

Vorwort zur 9. Auflage

In der 9. Auflage des „Steuerleitfadens zur Vermietung“ wird in bewährter Form auf die wichtigsten ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Fragen im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung und der Sanierung von Mietobjekten sowie der laufenden Vermietung von Althäusern näher eingegangen. Dabei werden sowohl die gesetzlichen und Änderungen in der Verwaltungspraxis durch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 und Umsatzsteuerrichtlinien 2000 als auch die unveränderten Bestimmungen behandelt.

Die aufgezeigten Probleme werden – soweit dies bei einer derart komplexen Materie möglich ist – in übersichtlicher und verständlicher Form gelöst; dabei wird auf die immer wieder gestellten Fragen auch im Zusammenhang mit „Bauherrenmodellen“ eingegangen. Dieser Leitfaden liefert einen Überblick über sämtliche Immobilienveranlagungen und eine Auseinandersetzung mit der Fachliteratur, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.

Bei strittigen Fragen werden die von der Finanzverwaltung bisher vertretene Lösung und denkbare andere Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt, die allenfalls durch Befassung der Höchstgerichte erkämpft werden müssen. Außerdem wird zu der einen oder anderen Bestimmung auch Kritik angebracht. Am Ende jedes Kapitels findet sich eine Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung, über Änderungen in der Verwaltungspraxis sowie über Entscheidungen des BMF zum EStG 1988, um jedem, der mit Immobilien befasst ist, zusätzliche Informationen zur Lösung von Zweifelsfragen zu geben. Weiters sind am Ende jedes Kapitels die entsprechenden Abschnitte der Einkommensteuerrichtlinien 2000, die inhaltlich zum größten Teil die alten Durchführungsrichtlinien übernommen haben, im vollen Wortlaut wiedergegeben.

Wien und Markt Piesting, im Jänner 2011 *ARGOS BeteiligungsgesmbH*

Dr. Gerhard Kohler

DDr. Marian Wakounig

Dr. Wolfgang Berger

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
A. Einkommensteuer bei Vermietung und Verpachtung	25
A.1. Einkunftsquelle	25
A.1.1. Verlustausgleichsverbot bei steuerlichen Vorteilen	26
A.1.1.1. Allgemeines zu § 2 Abs. 2a EStG	26
A.1.1.2. Steuerlicher Vorteil steht im Vordergrund	26
A.1.1.3. Allgemeines Angebot	27
A.1.1.4. Renditevergleich	27
A.1.1.5. Vergleich „Rendite vor Steuern“ zu „Rendite nach Steuern“ ..	28
A.1.1.6. Zusammenfassung	29
A.1.1.7. Einkommensteuerrichtlinien	29
A.1.2. Liebhaberei	33
A.1.2.1. Allgemeines	33
A.1.2.2. Liebhabereiverordnung idF BGBl II 1997/358	35
A.1.2.3. Information zu den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung	38
A.1.2.4. Liebhabereirichtlinien 1997	38
A.1.2.5. Liebhaberei bei Vermietung nach der Verordnung	61
A.1.2.6. Beschränkungen auf der Einnahmen- bzw. Ausgabenseite	66
A.1.2.7. Beobachtungs- und Gesamtüberschusszeitraum	68
A.1.2.8. Änderung der Bewirtschaftung oder Besserungsmaßnahme	69
A.1.2.9. Vermietung von Eigentumswohnungen	72
A.1.2.9.1. Allgemeines	72
A.1.2.9.2. Quasiwohnungseigentum	73
A.1.2.10. Wechsel von Miteigentum zu Wohnungseigentum	73
A.1.2.11. Übersicht über Liebhaberei	74
A.1.2.12. Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	75
A.1.3. Fruchtgenuss	92
A.1.3.1. Allgemeines	92
A.1.3.2. Vorbehaltstruchtgenuss	94
A.1.3.3. Zuwendungsfruchtgenuss	95
A.1.3.3.1. Allgemeines	95
A.1.3.3.2. Übertragung der Einkunftsquelle	95
A.1.3.3.3. Entgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss	96
A.1.3.4. Testamentarischer Fruchtgenuss	97
A.1.3.5. AfA-Abzug	97
A.1.3.5.1. AfA vom Fruchtgenussrecht	97
A.1.3.5.2. AfA vom Gebäude beim Fruchtnießer	97
A.1.3.5.3. AfA vom Gebäude beim Eigentümer	98
A.1.3.6. Aufgabe des Fruchtgenussrechtes	99
A.1.3.7. Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	100

Inhaltsverzeichnis

A.2.	Einkunftsart	103
A.2.1.	Vermietung und Verpachtung	103
A.2.1.1.	Allgemeines	103
A.2.1.2.	Vermietung von Mietobjekten	104
A.2.1.3.	Steuerliche Folgen bei Verkauf	105
A.2.1.3.1.	Allgemeines	105
A.2.1.3.2.	Spekulationsbesteuerung	106
A.2.1.3.3.	Verkauf im Rahmen eines Betriebes	106
A.2.1.3.4.	Auswirkung bei vorheriger Vermietung	107
A.2.1.3.5.	Korrektur von Zehntelabsetzungen	108
A.2.1.3.6.	Nachversteuerung von steuerfreien Beträgen	108
A.2.1.3.7.	Subventionen (§ 28 Abs. 6)	108
A.2.1.3.8.	Freimachung und Abbruch	108
A.2.2.	Gewerbliche Vermietung	109
A.2.2.1.	Voraussetzungen für eine gewerbliche Vermietung	110
A.2.2.1.1.	Vermietung von Ferienwohnungen und Appartements	111
A.2.2.2.	Vermietung im Rahmen gewerblicher Einkünfte	113
A.2.2.3.	Steuerliche Begünstigungen	114
A.2.2.3.1.	AfA für Betriebsgebäude (§ 8 Abs. 1)	114
A.2.2.3.2.	Denkmalschutz (§ 8 Abs. 2)	115
A.2.2.3.3.	Vorzeitige Abschreibung (§ 8) und Investitionsfreibetrag (§ 10)	115
A.2.2.4.	Steuerliche Folgen bei Veräußerung	117
A.2.2.5.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	118
A.2.2.6.	Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Abschnitt 17.2)	121
A.2.3.	Gewerblicher Grundstückshandel	123
A.2.3.1.	Voraussetzungen	123
A.2.3.2.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	126
A.2.3.3.	Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Abschnitt 17.2.5)	134
A.2.4.	Übersicht über die Einkunftsarten	137
A.3.	Betriebliche und private Nutzung	139
A.3.1.	Überblick über die Rechtsfolgen	140
A.3.2.	Betriebliche Nutzung	141
A.3.2.1.	Betriebliche Nutzung durch Alleineigentümer	141
A.3.2.2.	Betriebliche Nutzung durch Miteigentümer	143
A.3.2.2.1.	Betriebliche Nutzung ohne Mietvertrag	143
A.3.2.2.2.	Betriebliche Nutzung mit Mietvertrag	144
A.3.2.2.3.	Übersicht über die steuerlichen Folgen der betrieblichen Nutzung	145
A.3.3.	Private Nutzung	146
A.3.3.1.	Private Nutzung durch Alleineigentümer	146
A.3.3.2.	Private Nutzung durch Miteigentümer	147

A.3.3.2.1.	Vermietung und Verpachtung mit Eigennutzung.....	148
A.3.3.2.1.1.	Regelung nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000	149
A.3.3.2.1.2.	Vermietung an Miteigentümer zulässig	149
A.3.3.2.1.3.	Abschluss von Mietverträgen mit der Hausgemeinschaft	151
A.3.3.2.1.4.	Vermietung als Missbrauch.....	151
A.3.3.2.1.5.	Vermietung an Miteigentümer diskriminiert?	152
A.3.3.2.2.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	152
A.3.3.2.3.	Übersicht über die steuerlichen Folgen der privaten Nutzung ...	157
A.3.4.	Bauherrenmodelle	158
A.3.4.1.	Allgemeines zur Bauherrenfrage.....	158
A.3.4.2.	Begriff des Bauherren	160
A.3.4.2.1.	Rechtsprechung des BFH	161
A.3.4.2.2.	Rechtsprechung des VwGH zur Grunderwerbsteuer	161
A.3.4.2.3.	Bauherr und Umsatzsteuer	162
A.3.4.2.4.	Beginnstigung nach der Verordnung zu § 28 Abs. 2 und 3 EStG	162
A.3.4.3.	„Kleiner“ oder „großer“ Bauherr	163
A.3.4.3.1.	„Kleiner“ Bauherr.....	163
A.3.4.3.2.	„Großer“ Bauherr	166
A.3.4.3.3.	Personengesellschaft als Bauherr	169
A.3.4.4.	Keine Bauherreneigenschaft erforderlich.....	173
A.3.4.4.1.	Denkmalschutz im betrieblichen Bereich.....	173
A.3.4.4.2.	Sanierung von Althäusern, Instandsetzung und Herstellung....	173
A.3.4.4.3.	Unterschied zwischen „Bauherr“ und „kein Bauherr“	173
A.3.4.5.	Exkurs zu Vorsorgewohnungen	174
A.3.4.6.	Verordnungstext	176
A.3.4.7.	Übersicht über Bauherreneigenschaft	177
A.3.4.8.	Abschnitt 21. Einkommensteuerrichtlinien 2000	178
A.3.5.	Nutzung von Wohnungseigentum	183
A.3.5.1.	Betriebliche Nutzung von Wohnungseigentum	183
A.3.5.2.	Private Nutzung von Wohnungseigentum.....	185
A.3.5.3.	Einkünfte durch Wohnungseigentümergemeinschaft	185
A.3.5.4.	Ausbau oder späterer Abverkauf im Wohnungseigentum	187
A.4.	Hausgemeinschaften.....	188
A.4.1.	Beteiligung mehrerer Personen	188
A.4.2.	Wohnungseigentum.....	189
A.4.3.	Feststellungsverfahren.....	192
A.4.4.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	193
A.4.5.	Einkommensteuerrichtlinien 2000	194
A.5.	Einnahmen aus Vermietung von unbeweglichem Vermögen ..	196
A.5.1.	Allgemeines.....	196
A.5.1.1.	Umfang der Einkünfte	196

