

BMF - VI/6 (VI/6)



2. März 2021  
2021-0.103.698

An

Bundesministerium für Finanzen  
Zentrale Services  
Finanzamt Österreich  
Finanzamt für Großbetriebe  
Bundesfinanzgericht

## **Liebhabeirichtlinien 2012**

### **1. Allgemeines**

Die LRL 2012 stellen einen Auslegungsbehelf zur [Liebhabeirverordnung](#) BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die überarbeiteten Liebhabeirichtlinien fassen die geltenden Rechtsansichten zur Liebhabeirbeurteilung zusammen. Sie basieren auf den Liebhabeirichtlinien 1997 und berücksichtigen die in der Zwischenzeit erfolgten Änderungen durch Gesetze, Verordnung, Rechtsprechung und Erlässe (Richtlinien).

Aus den LRL 2012 können keine über die gesetzlichen Bestimmungen und die Bestimmungen der Liebhabeirverordnung hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden.

### **2. Zeitlicher Überblick**

Zur ersten Liebhabeirverordnung BGBl. Nr. 322/1990 („LVO I“) erging am 5. Juni 1990 ein Durchführungserlass (AÖF Nr. 187/1990, „LHE I“).

Im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 12. Dezember 1991, [V 53/91](#) ua., mit dem Art. I § 1 Abs. 3 Z 1 und Art. II aufgehoben wurden, wurde die Liebhabeirverordnung mit Wirkung ab 1. Jänner 1993 neu gefasst (BGBl. Nr. 33/1993; „LVO II“).

Erläuterungen zu den Neufassungen und Ergänzungen gegenüber der LVO I enthielt der Erlass vom 14. April 1993 (AÖF Nr. 178/1993, „LHE II“).

Infolge zweier weiterer Erkenntnisse (VfGH 7.3.1995, [B 301/94](#) und VfGH 20.4.1995, [91/13/0143](#)) wurden mit Erlass vom 27. November 1995 weitere Ergänzungen zur Liebhabereibeurteilung (AÖF Nr. 314/1995) bekanntgegeben.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, [93/13/0171](#), durchleuchtete der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Rechtsprechung kritisch und positionierte sie in wesentlichen Punkten neu. Das Bundesministerium für Finanzen trug der geänderten Rechtsauffassung Rechnung und änderte die LVO II durch die Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. II Nr. 358/1997, in einigen Punkten. § 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 demnach auf alle entgeltlichen Überlassungen anzuwenden, wenn der absehbare Zeitraum (Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

In weiterer Folge wurden am 23. Dezember 1997 die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (AÖF Nr. 47/1998, „LRL 1997“) veröffentlicht, die grundsätzlich bis 31. Dezember 2011 anzuwenden sind.

Ab der Veranlagung 2012 sind die LRL 2012 generell anzuwenden. Bei Außenprüfungen für vergangene Veranlagungszeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2011) sind die LRL 2012 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hatten oder die LRL 1997 bzw. andere Erlässe, die Aussagen zur Liebhabereibeurteilung getroffen haben, günstigere Regelungen vorsahen.

Bundesministerium für Finanzen, 2. März 2021

# 1. Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung idgF (LVO)

1

Die Verordnung ist im Bereich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer anzuwenden. Hinsichtlich Einkommen- und Körperschaftsteuer sind die in [§ 5 LVO](#) angeführten Rechtsträger aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausgenommen.

2

Ist im Bereich einer Land- und Forstwirtschaft einkommen- oder körperschaftsteuerlich Liebhaberei anzunehmen, bleibt die bewertungsrechtliche Einstufung des dieser Betätigung zuzurechnenden Vermögens als land- und forstwirtschaftliches Vermögen davon unberührt (VwGH 5.10.1987, [86/15/0040](#)).

Ist für einen sonstigen betrieblichen Bereich einkommen- oder körperschaftsteuerlich Liebhaberei anzunehmen, ist das dieser Betätigung zuzurechnende Vermögen - ausgenommen in den Fällen des [§ 59 BewG 1955](#) - nicht Betriebsvermögen (VwGH 24.9.1996, [93/13/0166](#)). Dieses Vermögen ist vielmehr im Rahmen der jeweils sonst in Frage kommenden Vermögensart zu erfassen.

## 2. Einkommensteuer

### 2.1. Allgemeines

3

Die Begriffe "Einkünfte" und "Einkommen" setzen eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Für die Steuerbarkeit von Einkünften ist daher nicht nur erforderlich, dass sie im Rahmen der Einkunftsarten des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) anfallen, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) erkennen lassen. Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung setzt die Eignung einer Tätigkeit voraus, einen der positiven Steuererhebung aus der betreffenden Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Die Liebhabereibeurteilung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung abgrenzen.

