



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des E A in W, vertreten durch Dr. Klaus Maleschitz, Rechtsanwalt in 1130 Wien, Auhofstraße 4/1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Jänner 2016, Zl. RV/7101904/2009, betreffend Einkommensteuer 2006, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von €1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber veräußerte mit Kaufverträgen vom 16. November 2005 und 18. Mai 2006 insgesamt neun Liegenschaften an die A GmbH. Der Kaufpreis für die am 16. November 2005 veräußerten acht Liegenschaften war laut dem in den Verwaltungsakten einliegenden Kaufvertrag in zwei Teilbeträgen zu entrichten, von denen der erste treuhändig sichergestellt und der zweite bis längstens 31. Juli 2006 zur Zahlung fällig war. Tatsächlich wurde der zweite Teilbetrag laut angefochtenem Erkenntnis lediglich für eine Liegenschaft (N Gasse) entrichtet, mit deren Veräußerung der Revisionswerber trotz Vollzahlung einen Spekulationsverlust von 9.325,53 € erlitt. Der Kaufpreis für die am 18. Mai 2006 veräußerte Liegenschaft war teilweise 2006 und teilweise 2007 zur Zahlung fällig. Laut angefochtenem Erkenntnis hat aber bereits der im Jahr 2006 zugeflossene Kaufpreis für diese Liegenschaft zu einem Spekulationsgewinn von 482.527,65 € geführt. Mit Kaufvertrag vom 17. März 2006 veräußerte der Revisionswerber zudem eine Liegenschaft (H Straße) an die B GmbH. Aus der Veräußerung dieser Liegenschaft erwuchs dem Revisionswerber laut angefochtenem Erkenntnis ein Spekulationsverlust von 2.475,35 €





- 2 Über das Vermögen der A GmbH, die nach dem Jahr 2006 keine Zahlungen mehr an den Revisionswerber leistete, wurde am 4. April 2008 der Konkurs eröffnet, welcher gemäß den in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen im Juni 2009 zur Schließung des Unternehmens führte.
- 3 Im Hinblick darauf, dass der Revisionswerber von der A GmbH nach 2006 keine Zahlungen mehr erhielt, wies er in der Einkommensteuererklärung 2006 negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften aus.
- 4 Das Finanzamt setzte mit dem Einkommensteuerbescheid 2006 - abweichend von der Erklärung - positive Einkünfte aus Spekulationsgeschäften fest, wogegen der Revisionswerber Berufung erhob.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 keine Folge und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass Anschaffungs- und Werbungskosten im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes nur insoweit zu berücksichtigen seien, als der Veräußerungserlös bereits zugeflossen sei. Daher könne bis zur letzten Teilzahlung kein Verlust aus dem Spekulationsgeschäft entstehen.
- 6 Der Revisionswerber habe 2005 und 2006 mehrere Liegenschaften veräußert, die der Spekulationsbesteuerung unterlegen seien. In den Kaufverträgen mit der A GmbH vom 16. November 2005 und 18. Mai 2006 sei vereinbart worden, dass der Veräußerungspreis in Tranchen zufließen solle. Mit Ausnahme zweier Liegenschaften seien jedoch hinsichtlich aller Grundstücke im Jahr 2006 noch Restbeträge ausständig gewesen. Trotz eines noch ausstehenden Restbetrages habe der Revisionswerber im Zusammenhang mit der am 18. Mai 2006 an die A GmbH veräußerten Liegenschaft einen Spekulationsgewinn von 482.527,65 € erzielt. Dieser Gewinn könne mit den Spekulationsverlusten ausgeglichen werden, die dem Revisionswerber aus der Veräußerung der im Jahr 2006 voll ausbezahlten Liegenschaften N Gasse (9.325,53 €) und H Straße (2.475,35 €) erwachsen seien (als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften seien daher 470.726,77 € anzusetzen). Die Berücksichtigung der Verluste aus der Veräußerung aller weiteren - noch nicht voll ausbezahlten - Liegenschaften



habe „nicht schon im Jahr 2006 sondern erst in den Jahren der tatsächlichen Uneinbringlichkeit (ab 2009) zu erfolgen“.

7 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, weil die für die gegenständliche Entscheidung bedeutsame Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet sei.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Einleitung des Vorverfahrens - vom Finanzamt wurde keine Revisionsbeantwortung erstattet - erwogen hat:

9 Die Revision ist zulässig und begründet.

10 § 30 EStG 1988 in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 59/2001) lautet (auszugsweise):

„§ 30. (1) Spekulationsgeschäfte sind:

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. 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.

[...]

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. [...]"

11 Mit der Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 wurde vom Gesetzgeber eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich herbeigeführt. Das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 wird durch diese Bestimmung insoweit durchbrochen, als alle Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, in einer Art Vermögensvergleich dem Veräußerungserlös gegenübergestellt und solcherart der Überschuss



bzw. Verlust aus dem Spekulationsgeschäft ermittelt wird (vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125, VwSlg 6838/F).

- 12 Durch § 30 Abs. 4 EStG 1988 wird das Zu- und Abflussprinzip jedoch nur ausgabenseitig - und selbst hier nicht in tatsächlicher, sondern nur in zeitlicher Hinsicht - modifiziert. Das Erzielen des Veräußerungserlöses orientiert sich nach Zuflusskriterien. Ein Überschuss fällt nur insoweit und erst dann an, als die zugeflossenen Einnahmen die Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Instandsetzungskosten sowie die Werbungskosten übersteigen, was für den Zufluss in Form von Raten ebenso wie für den Zufluss in Form von Renten gilt (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 30 Tz 4). Umgekehrt wird ein allfälliger Fehlbetrag aus dem Spekulationsgeschäft erst in dem Jahr als Spekulationsverlust wirksam, in dem erstmals feststeht, dass die Einnahmen die Anschaffungs- und Werbungskosten nicht überschreiten werden (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup>, Rz 1002; ebenso *Büsser* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 55. Lfg., 2013, § 19 EStG 1988 Tz 72; sowie *Kirchmayr/Perl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 31 Tz 162, zur mit dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, eingeführten gleichlautenden Bestimmung des § 31 Abs. 2 EStG 1988).
- 13 Dem angefochtenen Erkenntnis liegt zwar offensichtlich auch zu Grunde, dass allfällige Fehlbeträge aus Spekulationsgeschäften erst in dem Jahr als Spekulationsverlust wirksam werden, in dem erstmals feststeht, dass die Einnahmen die Anschaffungs- und Werbungskosten nicht überschreiten werden. Feststellungen dahingehend, ob im Jahr 2006 vom Zufluss weiterer - die Anschaffungs- und Werbungskosten jedenfalls überschreitender - Einnahmen auszugehen war, traf das Bundesfinanzgericht indessen nicht. Solche Feststellungen wären aber erforderlich gewesen, zumal sich die A GmbH schon 2006 in Zahlungsverzug befunden hat. Ende 2006 hafteten laut angefochtenem Erkenntnis rund 1,434.300 € unberichtigt aus, die laut dem in den Verwaltungsakten einliegenden Kaufvertrag vom 16. November 2005 bis längstens 31. Juli 2006 zur Zahlung fällig waren (worauf auch die Revision in ihrem Zulässigkeitsvorbringen zutreffend hinweist). Es kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die 2006 bereits überfälligen



Kaufpreisteile - ganz oder teilweise - uneinbringlich waren. Bejahendenfalls könnte schon im Jahr 2006 ein zu berücksichtigender Spekulationsverlust festgestanden sein.

- 14 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.
- 15 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 25. April 2018