A.5.1.2.	Verluste aus Vermietung und Verpachtung	197
A.5.1.3.	Ermittlung des Überschusses.....	198
A.5.1.4.	Einkommensteuerrichtlinien 2000	200
A.5.2.	Mietzins, Nebenleistungen	203
A.5.3.	Mietvorauszahlungen, Ablösen	204
A.5.4.	Betriebskosten	206
A.5.5.	Subventionen	208
A.5.6.	Schadensersatzleistungen	209
A.5.7.	Dienstbarkeiten.....	209
A.5.8.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	210
A.6.	Mietvorauszahlung	215
A.6.1.	Allgemeines.....	215
A.6.2.	Vorauszahlung.....	216
A.6.3.	Darlehen	217
A.6.4.	Vorauszahlung für Einbauten.....	218
A.6.5.	Vorauszahlung beim Mieter	219
A.6.5.1.	Vorauszahlung oder Mietrecht	219
A.6.5.2.	Bezahlung von Einbauten durch eine Mietvorauszahlung.....	220
A.6.5.3.	Zurechnung der Investition an den Mieter	220
A.6.5.4.	Keine Vorauszahlung beim Vermieter	222
A.6.6.	Übersicht über Mietvorauszahlungen.....	222
A.6.7.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	223
A.7.	Dachbodenausbau als Mietereinbauten	226
A.7.1.	Allgemeines.....	226
A.7.2.	Einbauten ohne Anrechnung auf Miete	227
A.7.3.	Einbauten mit Anrechnung auf Miete	228
A.7.4.	Dachbodenausbau im Wohnungseigentum	228
A.7.4.1.	Korrektur von Zehntelabsetzungen	228
A.7.4.2.	Nachversteuerung von steuerfreien Beträgen.....	229
A.7.4.3.	Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988	229
A.7.4.4.	Umsatzsteuerliche Folgen	229
A.7.4.5.	Spekulationsgeschäft	230
A.7.5.	Übersicht: Dachbodenausbau	230
A.8.	Werbungskosten	231
A.8.1.	Allgemeines.....	233
A.8.1.1.	Übersicht über die Werbungskosten.....	233
A.8.2.	Werbungskosten	234
A.8.2.1.	Begriff der Werbungskosten	234
A.8.2.2.	Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung.....	234
A.8.2.3.	Verteilung von Vorauszahlungen	237
A.8.2.4.	Keine Werbungskosten.....	241

A.8.2.5.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	241
A.8.2.6.	Einkommensteuerrichtlinien	248
A.8.3.	Anschaffungskosten	249
A.8.4.	Instandhaltung, Instandsetzung	250
A.8.4.1.	Instandhaltung	250
A.8.4.2.	Instandsetzung	250
A.8.4.3.	Übertragung des Gebäudes	251
A.8.4.4.	Übersicht: Erhaltungsaufwand	251
A.8.5.	Herstellung	252
A.8.5.1.	Allgemeines	252
A.8.5.2.	Steuerliche Begünstigung	252
A.8.5.3.	Maßnahmen nach Art. IV Mietrechtsänderungsgesetz	253
A.8.5.4.	Übertragung des Gebäudes	253
A.8.5.5.	Übersicht: Herstellungsaufwand	253
A.8.5.6.	Einkommensteuerrichtlinien	253
A.8.6.	Nachgeholtte Instandsetzungskosten	256
A.8.7.	Freimachungskosten	258
A.8.8.	Abbruchkosten	259
A.8.8.1.	Abbruch durch den Alteigentümer	260
A.8.8.2.	Abbruch durch den Erwerber	261
A.8.9.	ABC der Werbungskosten	262
	Abbruchkosten	
	Absetzung für Abnutzung	
	Abstandszahlungen	
	Abwehrkosten	
	Akontierung von Werbungskosten	
	Angehörige	
	Anschaffungskosten	
	Anstricherneuerung	
	Anwaltskosten	
	Anzeigen	
	Asphaltdecke	
	Befreiung von dinglichen Lasten	
	Beheizung	
	Betonierungs- und Asphaltierungsarbeiten	
	Bewachung	
	Computeranlage	
	Damnum, Disagio	
	Darlehensrückzahlungen	
	Erbauseinandersetzungen	
	Erhaltung	
	Erhaltungsbeiträge nach § 45 MRG	

- Fahrtkosten
- Freimachungskosten
- Fremdwährungsdarlehen
- Gartenanlage
- Gartengestaltung
- Geldbeschaffungskosten
- Gemälde und Gebrauchskunst
- Gerichtsgebühren
- Geringwertige Wirtschaftsgüter
- Großreparatur
- Grundsteuer
- Gutachten
- Hausbeleuchtung
- Hausbesorger
- Hotelkosten
- Hypotheken
- Kaminsanierung
- Kanalanschlussgebühren
- Kanalgebühren
- Kurzlebige Wirtschaftsgüter
- Leerstehende Wohnungen
- Maklergebühren
- Mieterinvestitionen
- Mieterzuschüsse
- Mietrecht
- Mietrückzahlungen
- Möbel
- Müllgebühren
- Neujahrsgeld
- Nutzungsrecht
- Planungskosten
- Provisionen
- Rauchfangkehrgebühren
- Rauchfangsanierungsarbeiten
- Reisekosten
- Schenkungssteuer
- Schuldzinsen
- Steuerberatungskosten
- Steuern vom Grundbesitz
- Straßenbaukostenbeiträge
- Superädifikat
- Türenaustausch

Unvermietbarkeit	
Umsatzsteuer	
Umzugskosten	
Verbesserungsaufwendungen	
Verluste von Mietgeldern	
Vermögensteuer	
Verwalterkosten	
Waschmaschinen	
Wassergebühren	
Wohnrecht des Veräußerers	
Wohnungssanierung	
Wohnungsverbesserung	
Zusammenlegung von Wohnungen	
Zwangsversteigerung	
A.9. Instandhaltung	271
A.9.1. Begriff der Instandhaltung	271
A.9.2. Sofortabzug	272
A.9.3. Verteilung auf zehn Jahre	273
A.9.4. Übertragung des Gebäudes	274
A.9.5. Einkommensteuerrichtlinien 2000	274
A.9.6. Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	275
A.10. Instandsetzung	278
A.10.1. Allgemeines	278
A.10.2. Begriff der Instandsetzung	279
A.10.2.1. Erhöhung des Nutzungswertes	279
A.10.2.2. Verlängerung der Nutzungsdauer	280
A.10.2.3. Nachgeholter Instandsetzungsaufwand	280
A.10.2.4. Wann ist die Unterscheidung von Bedeutung?	281
A.10.2.5. Umfang der Instandsetzung	282
A.10.2.6. Nutzung für Wohnzwecke und andere Zwecke	284
A.10.3. Instandsetzung und Subventionen	285
A.10.4. Instandsetzung und steuerfreie Beträge	285
A.10.5. Vorauszahlung von Instandsetzungen	285
A.10.6. Steuerliche Folgen bei Übertragung des Gebäudes	285
A.10.7. Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	286
A.10.8. Übersicht über den Instandsetzungsaufwand	288
A.10.9. Einkommensteuerrichtlinien	289
A.11. Herstellung	292
A.11.1. Allgemeines	292
A.11.2. Verbindung von Herstellung und Erhaltung	293
A.11.3. Begünstigter Herstellungsaufwand	294

Inhaltsverzeichnis

A.11.3.1.	Tatbestand des § 28 Abs. 3 EStG 1988	294
A.11.3.2.	Aufwendungen nach §§ 3 bis 5 MRG	294
A.11.3.2.1.	Mietrechtliche Erhaltung	295
A.11.3.2.2.	Mietrechtliche Verbesserung	295
A.11.3.2.3.	Wohnungszusammenlegung	296
A.11.3.2.4.	Umfang der Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen	296
A.11.3.3.	Sanierungsmaßnahmen mit Förderungszusage	296
A.11.3.4.	Assanierungsaufwendungen nach Stadterneuerungsgesetz bis 1995	297
A.11.3.5.	Sanierungsaufwendungen nach Denkmalschutzgesetz	297
A.11.3.6.	Förderung von Neubaumaßnahmen nach § 13 Sanierungs-VO	298
A.11.4.	Übersicht über die Absetzung des Herstellungsaufwandes	299
A.11.5.	Übertragung des Gebäudes	300
A.11.6.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	301
A.11.7.	Einkommensteuerrichtlinien	305
A.12.	Absetzung für Abnutzung	307
A.12.1.	Allgemeines	307
A.12.2.	Wirtschaftlicher Eigentümer	308
A.12.3.	Gebäudebestandteil oder selbständige Wirtschaftsgüter	310
A.12.3.1.	Erstmaliger Einbau eines Gebäudeteiles	311
A.12.3.2.	Späterer Austausch eines Gebäudeteiles	311
A.12.4.	AfA-Bemessungsgrundlage	312
A.12.4.1.	Anschaffungskosten	312
A.12.4.2.	Herstellungskosten	314
A.12.4.2.1.	Abschaffung der Aufwertung auf fiktive Anschaffungskosten	314
A.12.4.2.2.	Fiktive Anschaffungskosten	316
A.12.4.3.	Einheitswert	318
A.12.4.4.	Gemeiner Wert	320
A.12.5.	Nutzungsdauer	320
A.12.5.1.	Nutzungsdauer bei Erwerb eines Mietobjektes	320
A.12.5.2.	Nutzungsdauer bei Gebäudeerwerb vor dem 1.1.1989	322
A.12.5.3.	Verlängerung der Nutzungsdauer	322
A.12.5.4.	Nutzungsdauer bei Miteigentum (Hausgemeinschaften)	323
A.12.6.	Zeitpunkt des AfA-Beginnes	324
A.12.7.	Außergewöhnliche Absetzungen	325
A.12.7.1.	Außergewöhnliche technische Abnutzung	325
A.12.7.2.	Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung	326
A.12.8.	Übersicht über die AfA	326
A.12.9.	Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	327
A.12.10.	Einkommensteuerrichtlinien	338
A.13.	Ersatz gemäß § 10 MRG	347
A.13.1.	Antrag auf Zehntelabsetzung	347