4

Der Liebhabereibeurteilung vorgelagert ist die grundsätzliche Steuerbarkeit von Betätigungen. Hat der Steuerpflichtige eine ihm zurechenbare Betätigung im Rahmen der Einkunftsarten des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) gar nicht entfaltet, kommt eine Beurteilung nach der [LVO](#) von vornherein nicht in Betracht (VwGH 30.10.1996, [94/13/0165](#); VwGH 18.3.1997, [96/14/0045](#); vgl. auch Rz 61).

*Beispiele:*

- *Vermietung an unterhaltsberechtigte Personen, wenn der Mietzins im Wesentlichen aus dem Unterhalt bezahlt wird (EStR 2000 Rz 4702a)*
- *Fremdunübliche Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen (EStR 2000 Rz 1206 ff, EStR 2000 Rz 6520 f)*
- *Nutzung eines Gebäude(teils) durch einen Miteigentümer auf Grund einer bloßen Gebrauchsregelung (EStR 2000 Rz 6530 ff)*
- *Bewohnen eines Gebäudes ausschließlich von Miteigentümern oder diesen nahe stehenden Personen (EStR 2000 Rz 6533)*
- *Vermietung der gemeinsamen Ehemohnung an einen der Ehegatten (EStR 2000 Rz 6523)*
- *Langjährige Vorbereitungshandlungen, die nicht eine ernsthafte Absicht zur Aufnahme der behaupteten Tätigkeit dokumentieren (vgl. zB VwGH 18.3.1997, [96/14/0045](#), betr. 20-jährige Renovierung eines Schlosses zur angeblichen Errichtung eines Hotelbetriebes).*

5

Die Anwendung der [Verordnung](#) wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (vgl. VwGH 24.6.2004, [2001/15/0047](#)). Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften –

einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung – richtig ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, ist die Verordnung nicht anzuwenden. Fallen bei einer Betätigung iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#) oder einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung nach Jahren mit Gewinnen bzw. Überschüssen Verluste an und ist im absehbaren Zeitraum kein positives Gesamtergebnis zu erwarten, ist auf Grund der Gesamtbeurteilung die Verordnung für den gesamten Zeitraum ab Beginn der Betätigung oder ab Änderung der Bewirtschaftung anzuwenden.

*Beispiel 1:*

*Ein im Jahr 01 begonnener Gewerbebetrieb (= Betätigung iSd [§ 1 Abs. 1 LVO](#)) verursacht in den Jahren 01 bis 04 Gewinne, im Jahr 05 einen Verlust. Die Verordnung ist erstmals für das Jahr 05 anzuwenden.*

*Beispiel 2:*

*Eine im Jahr 01 begonnene Vermietung einer Eigentumswohnung (= Betätigung iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#)) verursacht in den Jahren 01 bis 03 Überschüsse, ab dem Jahr 04 werden Verluste erzielt; eine Änderung der Bewirtschaftung liegt aber nicht vor. Im absehbaren Zeitraum ist ein negatives Gesamtergebnis zu erwarten. Aufgrund der Gesamtbeurteilung der Betätigung als Liebhaberei ist die Verordnung durchgehend für die Jahre ab 01 anzuwenden.*

## 2.2. Betätigung und Beurteilungseinheit

### 6

Die LVO unterscheidet

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle ([§ 1 Abs. 1 LVO](#), Rz 10 ff),
- Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei ([§ 1 Abs. 2 LVO](#), Rz 68 ff) und
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft ([§ 1 Abs. 3 LVO](#), Rz 102 ff).

Betätigungen im Sinne der Verordnung sind Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen.

### 7

Das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht ist gemäß [§ 1 Abs. 1 letzter Satz LVO](#) für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb oder Teilbetrieb iSd [§ 24 EStG 1988](#) (vgl. EStR 2000 Rz 5507 ff bzw. Rz 5578 ff) oder Nebenbetrieb, unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder der Rechtsform (VwGH 23.5.1996, [93/15/0215](#), 0216; VwGH 25.2.2004, [2000/13/0092](#)). Kleinere Einheiten (zB eine

unselbständige Filiale, eine einzelne Produktpalette oder ein in die Gesamtproduktion eingegliedelter einzelner Produktionszweig) sind nicht gesondert zu beurteilen.

