

# A. Einkommensteuer bei Vermietung und Verpachtung

## A.1. Einkunftsquelle

### Inhaltsübersicht

A.1.1.	<b>Verlustrückstellungsverbot bei steuerlichen Vorteilen</b> .....	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.	<b>Liebhaberei</b> .....	33
A.1.2.1.	Allgemeines .....	33
A.1.2.2.	Liebhabereiverordnung idF BGBl 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.	<b>Fruchtgenuss</b> .....	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 nichtselbständiger Arbeit und einem unter § 2 Abs. 2a EStG fallenden 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 Rendite Vorteils aus einem Verlustausgleich) die Rendite vor Steuern (das ist jene ohne Berücksichtigung des Rendite Vorteils 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 unbeachtlich 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 Angebots 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.

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

Der Renditevergleich ist für den voraussichtlichen Zeitraum des Bestehens der Beteiligung anzustellen (vgl. dazu auch Abschnitt 21.4.1. der Liebhabereirichtlinien 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 Fremdfinanzierung 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 hingegebenem 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 Einkommensteuergutschrift. 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 Unterschiede 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

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 unbeachtlich 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 betraglich nicht limitiert.
- Der für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters vorgesehene Abschichtungserlös ist betraglich 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 beispiels-

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 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.
- 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 hingegebenem 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 Renditemittlung macht die darauf entfallende Steuer bei einem 50%igen Spitzensteuersatz 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
abzügl Barwert Steuerdrittel Jahr 1 ( $6.500 : 3 : 1,035^0$ )	– 2.167 S
abzügl Barwert Steuerdrittel Jahr 2 ( $6.500 : 3 : 1,035^1$ )	– 2.094 S
abzügl 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 (=  $100.000 \times 1,035^7$ ). 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 Spitzensteuersatz fallen 106.500 S an Steuer an, die auf drei Jahre verteilt (und mit 3,5% abgezinst) werden.



Kapitaleinsatz	– 100.000 S
aufgezinste Einkommensteuerersparnis ( $100.000 \times 1,035^7$ )	127.228 S
Abschichtungserlös	113.000 S
abziagl Barwert Steuerdrittel Jahr 1 ( $106.500 : 3 : 1,035^0$ )	– 35.500 S
abziagl Barwert Steuerdrittel Jahr 2 ( $106.500 : 3 : 1,035^1$ )	– 34.300 S
abziagl Barwert Steuerdrittel Jahr 3 ( $106.500 : 3 : 1,035^2$ )	– 33.140 S
Rendite absolut (inkl Steuerersparnis)	37.288 S
Rendite in Prozent (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) achte 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),
- **Nachverfassung** 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 finanzierenden 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 Haftenlage 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 Haftenlage 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 Haftenlage 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 BGBl II 1997/358**

Bis zum 31.12.1992 galt die alte Liebhaberei-Verordnung vom 18.5.1990, BGBl 1990/322. Seit 1.1.1993 ist die Liebhaberei-Verordnung, BGBl 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), BGBl 1993/33 idF BGBl II Nr 358/1997**

Zu § 2 Abs. 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, § 7 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, in der jeweils geltenden Fassung, § 2 UStG 1972, BGBl. Nr. 223/1972, in der Fassung BGBl. Nr. 587/1983, § 2 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der jeweils geltenden Fassung, und § 200 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der Fassung BGBl. 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 Gesamttrentabilität, 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 (LRL 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“ Erlassessteile, die für frühere (Veranlagungs-)Jahre noch von Bedeutung sind, werden in den LRL 1997 ergänzend – und optisch hervorgehoben – wiedergegeben. Über mehrfache Anregung werden im Folgenden die wesentlichen Änderungen in den LRL 1997 kursorisch angeführt, die sich gegenüber den aufgehobenen Erlässen ergeben. Auf bloße Klarstellungen, Zitatänderungen bzw. -erweiterungen wird grundsätzlich nicht hingewiesen.

Die LRL 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