A.13.2.	Umfang des § 10 MRG	347
A.13.3.	Übertragung des Gebäudes.....	348
A.14.	Steuerfreier Betrag	349
A.15.	Subventionen aus öffentlichen Mitteln.....	350
A.15.1.	Subventionen als Einnahmen	350
A.15.2.	Steuerfreistellung von Subventionen.....	352
A.15.2.1.	Zuschüsse zu den Sanierungsarbeiten	352
A.15.2.2.	Annuitätenzuschüsse	352
A.15.2.3.	Kürzung der Aufwendungen	352
A.15.2.4.	Änderung der Subvention.....	353
A.15.3.	Übergangsregelung.....	355
A.15.4.	Förderungszusage	355
A.15.5.	Vorteil der Steuerfreistellung	356
A.15.6.	Nachteil der Steuerfreistellung.....	356
A.15.7.	Subvention ist höher als der Aufwand	357
A.15.7.1.	Sanierungsaufwand liegt über 100%.....	357
A.15.7.2.	Sanierungsaufwand liegt bei 100%	358
A.15.8.	Subvention bei Erbfolge.....	358
A.15.9.	Übersicht: Subventionen	359
A.15.10.	Einkommensteuerrichtlinien	360
A.16.	Nachversteuerung von Zehntel- oder Fünfzehntelabsetzungen	365
A.16.1.	Allgemeines.....	365
A.16.2.	Anwendungsfall der Nachversteuerung	367
A.16.3.	Umfang der Nachversteuerung.....	368
A.16.4.	Häuserübergreifende Verrechnung und Nachversteuerung	369
A.16.5.	Anwendung auf Abschreibungen vor 1989.....	371
A.16.6.	Abzug der fiktiven AfA für 15 Jahre.....	371
A.16.7.	Steuersatz bei Nachversteuerung.....	373
A.16.8.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	374
A.16.9.	Übersicht: Nachversteuerung	374
A.16.10.	Einkommensteuerrichtlinien	375
A.17.	Spekulationsgeschäfte	379
A.17.1.	Spekulationsfrist.....	379
A.17.2.	Veräußerung unentgeltlich erworbener Grundstücke.....	380
A.17.2.1.	Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer	380
A.17.3.	Ausnahme von der Besteuerung bei Gebäuden.....	382
A.17.3.1.	Eigenheime und Eigentumswohnungen	382
A.17.3.1.1.	Allgemeines.....	382
A.17.3.1.2.	Begriff des Eigenheimes und der Eigentumswohnung	382
A.17.3.1.3.	Hauptwohnsitz.....	383

Inhaltsverzeichnis

A.17.3.1.4.	Hauptwohnsitz bei Miteigentum	383
A.17.3.1.5.	Veräußerung durch den Erben oder Beschenkten	383
A.17.3.2.	Selbst hergestellte Gebäude	384
A.17.3.2.1.	Allgemeines	384
A.17.3.2.2.	Begriff „selbst hergestellt“	384
A.17.3.2.3.	Unterschied „hergestellt“ und „selbst hergestellt“	385
A.17.3.2.4.	Anschaffung eines Rohbaues und Fertigstellung	385
A.17.4.	Ermäßigung bei Grundstücken	387
A.17.5.	Enteignung	387
A.17.6.	Berechnung der Anschaffungskosten	389
A.17.6.1.	Anschaffungskosten bei Verkauf vor dem 1.1.2007	389
A.17.6.2.	Anschaffungskosten bei Verkauf ab dem 1.1.2007	389
A.17.7.	Nachversteuerung von Subventionen	392
A.17.8.	Tauschvorgänge	393
A.17.9.	Übersicht: Spekulationseinkünfte	393
A.17.10.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	394
A.17.11.	Einkommensteuerrichtlinien	403
A.18.	Vermietung im betrieblichen Bereich	421
A.18.1.	Betriebsausgaben	422
A.18.1.1.	Verteilung von Vorauszahlungen (§ 4 Abs. 6)	422
A.18.1.2.	Instandsetzungen (§ 4 Abs. 7)	423
A.18.1.3.	Wechsel der Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 10)	424
A.18.1.4.	Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5)	424
A.18.2.	Bewertung	425
A.18.2.1.	Verbindlichkeiten (§ 6 Z 3)	425
A.18.2.2.	Einlagen (§ 6 Z 5)	425
A.18.3.	Absetzung für Abnutzung	426
A.18.3.1.	Absetzung für Abnutzung (§ 7)	426
A.18.3.2.	AfA für Betriebsgebäude (§ 8 Abs. 1)	426
A.18.3.3.	Stadterneuerung und Denkmalschutz (§ 8 Abs. 2)	427
A.18.3.4.	Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	427
A.18.4.	Investitionsbegünstigungen	430
A.18.4.1.	Vorzeitige Abschreibung (§ 7a EStG)	430
A.18.4.2.	Investitionsfreibetrag (§ 10)	431
A.18.4.2.1.	Berechnung des Investitionsfreibetrages	431
A.18.4.2.2.	Zu beachtende Fristen	431
A.18.4.2.3.	Begünstigte Wirtschaftsgüter	431
A.18.4.2.4.	IFB bei Kraftfahrzeugen	432
A.18.4.2.5.	IFB bei Betriebsgebäuden	432
A.18.4.2.6.	Verlustklausel	432
A.18.4.2.7.	Auflösung oder Nachversteuerung	432
A.18.4.2.8.	IFB bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	432

A.18.4.2.9.	Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	432
A.18.4.3.	Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG)	436
A.18.4.4.	Übertragung stiller Reserven bei natürlichen Personen (§ 12 Abs. 1 bis 6)	437
A.18.4.4.1.	Behaltefrist	437
A.18.4.4.2.	Übertragungsmöglichkeit	438
A.18.4.4.3.	Übertragung ohne Behaltefrist	438
A.18.4.5.	Übertragungsrücklage (§ 12 Abs. 7 und 8)	438
A.18.4.6.	Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	439
A.18.5.	Verluste bei beschränkter Haftung	440
A.18.6.	Veräußerungsgewinne	440
A.18.7.	Ermäßiger Steuersatz.....	440
B. Umsatzsteuer bei Vermietung und Verpachtung	443
B.1.	Einführung.....	443
B.2.	Übersicht	444
B.3.	Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG 1994)	445
B.3.1.	Arten von steuerbaren Umsätzen	445
B.3.2.	Lieferungen und sonstige Leistungen.....	445
B.3.2.1.	Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Vermietung und Verpachtung	445
B.3.2.2.	Zuschüsse	451
B.3.3.	Entnahme von Gegenständen und und sonstigen Leistungen – „Eigenverbrauch“	451
B.4.	Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG 1994)	454
B.4.1.	Begriff des Unternehmers	454
B.4.1.1.	Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.....	454
B.4.1.2.	Erzielung von Einnahmen	455
B.4.1.3.	Selbständigkeit	455
B.4.2.	Unternehmen	455
B.4.3.	Unternehmerische Tätigkeit bei Vermietung und Verpachtung	456
B.4.3.1.	Einzelunternehmer.....	456
B.4.3.2.	Miteigentumsgemeinschaft	457
B.4.3.3.	Wohnungseigentum.....	457
B.4.3.4.	Wohnungseigentum/teilweise schlichtes Miteigentum.....	457
B.4.4.	Beginn der Unternehmereigenschaft	458
B.4.5.	Ende der Unternehmereigenschaft	459
B.5.	Leistung (§§ 3, 3a UStG 1994)	462
B.5.1.	Allgemeines.....	462
B.5.2.	Einheitlichkeit der Leistung	462
B.5.3.	Lieferung bei Vermietung und Verpachtung.....	463

Inhaltsverzeichnis

B.5.3.1.	Allgemeines.....	463
B.5.4.	Sonstige Leistungen bei Vermietung und Verpachtung.....	464
B.5.4.1.	Allgemeines.....	464
B.5.4.2.	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	465
B.6.	Bemessungsgrundlage bei Vermietung und Verpachtung (§ 4 UStG 1994)	468
B.6.1.	Allgemeines.....	468
B.6.2.	Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen	468
B.6.2.1.	Durchlaufende Posten.....	470
B.6.2.2.	Nicht steuerbare Einnahmen	470
B.6.2.3.	Das Entgelt bei Wohnungseigentümergemeinschaften.....	471
B.6.2.4.	Das Entgelt bei Geschäftsveräußerungen im Ganzen	472
B.6.2.4.1.	Allgemeines.....	472
B.6.2.4.2.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen.....	473
B.6.3.	Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch.....	473
B.7.	Steuerbefreiungen bei Vermietung und Verpachtung	475
B.7.1.	Allgemeines.....	476
B.7.2.	Grundstücksumsätze.....	476
B.7.2.1.	Allgemeines.....	476
B.7.2.2.	Begriff des Grundstückes	477
B.7.2.3.	Abgrenzung von der Betriebsvorrichtung	478
B.7.2.4.	Grundstücke im Miteigentum.....	478
B.7.2.4.1.	Errichtung eines Gebäudes im Wohnungseigentum	478
B.7.2.4.2.	Errichtung eines Gebäudes durch Miteigentümer ohne Begründung von Wohnungseigentum (im Falle Pkt. c auch bei Begründung von Wohnungseigentum)	479
B.7.2.4.3.	Wechsel der Miteigentümer bei Miteigentums- gemeinschaften	481
B.7.2.4.4.	Miteigentumsgemeinschaft an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude – Begründung von Wohnungseigentum ...	481
B.7.2.4.5.	Alleineigentum an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude – Begründung von Miteigentum und unternehme- rische Nutzung durch die Miteigentumsgemeinschaft	481
B.7.2.4.6.	Alleineigentum an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude – Begründung von Wohnungseigentum.....	481
B.7.2.5.	„Eigenverbrauch“ von Grundstücken.....	482
B.7.2.5.1.	Allgemeines.....	482
B.7.2.5.2.	Eigenverbrauch bei Nutzung	482
B.7.2.5.3.	Eigenverbrauch bei Entnahme.....	482

B.7.2.6.	Option zur Steuerpflicht bei Grundstücksumsätze	483
B.7.2.6.1.	Zeitpunkt und Form der Optionsausübung.....	483
B.7.2.6.2.	Berechtigung zur Option	483
B.7.2.6.3.	Umfang der Option.....	484
B.7.2.6.4.	Bemessungsgrundlage iZm der Grunderwerbsteuer	484
B.7.2.6.5.	Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option	484
B.7.2.6.6.	Vorsteuerabzug für vor der Option empfangene Leistungen	486
B.7.2.6.7.	Einzelfälle zu Grundstücksumsätze (Rz 801 UStR 2000).....	486
B.7.2.6.8.	Grundstückslieferungen im Insolvenzverfahren	487
B.7.3.	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.....	488
B.7.3.1.	Allgemeines.....	488
B.7.3.2.	Vermietung und Verpachtung	488
B.7.3.3.	Gemischte Verträge	489
B.7.3.4.	Keine Grundstücksvermietung	489
B.7.3.5.	Nutzungsüberlassung.....	489
B.7.3.6.	Ausnahmen von der Steuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung	490
B.7.3.7.	Betriebsvorrichtungen bei der Vermietung von Sportanlagen.....	490
B.7.3.8.	Garagierung	490
B.7.3.9.	Option zur Steuerpflicht	491
B.7.3.10.	Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine zukünftige Option	491
B.7.4.	Umsätze von Wohnungseigentumsgemeinschaften	493
B.7.4.1.	Allgemeines.....	493
B.7.4.2.	Option zur Steuerpflicht	493
B.7.5.	Der Kleinunternehmer bei Vermietung und Verpachtung	493
B.7.5.1.	Allgemeines.....	493
B.7.5.2.	Ermittlung der 30.000-€-Umsatzgrenze	494
B.7.5.3.	Toleranzgrenze von 15 %.....	495
B.7.5.4.	Überschreiten/Unterschreiten der Umsatzgrenze	495
B.7.5.5.	Option zur Steuerpflicht beim Kleinunternehmer	496
B.7.5.5.1.	Allgemeines zur Verzichtserklärung	496
B.7.5.5.2.	Rücknahme der Verzichtserklärung	496
B.7.5.5.3.	Widerruf der Verzichtserklärung.....	497
B.8.	Steuersätze bei Vermietung und Verpachtung (§ 10 UStG 1994)	498
B.8.1.	Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentums- gemeinschaften	498
B.8.1.1.	Allgemeines.....	498
B.8.1.2.	Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke	498
B.8.1.3.	Ermäßiger Steuersatz und Nebenleistungen.....	499
B.8.1.4.	Lieferung von Wärme	500