8

Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften ist die einzelne Einkunftsquelle (VwGH 28.1.2005, [2001/15/0150](#)). Dies ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist (zB gesonderte Betrachtung von fremdvermieteten Wohnungen einerseits und innerhalb des Familienkreises vermieteten Wohnungen andererseits, soweit das Mietverhältnis steuerlich überhaupt anzuerkennen ist; gesonderte Betrachtung von zu Wohnzwecken vermieteten Räumlichkeiten eines Miethauses einerseits und zu betrieblichen Zwecken vermietete Räumlichkeiten im selben Miethaus andererseits; VwGH 29.1.2003, [97/13/0015](#)).

Der Umstand, dass mehrere Gebäude oder Wohnungen durch einen einheitlichen Rechtsvorgang erworben wurden, hat nicht zur Folge, dass sie als Beurteilungseinheit anzusehen sind (vgl. auch VwGH 28.10.1992, [88/13/0006](#)).

9

Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen ist die Prüfung grundsätzlich für die einzelne Wohnung anzustellen. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen, wenn diese an verschiedene Personen vermietet sind (VwGH 25.4.2019, [Ro 2018/13/0006](#)). Die Prüfung für die einzelne Wohnung ist hingegen nicht anzustellen, wenn eine Mehrheit von Wohnungen einheitlich bewirtschaftet wird (VwGH 20.12.1994, [89/14/0075](#)).

Der Umstand, dass die Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen generell unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) fällt, hat keinen Einfluss auf die Frage nach der Beurteilungseinheit (so stellen zB fünf Eigentumswohnungen, die einheitlich bewirtschaftet werden, eine Beurteilungseinheit einer Betätigung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) dar).

### 3. Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle ([§ 1 Abs. 1 LVO](#))

#### 3.1. Einkunftsquellenvermutung

10

Im Fall von Betätigungen mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle ist das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen. Liebhaberei liegt nur im Ausnahmefall vor, und zwar dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, ist nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, [89/13/0259](#)).

11

Der Steuerpflichtige hat der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0047](#)). Als Ausfluss der ihn nach [§ 119 BAO](#) treffenden Pflichten hat er alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit offen zu legen, die nur ihm bekannt sein können und für die er demnach näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde ist (VwGH 24.4.1997, [94/15/0012](#)).

12

Für die Liebhabereibeurteilung sind die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblich. Es ist somit für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen, ob anhand objektiver Umstände, wie sie sich im jeweiligen Veranlagungszeitraum (gegebenenfalls unter Berücksichtigung der bisherigen Entwicklung ab Beginn der Liebhabereiprüfung) darstellen, die Absicht, innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraums einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar ist („Jahr-für-Jahr-Betrachtung“). Die Erlassung vorläufiger Bescheide kommt grundsätzlich nicht in Betracht (siehe Rz 190).

#### 3.2. Einordnung der Betätigung

13

Für die Einordnung einer Betätigung unter den Tatbestand des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) ist zu untersuchen, worin die Betätigung ihrem Schwerpunkt nach besteht.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger betreibt von einem Schloss aus eine Viehzucht (§ 1 Abs. 1 LVO), aus der in Summe regelmäßig Verluste entstehen. Aus den Umständen des Einzelfalls ist zu erkennen, dass die Bewirtschaftung des Schlosses (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO) im Vordergrund steht und die Viehzucht bloßes "Anhängsel" ist. Es liegt insgesamt auch dann eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO (und nicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO) vor, wenn die Viehzucht einen erheblichen Umfang aufweist.*

### 3.3. Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht

14

Das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht ist nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1 LVO) darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraumes Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse über die Verluste (Gesamtüberschuss) führen.

15

Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ist eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus.

Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#)).

16

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive

Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Treten daher durch unerwartete Umstände (zB Naturkatastrophen, unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, schwere Erkrankung, Arbeitsunfähigkeit und vergleichbare Unwägbarkeiten) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#); VwGH 22.3.2006, [2002/13/0158](#); VwGH 20.4.2006, [2004/15/0038](#); VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#); VwGH 3.7.1996, [92/13/0139](#)).

## 17

Wird eine Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet, sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Von vornherein erkennbar aussichtslose Betätigung (Rz 18)
- Vorzeitige Beendigung auf Grund eingetretener Unwägbarkeiten oder unvorhergesehener Betätigungsrisiken (Rz 19)
- Vorzeitige Beendigung auf Grund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen (Rz 20)
- Sonstige vorzeitige Beendigung (Rz 21)

## 18

Ist eine Betätigung auf Grund besonderer Umstände von vornherein erkennbar aussichtslos und ist daher damit zu rechnen, dass sie vor Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird, liegt insgesamt Liebhaberei vor. Ein Anlaufzeitraum ist ausgeschlossen ([§ 2 Abs. 2 LVO](#)).

