten mehr ausständig waren) und sind diese im Jahr 2006 insoweit ausgleichsfähig. Vorsteuerkorrekturen sind bei den betreffenden Grundstücken (laut Niederschrift der Außenprüfung vom 23. Oktober 2007) nicht erfolgt und daher auch nicht zu berücksichtigen.

Entgegen der Ansicht des Bf. kann der Spekulationsgewinn aus der Veräußerung des Grundstückes Y. 17 – aus den oben dargestellten Gründen – jedoch nicht mit den im Jahr 2006 noch nicht verwirklichten Verlusten im Zusammenhang mit der Veräußerung der anderen Grundstücke ausgeglichen werden. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften waren daher mit € 470.726,77 anzusetzen.

Hinzuweisen ist, dass aus Sicht des BFG in der nachträglich eingetretenen Erlösminderung aufgrund der behaupteten Uneinbringlichkeit der Forderungen im Zusammenhang mit den anderen Grundstücken kein Anwendungsfall des § 295a BAO gegeben ist. Im Sinne der zitierten, höchstgerichtlichen Judikatur hat eine steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten deshalb nicht schon im Jahr 2006 sondern erst in den Jahren der tatsächlichen Uneinbringlichkeit (ab 2009) zu erfolgen (VwGH 2.3.2009, 2006/15/0151).

Zulässigkeit der 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.

Da die für die gegenständliche Entscheidung bedeutsame Rechtsfrage in der (zitierten) Rechtsprechung des VwGH (insb. VwGH 27.5.2003, 98/14/0065) ausreichend beantwortet ist, war die Revision daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Jänner 2016