Inhaltsverzeichnis

B.8.1.5.	Eigenverbrauch.....	501
B.8.1.6.	Beherbergung	502
B.8.1.7.	Sonderfragen (Rz 1206–1212 UStR 2000)	503
B.8.2.	Steuersatz und Wohnungseigentumsgemeinschaften.....	504
B.9.	Ausstellung von Rechnungen bei Vermietung und Verpachtung (§ 11 UStG 1994).....	508
B.9.1.	Rechnungserteilung	508
B.9.1.1.	Allgemeines.....	508
B.9.1.2.	Rechnungsform	509
B.9.2.	Zeitpunkt der Rechnungserteilung	509
B.9.3.	Rechnungsmängel	509
B.9.4.	Name und Anschrift des Leistungsempfängers.....	510
B.9.5.	Menge und handelsübliche Bezeichnung der Ware bzw Art und Umfang der Leistung.....	510
B.9.6.	Ausstellungsdatum und fortlaufende Nummer.....	511
B.9.7.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	511
B.9.8.	Durchlaufende Posten.....	512
B.9.9.	Unterschiedliche Steuersätze.....	512
B.9.10.	Rechnung bei Voraus- oder Anzahlungen.....	513
B.9.10.1.	Allgemeines.....	513
B.9.10.2.	Zeitpunkt der Rechnungserteilung	513
B.9.10.3.	Angaben in der Vorauszahlungs- oder Anzahlungsrechnung	513
B.9.10.4.	Rechnungen über künftige Mietverträge	514
B.9.10.5.	Endrechnung.....	514
B.9.11.	Berichtigung von Rechnungen	514
B.9.12.	Per Telefax oder oder E-Mail übermittelte Rechnungen.....	515
B.9.13.	Aufbewahrungspflichten	515
B.9.14.	Gutschriften als Rechnung	515
B.9.15.	Sonderfall: Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung	516
B.9.15.1.	Unrichtiger Steuerausweis (§ 11 Abs 12 UStG 1994)	516
B.9.15.2.	Berechtigung zur Rechnungsberichtigung	516
B.9.15.3.	Berechtigung einer Rechnung mit Steuerausweis iZm Liebhaberei	516
B.9.15.4.	Unberechtigter Steuerausweis (§ 11 Abs 14 UStG 1994)	517
B.10.	Vorsteuerabzug bei Vermietung und Verpachtung (§ 12 UStG 1994)	518
B.10.1.	Vorsteuerabzug – Voraussetzungen	518
B.10.1.1.	Allgemeines	518
B.10.1.2.	Rechnungsform	519
B.10.2.	Vorsteuerabzug aufgrund der Rechnung	519
B.10.3.	Maßgebende Verhältnisse für den Vorsteuerabzug.....	521

B.10.4.	Schätzung von Vorsteuern.....	521
B.10.5.	Anzahlungen.....	521
B.10.5.1.	Vorsteuerabzug vor Leistungserbringung	521
B.10.5.2.	Höhe des Vorsteuerabzuges bei Anzahlungen	522
B.10.6.	Leistungen für Zwecke des Unternehmens bei Vermietung und Verpachtung	523
B.10.6.1.	Allgemeines.....	523
B.10.6.2.	Gebäude.....	523
B.10.7.	Ausschluss vom Vorsteuerabzug.....	529
B.10.7.1.	Allgemeines.....	529
B.10.7.2.	Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei Vermietung und Verpachtung	529
B.10.7.3.	Nicht steuerbarer Eigenverbrauch (Rechtslage seit 1.5.2004)...	530
B.10.8.	Aufteilung der Vorsteuer	534
B.10.9.	Berichtigung des Vorsteuerabzuges (§ 12 Abs 10–13 UStG 1994).....	535
B.10.9.1.	Allgemeines.....	535
B.10.9.2.	Begriff	535
B.10.9.3.	Vorsteuerberichtigungen bei Vermietung und Verpachtung....	536
B.10.9.4.	Zeitpunkt der Änderung	536
B.10.9.5.	Änderung der Verhältnisse beim Umlaufvermögen und bei den sonstigen Leistungen	537
B.10.9.6.	Änderung der Verhältnisse bei nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Gegenständen.....	538
B.10.9.7.	Bagatellregelung.....	538
B.11.	Besteuerung nach vereinnahmten bzw vereinbarten Entgelten (§§ 17, 19 UStG 1994)	539
B.11.1.	Allgemeines zur Soll-Istbesteuerung.....	539
B.11.2.	Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Bestandverträgen	541
B.11.3.	Sonderfall: Teilleistungen in der Bauwirtschaft.....	543
B.11.4.	Besteuerung der Leistungen von Wohnungseigentümergemeinschaften	545
B.11.5.	Zur Istbesteuerung berechtigte Unternehmer	545
B.11.6.	Wegfall der Istbesteuerung.....	546
B.11.7.	Wechsel in der Besteuerungsart	546
B.11.8.	Geschäftsveräußerung im Ganzen	546
B.12.	Aufzeichnungspflichten bei Vermietung und Verpachtung (§ 18 UStG 1994)	547
B.12.1.	Allgemeines.....	547
B.12.2.	Erleichterungen für unecht befreite Unternehmer	547
B.12.3.	Besondere Aufbewahrungsfrist betreffend Grundstücksumsätze.....	547

B.13.	Veranlagungszeitraum bei Vermietung und Verpachtung (§ 20 UStG 1994)	548
B.13.1.	Allgemeines	548
B.13.2.	Berechnung der Steuer	548
B.13.3.	Kürzerer Veranlagungszeitraum	549
B.14.	Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung (§ 21 UStG 1994)	550
B.14.1.	Allgemeines	550
B.14.2.	Verpflichtende Einreichung der UVA	550
B.14.3.	Voranmeldung als Steuererklärung	552
B.14.4.	Interne Voranmeldung	552
B.14.5.	Entrichtung der USt, Geltendmachung eines Überschusses	553
C. Das Verfahrensrecht und die Vermietung und Verpachtung	555	
C.1.	Allgemeines	555
C.2.	Übersicht: Abgehandelte Themen	557
C.3.	Organisatorischer Aufbau der Finanzverwaltung	558
C.3.1.	Allgemeines	558
C.3.2.	Das Bundesministerium für Finanzen	559
C.3.2.1.	Bundesministerium für Finanzen	559
C.3.2.2.	Steuer- und Zollkoordination (SZK)	559
C.3.2.3.	Unabhängiger Finanzsenat (UFS)	560
C.3.3.	Die Finanzämter	560
C.3.3.1.	Allgemeines	560
C.3.3.2.	Aufbauorganisation eines Finanzamtes	560
C.3.3.2.1.	Bereiche des Wirtschaftsraum-Finanzamtes	560
C.3.3.2.2.	Geschäftsleitung und Fachbereich	560
C.3.3.2.3.	Infocenter (IC)	561
C.3.3.2.4.	Allgemeinveranlagung (AV)	561
C.3.3.2.5.	Betriebsveranlagung (BV)	562
C.3.3.2.6.	Abgabensicherung (AS)	562
C.3.3.2.7.	Finanzpolizei	562
C.3.4.	Großbetriebsprüfung	563
C.4.	Entstehen des Abgabenanspruches	564
C.5.	Die Zuständigkeit der Finanzämter	566
C.5.1.	Allgemeines	566
C.5.2.	Abgabenbehörden und Abgabenerhebung	567
C.5.2.1.	Begriff der Abgabenbehörde (§ 49 Abs 1 BAO)	567
C.5.2.2.	Begriff der Abgabenerhebung (§ 49 Abs 2 BAO)	567
C.5.3.	Wahrnehmung der Zuständigkeit (§ 50 BAO)	567
C.5.4.	Sachliche Zuständigkeit	568

C.5.4.1.	Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis.....	568
C.5.4.2.	Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis	569
C.5.4.3.	Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis	569
C.5.4.3.1.	Besteuerung bestimmter Kapitalgesellschaften, Körperschaften des öffentlichen Rechts, Vermögensmassen und beschränkt Steuerpflichtiger	569
C.5.4.3.2.	Weitere Sonderzuständigkeiten.....	570
C.5.5.	Örtliche Zuständigkeit.....	570
C.5.5.1.	Allgemeines.....	570
C.5.5.2.	Wohnsitzfinanzamt.....	570
C.5.5.3.	Lagefinanzamt.....	571
C.5.5.4.	Örtliche Zuständigkeit für beschränkt Steuerpflichtige	572
C.6.	Niederschriften (§§ 87, 88 BAO), Akteneinsicht (§§ 90–90b BAO).....	574
C.6.1.	Niederschriften	574
C.6.2.	Akteneinsicht.....	574
C.7.	Erledigungen (§§ 92–97a BAO).....	575
C.7.1.	Allgemeines.....	575
C.7.2.	Äußere Form schriftlicher Ausfertigungen (§ 96 BAO)	575
C.7.3.	Bescheide (§§ 92–94 BAO)	575
C.7.4.	Mindestinhalt eines Bescheides.....	576
C.7.5.	Folgen fehlender oder fehlerhafter Rechtsmittelbelehrung	576
C.7.6.	Sonstige Erledigungen (§ 95 BAO).....	576
C.7.7.	Wirksamwerden von Erledigungen (§§ 97, 97a BAO)	577
C.7.8.	Wirksamwerden von Bescheiden	577
C.8.	Fristen (§§ 108–110 BAO).....	578
C.9.	Obliegenheiten der Abgabepflichtigen (§§ 119–142 BAO).....	579
C.9.1.	Allgemeines.....	579
C.9.2.	Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO)	579
C.9.3.	Anzeigepflicht (§§ 120–123 BAO)	580
C.9.4.	Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 124–132 BAO)	580
C.9.4.1.	Aufzeichnungspflichten für Vermietung und Verpachtung	580
C.9.4.2.	Formvorschriften für die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen.....	581
C.9.4.3.	Aufbewahrung von Aufzeichnungen.....	581
C.9.4.4.	Folgen ordnungsgemäßer Aufzeichnungen.....	582
C.9.5.	Abgabenerklärungspflicht (§§ 133, 134, 136 BAO) bei Vermietung und Verpachtung	582
C.9.5.1.	Allgemeines.....	582

