

VwGH zum Zeitpunkt der Verlustrealisierung bei privaten Grundstücksveräußerungen

Immobilien



Wird bei privaten Grundstücksveräußerungen im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts der vereinbarte Kaufpreis nicht bezahlt, kommt es nach Ansicht des VwGH ([25.04.2018, Ra 2016/13/0012](#)) in jenem Zeitpunkt zur Verlustrealisierung, in dem die Kaufpreisforderung uneinbringlich wird. Diese Ansicht sollte ebenso für private Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG idF 1. StabG 2012 gelten.

Allgemeines zu den Spekulationseinkünften und privaten Grundstücksveräußerungen

Vor Einführung des 1. Stabilitätsgesetzes (StabG) 2012 war die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken nur dann zum Tarif steuerpflichtig, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums (Spekulationsfrist) erfolgten. Für Grundstücke und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, betrug die Spekulationsfrist grundsätzlich zehn Jahre. Mit Einführung des 1. StabG 2012 sind grundsätzlich alle Grundstücksveräußerungen zeitlich unbegrenzt zum Sondersteuersatz von 30 % steuerpflichtig („Immo-ESt“).

Als steuerpflichtige Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sind gem § 31 Abs 2 EStG bzw gem § 30 Abs 4 EStG idF vor 1. StabG 2012 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Rahmen dieser Einkünfteermittlung wird das für außerbetriebliche Einkünfte geltende Abflussprinzip des § 19 Abs 2 EStG insoweit durchbrochen, als Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus der Anschaffung des Spekulationsobjekts und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, in einer Art Vermögensvergleich dem Veräußerungserlös gegenübergestellt und so der Überschuss bzw Verlust aus dem Spekulationsgeschäft ermittelt wird. Diese Systematik gilt in seinen Grundzügen auch für die „neue“ Grundstücksbesteuerung iSd 1. StabG 2012.

Das Erzielen eines 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 ebenso für den Zufluss in Form von Raten gilt. 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. Der VwGH beschäftigte sich jüngst im angeführten Erkenntnis mit der Frage, wann ein Spekulationsverlust erstmals feststeht und daher wirksam angesetzt werden kann.

[VwGH 25.04.2018, Ra 2016/13/0012](#)

Es handelte sich um den folgenden Sachverhalt:

Der Revisionswerber (Rw) veräußerte mit Kaufvertrag vom November 2005 acht Liegenschaften an die A-GmbH. Der Kaufpreis war in zwei Teilbeträgen zu entrichten, wobei der erste Teilbetrag 2005 bezahlt wurde, der zweite wäre im Jahr 2006 zu entrichten gewesen. Im Jahr 2006 konnte die A-GmbH jedoch einen nur sehr geringen Teil leisten. Schließlich wurde im Jahr 2008 über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet.

Darüber hinaus veräußerte der Rw mit Kaufvertrag vom Mai 2006 eine weitere Liegenschaft, woraus er einen Spekulationsgewinn iHv rund EUR 480.000,00 erzielte.

Der Rw erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2006 (insgesamt) negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, da er im Jahr 2006 von der A-GmbH nur einen sehr geringen Teil des vereinbarten Kaufpreises erhielt (und daher Anschaffungs- und Werbungskosten die Einnahmen überstiegen, sodass es zu einem Fehlbetrag kam).

Das Finanzamt setzte jedoch positive Einkünfte aus Spekulationsgeschäften fest, weil die Berücksichtigung der Verluste aus der Veräußerung der im Jahr 2006 noch nicht voll ausbezahlten Liegenschaften erst in den Jahren der tatsächlichen Uneinbringlichkeit (ab 2009 – Konkursöffnung der A-GmbH) zu erfolgen habe. Das BFG folgte dieser Ansicht.

Der VwGH führt diesbezüglich aus, dass allfällige Fehlbeträge aus Spekulationsgeschäften grundsätzlich erst in dem Jahr als Spekulationsverlust wirksam angesetzt werden, in dem erstmals feststeht, dass die Einnahmen die Anschaffungs- und Werbungskosten nicht überschreiten werden. Im vorliegenden Fall könnte bereits im Jahr 2006 ein Spekulationsverlust festgestanden sein, da sich die A-GmbH bereits Ende 2006 in Zahlungsverzug befunden habe. Das BFG habe keine Feststellungen dahingehend getroffen, ob im Jahr 2006 vom Zufluss weiterer Einnahmen auszugehen war, sodass das angefochtene Erkenntnis ([BFG 07.01.2016, RV/7101904/2009](#)) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben wurde.

Conclusio

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften werden grundsätzlich nach Maßgabe des Zufließens des vereinbarten Kaufpreises realisiert; nach jüngster Ansicht des VwGH tritt die Realisierung auch mit dem Ausfall der beim Verkauf vereinbarten Kaufpreisforderung ein. Im Zeitpunkt der (feststehenden) Uneinbringlichkeit der Forderung sind damit die Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Instandsetzungskosten und die weiteren bereits abgeflossenen, aber noch nicht berücksichtigten Werbungskosten anzusetzen, sodass sich idR Spekulationsverluste ergeben. Diese Ansicht zum Zeitpunkt der (Verlust-)Realisierung sollte ebenso für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG idF 1. StabG 2012 gelten (vgl *Zorn, RdW 2018, 463*).

Markus Vaishor

Director, Tax

T +43 1 31332-3652

mvaishor@kpmg.at

Katrin Postlmayr

Associate, Tax

T +43 1 31332-3154

kpostlmayr@kpmg.at

kpmg.at