Inhaltsverzeichnis

C.9.5.2.	Frist zur Abgabe der Steuererklärung	583
C.9.6.	Hilfeleistung bei Amtshandlungen (§§ 141, 142 BAO).....	583
C.10.	Befugnisse der Abgabenbehörden.....	584
C.10.1.	Allgemeines.....	584
C.10.2.	Auskunftspflicht Dritter (§ 143 BAO)	584
C.10.3.	Nachschaurecht (§§ 144–146 BAO)	584
C.10.4.	Außenprüfungen (§§ 147–153 BAO).....	585
C.10.4.1.	Allgemeines.....	585
C.10.4.2.	Rechtsgrundlage für Außenprüfungen	586
C.10.4.3.	Durchführung von abgabenbehördlichen Prüfungen	586
C.11.	Feststellungsverfahren.....	588
C.11.1.	Allgemeines.....	588
C.11.2.	Verfahrensrechtliches zu den Feststellungsbescheiden.....	588
C.12.	Rechtsschutz.....	590
C.12.1.	Allgemeines.....	590
C.12.2.	Berufungsverfahren im Detail	591
C.12.2.1.	Allgemeines.....	591
C.12.3.	Grafische Darstellung des Berufungsverfahrens	592
C.12.4.	Ablauf des Berufungsverfahrens	592
C.12.5.	Sonstige Maßnahmen	597
C.12.5.1.	Allgemeines.....	597
C.12.5.2.	Die wichtigsten Rechtskraftdurchbrechungen.....	598
C.12.5.2.1.	Berichtigung (§ 293 BAO)	598
C.12.5.2.2.	Berichtigung (§ 293b BAO).....	598
C.12.5.2.3.	Grundlagenbescheid – abgeleiteter Bescheid (§ 295 BAO)....	598
C.12.5.2.4.	Unrichtig gewordener Spruch – Aufhebung von Bescheiden (§ 299 BAO).....	599
C.12.5.2.5.	Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303–307 BAO)	600
C.12.5.2.5.1.	Wiederaufnahme auf Antrag	600
C.12.5.2.5.2.	Wiederaufnahme von Amts wegen	601
C.12.5.2.5.3.	Gemeinsamkeiten – Unterschiede	602
C.12.5.2.6.	Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§§ 308–310 BAO)...	602
C.12.6.	Entscheidungspflicht (§§ 311–311e BAO)	603
	Stichwortverzeichnis	605

A. Einkommensteuer bei Vermietung und Verpachtung

A.1. Einkunftsquelle

Inhaltsübersicht

A.1.1.	Verlustausgleichsverbot bei steuerlichen Vorteilen	26
A.1.1.1.	Allgemeines zu § 2 Abs. 2a EStG	26
A.1.1.2.	Steuerlicher Vorteil steht im Vordergrund	26
A.1.1.3.	Allgemeines Angebot	27
A.1.1.4.	Renditevergleich	27
A.1.1.5.	Vergleich „Rendite vor Steuern“ zu „Rendite nach Steuern“	28
A.1.1.6.	Zusammenfassung	29
A.1.1.7.	Einkommensteuerrichtlinien	29
A.1.2.	Liebhaberei	33
A.1.2.1.	Allgemeines	33
A.1.2.2.	Liebhabereiverordnung idF BGBI II 1997/358	35
A.1.2.3.	Information des Finanzministeriums zu den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung	38
A.1.2.4.	Liebhabereirichtlinien 1997	38
A.1.2.5.	Liebhaberei bei Vermietung nach der Verordnung	61
A.1.2.6.	Beschränkungen auf der Einnahmen- bzw. Ausgabenseite	66
A.1.2.7.	Beobachtungs- und Gesamtüberschusszeitraum	68
A.1.2.8.	Änderung der Bewirtschaftung oder Besserungsmaßnahme	69
A.1.2.9.	Vermietung von Eigentumswohnungen	72
A.1.2.9.1.	Allgemeines	72
A.1.2.9.2.	Quasiwohnungseigentum	73
A.1.2.10.	Übergang von Miteigentum zu Wohnungseigentum	73
A.1.2.11.	Übersicht: Liebhaberei	74
A.1.2.12.	Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	75
A.1.3.	Fruchtgenuss	92
A.1.3.1.	Allgemeines	92
A.1.3.2.	Vorbehaltsfruchtgenuss	94
A.1.3.3.	Zuwendungsfruchtgenuss	95
A.1.3.3.1.	Allgemeines	95
A.1.3.3.2.	Übertragung der Einkunftsquelle	95
A.1.3.3.3.	Entgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss	96
A.1.3.4.	Testamentarischer Fruchtgenuss	97
A.1.3.5.	AfA-Abzug	97
A.1.3.5.1.	AfA vom Fruchtgenussrecht	97
A.1.3.5.2.	AfA vom Gebäude beim Fruchtnießer	97
A.1.3.5.3.	AfA vom Gebäude beim Eigentümer	98
A.1.3.6.	Aufgabe des Fruchtgenussrechtes	99
A.1.3.7.	Verwaltungspraxis und Rechtsprechung	100

A.1.1. Verlustausgleichsverbot bei steuerlichen Vorteilen

A.1.1.1. Allgemeines zu § 2 Abs. 2a EStG

Gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 besteht ein Verlustausgleichs- und Vortragsverbot (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) für negative Einkünfte aus der Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht (= beteiligungsbezogenes Verlustausgleichsverbot). Verluste aus solchen negativen Einkünften sind in den Folgejahren mit positiven Einkünften frühestmöglich zu verrechnen.

Bei der Verrechnung handelt es sich um einen nachgeholten Verlustausgleich, der zeitlich und umfänglich vom Anfallen von Gewinnen (Überschüssen) abhängig ist. Sollte eine frühere Verrechnung nicht möglich sein, ist sie im höchstmöglichen Ausmaß (= verbleibender Verrechnungsverlust) mit dem letzten Überschuss vorzunehmen; soweit eine solche Verrechnung nicht möglich ist, sind verbleibende Verluste mit anderen Einkünften zu verrechnen. Das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 betrifft den Verlustausgleich innerhalb der einzelnen Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich) und den Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich; z.B. kein Verlustausgleich zwischen den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und einem unter § 2 Abs. 2a EStG fällenden Beteiligungsverlust aus Vermietung und Verpachtung).

Die Spezialbestimmung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ist – soweit sie auf Beteiligungen abzielt – seit der Veranlagung 2000 (§ 124b Z 39 EStG 1988) unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbes bzw. Eingehens der Beteiligung anzuwenden. Verluste aus Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften sind nicht mehr ausgleichsfähig, wenn der **Steuervorteil aus der Beteiligung dominiert**. Dies ist im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG 1988 dann der Fall, wenn Beteiligungsmodelle mit Steuervorteilen aus Verlustzuweisungen beworben werden oder wenn bei einer allgemein angebotenen Beteiligung die Rendite nach Steuern (das ist jene unter Berücksichtigung des Renditevorteils aus einem Verlustausgleich) die Rendite vor Steuern (das ist jene ohne Berücksichtigung des Renditevorteils aus einem Verlustausgleich) um mehr als das Doppelte übersteigt. Die Haftung des Kapitalgebers, ob beschränkt oder unbeschränkt, ist für die Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ebenso unbedeutlich wie ein Abstellen auf das Ausmaß des zur Verfügung gestellten Kapitals (z.B. geleistete Einlage).

A.1.1.2. Steuerlicher Vorteil steht im Vordergrund

Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung **mit Steuervorteilen** aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust **beworben** wird. Der lediglich aus zivilrechtlichen Gründen zur Abwendung eines Haftungsrisikos („Prospekthaftung“) allgemein gegebene Hinweis auf die Möglichkeit von Beteiligungsverlusten stellt keine Bewer-

bung von Steuervorteilen dar. Dieser Hinweis darf nicht über jenes Ausmaß hinausgehen, das zur Abwendung des zivilrechtlichen Haftungsrisikos angebracht ist. Steht danach der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund, sind weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ nicht mehr anzustellen. Es liegt dann jedenfalls eine Beteiligung vor, die unter den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 fällt.

Wird die Beteiligung **nicht mit einem Verlust** (im Sinne der Ausführungen im letzten Absatz) **beworben**, ist eine weitere **Überprüfung** anzustellen. Die gesetzlich vorgegebenen Auslegungsmerkmale des Erwerbes oder Eingehens der Beteiligung auf der Grundlage eines allgemeinen Angebotes sowie des Vergleichs zwischen „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ müssen beide gemeinsam, also kumulativ vorliegen.

A.1.1.3. Allgemeines Angebot

Ein allgemeines Angebot liegt dann vor, wenn es für derartige Beteiligungen typischerweise einen allgemeinen Anlegermarkt gibt. Das Ausmaß des angesprochenen Personenkreises ist nicht von Bedeutung. Eine allgemein angebotene Beteiligung dieser Art ist daher beispielsweise auch dann gegeben, wenn sie nur den „guten Kunden“ eines Kreditinstituts oder bestimmten qualifizierten Mitarbeitern eines Kreditinstituts angeboten werden. Ein öffentliches Angebot im Sinne der allgemeinen Bewerbung durch Prospekte, in Medien oder durch Aushang in Form von Werbeplakaten oder in einem Kreditinstitut ist nicht erforderlich. Kein allgemeines Angebot liegt vor, wenn es auf einen bestimmten Personenkreis ausgerichtet ist und andere beachtliche Motive als bloß jenes einer Kapitalbeteiligung gegeben sind. Dies ist allgemein anzunehmen, wenn das Kapitalengagement über eine bloß kapitalistische Beteiligung hinausgeht. Weiters spricht eine Kapitalbeteiligung im Kreis naher Angehöriger sowie im Kreise von Geschäftspartnern (z.B. Beteiligung aus Sanierungsgründen zur Sicherung von Absatzchancen) gegen ein allgemeines Angebot.

A.1.1.4. Renditevergleich

Der in § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorgesehene Renditevergleich ist auf der Grundlage des allgemein angebotenen Gesamtkonzeptes der Beteiligung anzustellen. Die konkreten Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter sind daher nicht von Bedeutung. Beim Renditevergleich ist auf die „erreichbaren“ Renditen abzustellen. Es sind darunter jene Renditen zu verstehen, die abstrakt bei Eintritt bestmöglicher Steuereffekte und unter optimaler Ausnutzung der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten erzielt werden können. Dies bedeutet:

- Die generelle Annahme eines Grenzsteuersatzes von 50%, also unabhängig vom konkreten Grenzsteuersatz des einzelnen Anlegers.

A.1. Einkunftsquelle

- Die Annahme der Beteiligungsfiananzierung aus Eigenmitteln, es sei denn, die Gesamtkonzeption beinhaltet eine Fremdfiananzierung als allgemeines Konzeptionselement.

Der Renditevergleich ist für den voraussichtlichen Zeitraum des Bestehens der Beteiligung anzustellen (vgl. dazu auch Abschnitt 21.4.1. der Liebhäbereirichtlinien 1997, Erlass des BM Finanzen vom 23. Dezember 1997, 14 0661/1-IV/146/97, AÖF Nr. 47/1998). Es ist dabei auch das zu erwartende Verhalten des Kapitalnehmers in Bezug auf eine Kündigung der Beteiligung zu berücksichtigen. Ist eine Kündigung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu erwarten, ist die Renditeberechnung für diesen Zeitraum aufzustellen.

Kann eine Kündigung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nicht abgesehen werden oder ist die Beteiligung nach ihrer Gesamtkonzeption als **dauerhafte Kapitalveranlagung** (z.B. Beteiligungen an Immobilienprojekten „zur Altersvorsorge“) einzustufen, wird auf den **voraussichtlichen Zeitraum der „Nutzbarkeit“ der Beteiligung** abgestellt. Liegen keine besonderen Kriterien vor, die einen anderweitigen Schluss zulassen, ist dies die Nutzungsdauer der hinter der Beteiligung stehenden Vermögenssubstanz. Dies gilt auch dann, wenn bei einer Beteiligung an einer Immobilie nach einer bestimmten Zeit (z.B. 25 Jahren) die Möglichkeit besteht, Wohnungseigentum zu begründen.

Die mathematische Berechnung der Rendite ist auf der Grundlage der Zahlungsströme vorzunehmen. Als Zinssatz ist nicht der unternehmensinterne Zinssatz, sondern ein modifizierter Zinssatz (marktüblicher Anlegerzinssatz) unter Abzug der bei derartigen Zinsen anfallenden Kapitalertragsteuer heranzuziehen. Es ist bei den gegebenen Marktverhältnissen von einem Zinssatz von 3,5% (abzüglich 25% Kapitalertragsteuer) auszugehen. In den Renditevergleich ist nur die Einkommenssteuer einzubeziehen; andere Steuern wie die Umsatzsteuer oder die Grunderwerbsteuer bleiben hingegen unberücksichtigt.

A.1.1.5. Vergleich „Rendite vor Steuern“ zu „Rendite nach Steuern“

Der Renditevergleich ist zwischen der „Rendite vor Steuern“ und der „Rendite nach Steuern“ anzustellen. Beträgt die „Rendite nach Steuern“ mehr als das Doppelte der „Rendite vor Steuern“, fällt die Beteiligung bei Vorliegen eines allgemeinen Angebots in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 (Beispiel: Als Rendite vor Steuern ergeben sich 2%, als Rendite nach Steuern 5%). Ist die Fremdfiananzierung der Kapitalanlage als allgemeines Konzeptionselement mit einzubeziehen, umfasst der dem Renditevergleich zu Grunde zu legende Kapitaleinsatz das Eigenkapital zuzüglich das zum modifizierten Zinssatz (3,5%) abgezinste Fremdkapital.

Die „**Rendite vor Steuern**“ ist die unter gedachter Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 errechnete Rendite. Diese Rendite ergibt sich daher aus der Differenz zwischen hingebenem Kapital (einschließlich als steuerliches Kapital zu wer-

tenden Gesellschafterdarlehen) ohne steuerlichen Effekt des Verlustausgleichs einerseits und den steuerpflichtigen Gewinnanteilen (Überschussanteilen) andererseits. Die (gedachte) Einkommensteuer ist von den Gewinnanteilen (Überschussanteilen) jeweils nach Abzug eines Wartetastenverlustes abzuziehen.

Die „**Rendite nach Steuern**“ ist die ohne Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 errechnete Rendite. Es ist daher von einem gedachten Verlustausgleich auszugehen. Zur „**Rendite vor Steuern**“ tritt die Rendite aus gedachten Kapitalerträgen einer Kapitalveranlagung der aus dem Verlustausgleich resultierenden Einkommensteuerergutschrift. Es ist dabei von einer Gutschrift im Ausmaß von 50% der zugewiesenen Verluste auszugehen.

Hinsichtlich der Berechnung des Renditevergleiches siehe die Ausführungen in den EStR 2000 unter Abschn. 2.6.2.4.4 (Rz 175 bis 177).

A.1.1.6. Zusammenfassung

Wenn bei Immobilienbeteiligungen mit Verlustbeteiligungen geworben wird, dann fällt die Beteiligung unter das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG. Wird hingegen bei Immobilienbeteiligungen nicht mit der Verlusterzielung in der Anfangsphase, sondern mit der langfristigen Vermögensveranlagung geworben, dann ist bei zeitlich unbegrenzten Beteiligungen der Renditevergleich auf die Lebensdauer der Immobilien zu erstellen. Erfahrungsgemäß zeigt sich dabei, dass gerade die teilweise hohen Anfangsverluste aus der Sanierung oder Errichtung von Mietobjekten (Verteilung auf zehn bis 15 Jahre) durch die dann fehlende Abschreibungsbasis, sinkende Zinsenbelastung und steigende Mieteinnahmen sehr schnell ausgeglichen werden, sodass auf 67 Jahre verteilt bei seriösen Immobilienbeteiligungen kaum nennenswerte Unterscheide in der Rendite auftreten werden. Erwirbt ein Steuerpflichtiger eine Immobilie im Alleineigentum, fällt er nicht unter die Bestimmung. Erwirbt ein Steuerpflichtiger von Anfang an eine oder mehrere Eigentumswohnungen, dann ist jede Eigentumswohnung für sich eine Einkunftsquelle und es liegt keine vom § 2 Abs. 2a EStG angesprochene Beteiligung vor.

A.1.1.7. Einkommensteuerrichtlinien

Zu der Verlustklausel des § 2 Abs. 2a EStG führt Abschnitt 2.6.2.4 der EStR 2000 Folgendes aus:

2.6.2.4 Im-Vordergrund-Stehen des Erzielens steuerlicher Vorteile bei Beteiligungen

2.6.2.4.1 Grundsätzliches

163 Die Spezialbestimmung des § 2 Abs 2a EStG 1988 ist – soweit sie auf Beteiligungen abzielt – ab der Veranlagung 2000 (§ 124b Z 39 EStG 1988) unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbes bzw. Eingehens der Beteiligung anzuwenden. Sie hat nur bei der Einkommensteuer, und zwar bei allen Einkunftsarten und alle dem EStG unterliegenden Rechtsformen (Personengesellschaften aller Art, Miteigentumsgemeinschaften, Risikogemeinschaften im Bereich

A.1. Einkunftsquelle

von Versicherungen) Bedeutung, nicht hingegen für Beteiligungen an Körperschaften in Form von Kapitalanteilen, da Körperschaften einen eigenständigen Einkommensbegriff haben (§ 7 Abs 2 KStG 1988).

164 Verluste aus Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften sind nicht mehr aus gleichsfähig, wenn der Steuervorteil aus der Beteiligung dominiert. Dies ist im Sinne des § 2 Abs 2a EStG 1988 dann der Fall, wenn Beteiligungsmodelle mit Steuervorteilen aus Verlust zuweisungen beworben werden oder wenn bei einer allgemein angebotenen Beteiligung die Rendite nach Steuern (das ist jene unter Berücksichtigung des Renditevorteils aus einem Verlustausgleich) die Rendite vor Steuern (das ist jene ohne Berücksichtigung des Renditevorteils aus einem Verlustausgleich) um mehr als das Doppelte übersteigt. Die Haftung des Kapitalgebers, ob beschränkt oder unbeschränkt, ist für die Anwendung des § 2 Abs 2a EStG 1988 eben so unbedeutlich wie ein Abstellen auf das Ausmaß des zur Verfügung gestellten Kapitals (zB geleistete Einlage).

165 Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung ab 1. Jänner 2000 mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben wird. Der lediglich aus zivilrechtlichen Gründen zur Abwendung eines Haftungsrisikos („Prospekthaftung“) allgemein gegebene Hinweis auf die Möglichkeit von Beteiligungsverlusten stellt keine Bewerbung von Steuervorteilen dar. Dieser Hinweis darf nicht über jenes Ausmaß hinausgehen, das zur Abwendung des zivilrechtlichen Haftungsrisikos angebracht ist. Steht danach der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund, sind weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ nicht mehr anzustellen (siehe Rz 175ff). Es liegt dann jedenfalls eine Beteiligung vor, die unter den Anwendungsbereich des § 2 Abs 2a EStG 1988 fällt.

166 Wird die Beteiligung nicht mit steuerlichen Vorteilen beworben, steht der steuerliche Vorteil dann nicht im Vordergrund, wenn es sich um eine Beteiligung mit einem hohen außersteuerlichen Risiko handelt. In derartigen Fällen überlagert das hohe außersteuerliche Risiko den steuerlichen Vorteil. Ein hohes außersteuerliches Risiko ist anzunehmen, wenn die Beteiligung sämtliche der folgenden Merkmale aufweist:

- Das Beteiligungsunternehmen ist nach seinem Unternehmensschwerpunkt in einer besonders risikoreichen Branche (Wachstumstechnologie, Hochtechnologie, Forschung und Entwicklung) tätig.
- Die Zuweisung von Verlusten und Gewinnen orientiert sich ausschließlich am Ausmaß der Beteiligung und ist beträchtlich nicht limitiert.
- Der für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters vorgesehene Abschichtungserlös ist beträchtlich weder nach oben noch nach unten begrenzt und bestimmt sich ausschließlich nach dem Anteil am Unternehmenswert.
- Es gibt keine Vereinbarungen, die auf eine von vornherein beabsichtigte zeitliche Begrenzung der Beteiligung schließen lassen.

167 Sollte eine Beteiligung nicht nach den letzten zwei Absätzen eingestuft werden können, ist eine weitere Überprüfung im Sinne der „Insbesondere-Voraussetzungen“ des § 2 Abs 2a EStG 1988 anzustellen. Die gesetzlich vorgegebenen Auslegungsmerkmale des Erwerbes oder Eingehens der Beteiligung auf der Grundlage eines allgemeinen Angebots sowie des Vergleichs zwischen „Rendite vor Steuern“ und „Rendite nach Steuern“ müssen beide gemeinsam, also kumulativ vorliegen.

2.6.2.4.2 Allgemeines Angebot

170 Ein allgemeines Angebot liegt dann vor, wenn es für derartige Beteiligungen typischerweise einen allgemeinen Anlegermarkt gibt. Das Ausmaß des angesprochenen Personenkreises ist nicht von Bedeutung. Eine allgemein angebotene Beteiligung dieser Art ist daher beispiel-

weise auch dann gegeben, wenn sie nur den „guten Kunden“ eines Kreditinstituts oder bestimmten qualifizierten Mitarbeitern eines Kreditinstituts angeboten werden. Ein öffentliches Angebot im Sinne der allgemeinen Bewerbung durch Prospekte, in Medien oder durch Aushang in Form von Werbeplakaten oder in einem Kreditinstitut ist nicht erforderlich.

Kein allgemeines Angebot liegt vor, wenn es auf einen bestimmten Personenkreis ausgerichtet ist und andere beachtliche Motive als bloß jenes einer Kapitalbeteiligung gegeben sind. Dies ist allgemein anzunehmen, wenn das Kapitalengagement über eine bloß kapitalistische Beteiligung hinausgeht. Weiters spricht eine Kapitalbeteiligung im Kreis naher Angehöriger sowie im Kreise von Geschäftspartnern (zB Beteiligung aus Sanierungsgründen zur Sicherung von Absatzchancen) gegen ein allgemeines Angebot.

2.6.2.4.3 Renditevergleich

170 Der in § 2 Abs 2a EStG 1988 vorgesehene Renditevergleich ist auf der Grundlage des allgemein angebotenen Gesamtkonzeptes der Beteiligung anzustellen. Die konkreten Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter sind daher nicht von Bedeutung.

Beim Renditevergleich ist auf die „erreichbaren“ Renditen abzustellen. Es sind darunter jene Renditen zu verstehen, die abstrakt bei Eintritt bestmöglichster Steuereffekte und unter optimaler Ausnutzung der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten erzielt werden können. Dies bedeutet:

- Die generelle Annahme eines Grenzsteuersatzes von 50%, also unabhängig vom konkreten Grenzsteuersatz des einzelnen Anlegers.
- Die Annahme der bestmöglichen Nutzung von Steuervorteilen bei Besteuerung des Abschichtungsgewinnes. Das ist in der Regel die „Dreijahresverteilung“ nach § 37 Abs 2 EStG 1988. Unbeachtet bleibt der halbe Steuersatz nach § 37 Abs 5 EStG 1988, weil dieser von konkreten persönlichen Verhältnissen des Gesellschafters abhängig ist.
- Die Annahme der Beteiligungsfinanzierung aus Eigenmitteln, es sei denn, die Gesamtkonzeption beinhaltet eine Fremdfinanzierung als allgemeines Konzeptionselement.
- Die Annahme des Abschichtungserlöses im Falle einer „Erlösbandbreite“ im Ausmaß des höchstmöglichen Abschichtungsbetrages. Ist keine Erlösbandbreite vereinbart, ist auf den wahrscheinlichen Abschichtungserlös im Sinne einer Wertentwicklungsprognose abzustellen.

171 Der Renditevergleich ist für den voraussichtlichen Zeitraum des Bestehens der Beteiligung anzustellen (vgl. dazu auch Tz 21.4.1. der LRL 1997). Es ist dabei auch das zu erwartende Verhalten des Kapitalnehmers in Bezug auf eine Kündigung der Beteiligung zu berücksichtigen. Ist eine Kündigung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu erwarten, ist die Renditeberechnung für diesen Zeitraum aufzustellen.

172 Kann eine Kündigung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nicht abgesehen werden oder ist die Beteiligung nach ihrer Gesamtkonzeption als dauerhafte Kapitalveranlagung (zB Beteiligungen an Immobilienprojekten „zur Altersvorsorge“) einzustufen, wird auf den voraussichtlichen Zeitraum der „Nutzbarkeit“ der Beteiligung abgestellt. Liegen keine besonderen Kriterien vor, die einen anderweitigen Schluss zulassen, ist dies die Nutzungsdauer der hinter der Beteiligung stehenden Vermögenssubstanz. Dies gilt auch dann, wenn bei einer Beteiligung an einer Immobilie nach einer bestimmten Zeit (zB 25 Jahren) die Möglichkeit besteht, Wohnungseigentum zu begründen.

173 Die mathematische Berechnung der Rendite ist auf der Grundlage der Zahlungsströme vorzunehmen. Als Zinssatz ist nicht der unternehmensinterne Zinssatz, sondern ein modifizierter Zinssatz (marktüblicher Anlegerzinssatz) unter Abzug der bei derartigen Zinsen anfallenden Kapitalertragsteuer heranzuziehen. Es ist bei den gegebenen Marktverhältnissen von einem Zinssatz von 3,5% (abzüglich 25% Kapitalertragsteuer) auszugehen.

174 In den Renditevergleich ist nur die Einkommensteuer einzubeziehen; andere Steuern wie die Umsatzsteuer oder die Grunderwerbsteuer bleiben hingegen unberücksichtigt.

2.6.2.4.4 Vergleich „Rendite vor Steuern“ zu „Rendite nach Steuern“

175 Der Renditevergleich ist zwischen der „Rendite vor Steuern“ und der „Rendite nach Steuern“ anzustellen. Beträgt die „Rendite nach Steuern“ mehr als das Doppelte der „Rendite vor Steuern“, fällt die Beteiligung – bei Vorliegen eines allgemeinen Angebots – in den Anwendungsbereich des § 2 Abs 2a EStG 1988 (Beispiel: Als Rendite vor Steuern ergeben sich 2%, als Rendite nach Steuern 5%). Ist die Fremdfinanzierung der Kapitalanlage als allgemeines Konzeptionselement miteinzubeziehen, umfasst der dem Renditevergleich zugrundezulegende Kapitaleinsatz das Eigenkapital zuzüglich das zum modifizierten Zinssatz (3,5%) abgezinste Fremdkapital.

176 Die „Rendite vor Steuern“ ist die unter gedachter Anwendung des § 2 Abs 2a EStG 1988 errechnete Rendite. Diese Rendite ergibt sich daher aus der Differenz zwischen hingebenem Kapital (einschließlich als steuerliches Kapital zu wertenden Gesellschafterdarlehen) ohne steuerlichen Effekt des Verlustausgleichs einerseits und den steuerpflichtigen Gewinnanteilen (Überschussanteilen) und einem steuerpflichtigen Abschichtungserlös andererseits. Die (gedachte) Einkommensteuer ist von den Gewinnanteilen (Überschussanteilen) und dem Abschichtungsgewinn – jeweils nach Abzug eines Wartetastenverlustes abzuziehen.

177 Die „Rendite nach Steuern“ ist die ohne Anwendung des § 2 Abs 2a EStG 1988 errechnete Rendite. Es ist daher von einem gedachten Verlustausgleich auszugehen. Zur „Rendite vor Steuern“ tritt die Rendite aus gedachten Kapitalerträgen einer Kapitalveranlagung der aus dem Verlustausgleich resultierenden Einkommensteuergutschrift. Es ist dabei von einer Gutschrift im Ausmaß von 50% der zugewiesenen Verluste auszugehen.

Beispiel: Kapitaleinsatz von 100.000 S als Kommanditist, Verlustzuweisung 200%, Abschichtung zwischen 90% und 113% nach 8 Jahren, modifizierter Zinssatz nach KEST 3,5%. Aus Vereinfachungsgründen werden keine Zwischengewinne angenommen.

„Vor-Steuer-Rendite“ (= bei Anwendung des § 2 Abs 2a EStG 1988):

Einzahlung einer Einlage von 100.000 S im Jahr 1; Verlustausgleich für 200.000 S; Verlustzuweisung ist bei Anwendung des § 2 Abs 2a EStG 1988 nicht zulässig; daher keine steuerlichen Auswirkungen in den Jahren 1 bis 8. Im Jahr 8 wird mit 113.000 S abgeschichtet. Der Veräußerungsgewinn beträgt 213.000 S, davon wird ein Wartetastenverlust von 200.000 S abgezogen, sodass 13.000 S steuerpflichtig bleiben. Zur Renditeermittlung macht die darauf entfallende Steuer bei einem 50%igen Spaltensteuersatz 6.500 S aus, was auf drei Jahre verteilt – und auf diesen Zeitraum mit 3,5% abgezinst – wie folgt abzuziehen und zu berechnen ist:

Kapitaleinsatz	– 100.000 S
Abschichtungserlös	113.000 S
abzgl Barwert Steuerdrittel Jahr 1 (6.500 : 3 : 1,035 ⁰)	– 2.167 S
abzgl Barwert Steuerdrittel Jahr 2 (6.500 : 3 : 1,035 ¹)	– 2.094 S
abzgl Barwert Steuerdrittel Jahr 3 (6.500 : 3 : 1,035 ²)	– 2.022 S
Rendite absolut	6.717 S
Rendite in Prozent (nach Formel, Ende 8. Jahr, s unten)	0,8159 %

Nach-Steuer-Rendite“ (= ohne Anwendung des § 2 Abs 2a EStG 1988): Einzahlung einer Einlage von 100.000 S im Jahr 1; Verlustzuweisung 200.000 S; daraus resultiert eine Einkommensteuerersparnis von 100.000 S. Diese Einkommensteuerersparnis wird nunmehr mit einem Zinssatz von 3,5% (ab dem Jahr 2) verzinst. Dies ergibt im Jahr 8 ein Gesamtkapital von 127.228 S (= 100.000 x 1,035⁷). Im Jahr 8 wird mit 113.000 S abgeschichtet. Der Veräußerungsgewinn beträgt 213.000 S und wird – mangels Wartetastenverlustes – voll versteuert. Bei einem 50%igen Spaltensteuersatz fallen 106.500 S an Steuer an, die auf drei Jahre verteilt (und mit 3,5% abgezinst) werden.

<i>Kapitaleinsatz</i>	– 100.000 S
<i>aufgezinste Einkommensteuerersparnis</i> ($100.000 \times 1,035^7$)	127.228 S
<i>Abschichtungserlös</i>	113.000 S
<i>abzügl Barwert Steuerdrittel Jahr 1</i> ($106.500 : 3 : 1,035^9$)	– 35.500 S
<i>abzügl Barwert Steuerdrittel Jahr 2</i> ($106.500 : 3 : 1,035^1$)	– 34.300 S
<i>abzügl Barwert Steuerdrittel Jahr 3</i> ($106.500 : 3 : 1,0352$)	– 33.140 S
<i>Rendite absolut</i> (inkl Steuerersparnis)	37.288 S
<i>Rendite in Prozent</i> (nach Formel, Ende 8. Jahr, s unten)	4,0409 %

In diesem Beispiel ergibt sich eine Nachsteuerrendite von mehr als dem Doppelten der Vorsteuerrendite, sodass § 2 Abs 2a EStG 1988 anzuwenden ist. Die Rendite ermittelt sich nach folgender finanzmathematischer Formel:

$$\% = (\sqrt[8]{1 + \text{Rendite}/\text{Kapitaleinsatz}} - 1) \times 100$$

Formel in Worten: Rendite in Prozent ist gleich (Klammer auf) achtte Wurzel aus (Klammer auf) eins plus Quotient aus Rendite durch Kapitaleinsatz (Klammer zu) minus eins (Klammer zu) mal Hundert.

A.1.2. Liebhaberei

A.1.2.1. Allgemeines

Im Bereich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung sind Verlustzuweisungen zulässig, doch wird die Frage, ob eine Vermietungstätigkeit eine Einkunftsquelle oder eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei ist, zu einer wesentlichen Entscheidungsfrage. Durch verschiedene Änderungen wurden die **Verlustzuweisungen** im Rahmen dieser Einkunftsart in den letzten Jahren reduziert. Es sind dies vor allem

- Verteilung von **bestimmten Vorauszahlungen** zwingend auf den Vorauszahlungszeitraum (§ 19 Abs. 3 EStG),
- Verteilung von **Instandsetzungsaufwendungen** bei Wohnraum auf zehn Jahre (§ 28 Abs. 2 EStG),
- Verteilung von **Herstellungsaufwendungen** auf zehn bis 15 Jahre (§ 28 Abs. 3 EStG),
- **Nacherfassung** der zu hohen Absetzungen beim Herstellungsaufwand im Falle einer entgeltlichen Übertragung oder einer Schenkung (§ 28 Abs. 7 EStG)
- Begrenzung der Verlustzuweisung mit der **Hafteinlage** bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften,
- Ausgleichsverbot und Vortragsverbot für Verluste aus Beteiligungen, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht (Verlustklausel nach § 2 Abs. 2a EStG).
- Nachversteuerung der Herstellungen und Abschreibungen bei Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist durch Änderung des § 30 Abs. 4 EStG (ab 2007).

Trotz der Beschränkungen der Verlustzuweisungen wird die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung im Bereich der Liebhaberei noch immer strenger, sodass kei-

nem StPfl. angeraten werden kann, durch extreme Fremdfinanzierung etc. die Grenze der steuerlichen Anerkennung auszuloten.

Im Bereich der Einkunftsart Gewerbebetrieb sind ebenfalls **Verlustzuweisungen** zulässig und können auch bei Betätigungen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft ohne Beschränkung auf die Hafteinlage den einzelnen Kommanditisten zugewiesen werden. Durch verschiedene Änderungen wurden die Verlustzuweisungen im Rahmen dieser Einkunftsart ebenfalls reduziert. Es sind dies vor allem

- Verteilung von bestimmten **Vorauszahlungen** zwingend auf den Vorauszahlungszeitraum,
- Verteilung von **Instandsetzungsaufwendungen** bei Wohngebäuden auf zehn Jahre,
- Verteilung von **Herstellungsaufwendungen** auf die Nutzungsdauer,
- **Nacherfassung** der zu hohen Absetzungen bei Veräußerung im Wege der Besteuerung des Veräußerungsgewinnes,
- Nacherfassung eines nicht aufzufüllenden negativen Kapitalkontos bei Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft (§ 24 Abs. 2 EStG),
- Verlustklausel beim Investitionsfreibetrag. Entstand aus der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung des Investitionsfreibetrages ein Verlust, so vor dieser nicht mit Gewinnen aus derselben oder einer anderen Einkunftsart ausgleichsfähig. Erst wenn in späterer Folge Gewinne in ein und demselben Betrieb auftreten, kann der Verlust aus dem Investitionsfreibetrag gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Eine Verlustzuweisung bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften ist grundsätzlich mit der Hafteinlage beschränkt. Grundsätzlich lasse die gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung des Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG die Zuweisung von über das Ausmaß seiner Hafteinlage hinausgehenden Verlusten steuerlich nicht zu, weil der Kommanditist den seine Einlage übersteigenden Verlustanteil wirtschaftlich nicht zu tragen habe. Die Zurechnung von Werbungskostenüberschüssen (Verlusten) wird allerdings über die handelsrechtliche Haftung des Kommanditisten hinaus insoweit zu erfolgen haben, als diesem Gesellschafter insbesondere auf Grund einer ernst gemeinten Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft eine Inanspruchnahme tatsächlich droht. Dies gilt auch für die Kommanditerwerbsgesellschaften entsprechend. Wird gegenüber der Hauptgläubigerin, die die Errichtung der Immobilie finanziert hat, eine Vereinbarung geschlossen, dass die Kommanditisten eine Nachschussverpflichtung für den Fall von wirtschaftlichen Schwierigkeiten trifft, dann ist dies eine ernst gemeinte Haftungserweiterung. Dass die Kommanditisten im entsprechenden Jahr auch tatsächlich in Anspruch genommen werden oder aktuell mit ihrer Inanspruchnahme rechnen mussten, wird nicht gefordert. Daher führt eine Garantieerklärung gegenüber der finanziierenden Bank immer zu einer Haftungserweiterung und damit auch zur Möglichkeit der Verlustzuweisung über die

Einlage hinaus. Der Verlustzurechnung steht es nicht entgegen, dass im Falle eines günstigen wirtschaftlichen Verlaufes (Vollvermietung der errichteten Immobilie) die Inanspruchnahme unterbleibt, weil es der Gesellschaft aus eigener Kraft gelingt, die Außenstände abzudecken (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0196).

Eine nachträgliche Erweiterung des Gesellschaftsvertrages in der Form „Die Gesellschafter können über die Beträge der Hafteinlage hinaus die Einforderung von weiteren Einzahlungen (Nachschüsse bis zum 15Fachen der Einlage) zum Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung festsetzen“ ist keine solche Haftungserweiterung. Denn diese nachträgliche Haftungserweiterung hängt nicht von der Bank, sondern von entsprechenden Mehrheitsbeschlüssen der Gesellschafter, also einem Willensakt von Personen gleicher Interessenlage, ab (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0070).

Sind die Kommanditisten auf Grund des Gesellschaftsvertrages zur Erhöhung ihrer Hafteinlage auf das 15-Fache verpflichtet, wobei die Erhöhung mittels eingeschriebenem Brief vorzuschreiben ist, dann ist nur die Fälligkeit der Erhöhung von einem eingeschriebenen Brief abhängig. Damit ist der Fall nicht mit dem Erk. 24.2.2005, 2003/15/0070, vergleichbar, in dem die Erhöhung der Hafteinlage erst beschlossen werden musste. Damit kann eine Verlustzuweisung über die tatsächlich geleistete Einlage hinaus erfolgen (VwGH 30.6.2005, 2004/15/0097).

Verluste können aber unabhängig von den oben angeführten gesetzlichen Beschränkungen nur bei einer Einkunftsquelle steuerlich ausgeglichen werden, nicht jedoch bei „**Liebhaberei**“.

A.1.2.2. Liebhabereiverordnung idF BGBI II 1997/358

Bis zum 31.12.1992 galt die alte Liebhaberei-Verordnung vom 18.5.1990, BGBI 1990/322. Seit 1.1.1993 ist die Liebhaberei-Verordnung, BGBI 1993/33, in Kraft, die 1997 novelliert wurde. Im Folgenden wird der Text der Liebhaberei-Verordnung in seinem vollen Wortlaut wiedergegeben.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBI 1993/33 idF BGBI II Nr 358/1997

Zu § 2 Abs. 3 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988, § 7 Abs. 2 KStG 1988, BGBI. Nr. 401/1988, in der jeweils geltenden Fassung, § 2 UStG 1972, BGBI. Nr. 223/1972, in der Fassung BGBI. Nr. 587/1983, § 2 UStG 1994, BGBI. Nr. 663/1994, in der jeweils geltenden Fassung, und § 200 Abs. 1 BAO, BGBI. Nr. 194/1961, in der Fassung BGBI. Nr. 151/1980 wird verordnet:

Abschnitt I Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

A.1. Einkunftsquelle

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, „oder“
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.“

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, „zu einem absehbaren Zeitraum“ zu beurteilen. „Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. „Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 4. (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

§ 5. Die §§ 1 bis 4 sind nicht anzuwenden auf

1. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2 KStG 1988),
2. juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 anzuwenden ist,
3. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, und
4. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinn des § 31 BAO.

Abschnitt II Umsatzsteuer

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Abschnitt III Bundesabgabenordnung

§ 7. Ergehen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, weil zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich ist, daß Liebhaberei vorliegt, so berührt dies nicht die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen.

Abschnitt IV

§ 8. (1) Abschnitt I und II sind anzuwenden

1. bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993,
2. bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993.

(2) Die Verordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, tritt mit 31. Dezember 1992 außer Kraft.“

„(3) § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis „31. Dezember 1999“ schriftlich erklären, daß § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.

A.1.2.3. Information zu den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung

Die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997) traten an die Stelle des LHE I und der zwei dazu ergangenen Ergänzungen vom 14.4.1993, AÖFV 178/1993 (LHE II), und vom 27.11.1995, AÖFV 314/1995. Diese Erlässe verloren somit ihre Wirksamkeit. „Alte“ Erlassteile, die für frühere (Veranlagungs-)Jahre noch von Bedeutung sind, werden in den RL 1997 ergänzend – und optisch hervorgehoben – wiedergegeben. Über mehrfache Anregung werden im Folgenden die wesentlichen Änderungen in den RL 1997 kurorisch angeführt, die sich gegenüber den aufgehobenen Erlässen ergeben. Auf bloße Klarstellungen, Zitatänderungen bzw. -erweiterungen wird grundsätzlich nicht hingewiesen.

Die RL 1997 sind einer jener Erlässe, die neben den EStR 2000 weiter gelten. Daher werden die Richtlinien im Folgenden insoweit im vollen Wortlaut abgedruckt, als sie für Immobilien von Bedeutung sind.

A.1.2.4. Liebhabereirichtlinien 1997

Die nachstehenden Ausführungen geben im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zur Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 i.d.F. BGBl. II Nr. 358/1997 wieder. Soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, beziehen sich die Zitate auf diese Verordnungsfassung. Es können aus dem vorliegenden Erlass keine über die gesetzlichen Bestimmungen und die Bestimmungen der Verordnung hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden.

Dieser Erlass trat grundsätzlich an die Stelle der Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen vom 5. Juni 1990, AÖFV 187/1990, vom 14. April 1993, AÖFV