Derartige besondere Umstände können entweder

- auf Grund der Art der Betätigung (Näheres einschließlich Beispiele siehe Rz 42) oder
- auf Grund einer zeitlichen Begrenzung der Betätigung vorliegen.

*Beispiel:*

*Der Steuerpflichtige pachtet vorübergehend eine Schihütte, wobei der Pachtvertrag ohne Verlängerungsmöglichkeit nach 5 Jahren endet, weil der Verpächter die Hütte anschließend selbst bewirtschaften möchte. Auf Grund hoher Investitionen, die bei Beendigung des Pachtvertrags nicht abgegolten werden, ist ein Gesamtgewinn frühestens nach 13 Jahren denkbar. Es ist daher auf Grund der zeitlichen Begrenzung der Betätigung von vornherein erkennbar, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.*

19

Wird die Betätigung auf Grund unvorhergesehener Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten (Rz 16) beendet, liegt eine Einkunftsquelle dann vor, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar bestanden hat.

Die COVID-19-Pandemie ist als Unwägbarkeit anzusehen.

Ein vorzeitiger „Notverkauf“ kann Liebhaberei ausschließen (zB VwGH 8.2.2007, [2004/15/0079](#), hinsichtlich Notverkauf wegen eines Straßenausbaus). Es muss sich aber nicht unbedingt um einen Notverkauf auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses handeln (VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#), betr. Verkauf einer durch die – vermögenslose – Mieterin in einen desolaten Zustand gebrachten Wohnung ohne Möglichkeit einer Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen).

20

Stellt sich erst nach mehreren Jahren heraus, dass die Betätigung niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0124](#); VwGH 12.12.2007, [2006/15/0075](#); VwGH 15.2.2006, [2002/13/0095](#)).

*Beispiel:*

*Ein Buchhändler bemüht sich durch unterschiedliche Maßnahmen (Lesungen, Gewinnspiele, engagierte Kundenbetreuung usw.), seine Betätigung ertragsfähig zu gestalten, erwirtschaftet auf Grund des Geschäftsstandorts (schlechte Erreichbarkeit) jedoch nur Verluste. Nach mehreren Jahren eröffnet in der Nähe ein Einkaufszentrum mit Gratisparkplätzen, in dem sich auch ein großer Diskontbuchhändler befindet. Ab diesem Zeitpunkt ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Tätigkeit niemals Erfolg bringend sein kann. Stellt der Buchhändler seine Tätigkeit nunmehr auf Grund dieser Wirtschaftlichkeitsüberlegung ein, liegt bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vor. Führt er die Betätigung trotz ihrer Aussichtslosigkeit fort, liegt ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei vor.*

21

Wird eine Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet und wäre im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erzielbar gewesen, hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. zur Vermietung VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#)). Gelingt der Nachweis nicht, stellt die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die

Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war. Das nachträgliche Hervorkommen, dass die Planung nur auf einen begrenzten Zeitraum angelegt war, rechtfertigt eine amtswegige Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#).

Aus einer (zB zur Vermeidung von Kündigungsbeschränkungen auf fünf Jahre) befristeten Vermietung allein kann noch nicht der Schluss gezogen werden, die Vermietung wäre nur auf diesen Zeitraum ausgerichtet (siehe aber Rz 18).

### **3.4. Gesamtgewinn ([§ 3 LVO](#))**

22

Gesamtgewinn ist das betriebliche Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit durch den jeweiligen Steuerpflichtigen bis zu deren Beendigung durch denselben Steuerpflichtigen (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Die (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung der Einkunftsquelle beendet grundsätzlich die Betätigung für den Übertragenden und führt zu einem neuerlichen Beginn der Betätigung beim Übernehmenden. Dies gilt nicht in Fällen einer unter Buchwertfortführung erfolgenden Umgründung iSd Umgründungssteuergesetzes (siehe Rz 157).

#### **3.4.1. Gesamtgewinnprognose bei von vornherein zeitlich begrenzten Betätigungen**

23

Bei zeitlich begrenzten Betätigungen (Rz 18) einschließlich Beteiligungen gemäß [§ 4 Abs. 4 LVO](#) (Rz 121 ff) entspricht der anteilige Gesamtgewinn der Summe der (anteiligen) steuerlichen Jahresergebnisse zuzüglich eines allfälligen Übergangsgewinnes sowie des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes im Zeitpunkt der voraussichtlichen Beendigung. Beim Ansatz der anteiligen steuerlichen Jahresergebnisse sind keine Adaptierungen vorzunehmen.

#### **3.4.2. Gesamtgewinnprognose bei nicht von vornherein zeitlich begrenzten Betätigungen**

24

Mit Ausnahme der zeitlich begrenzten Betätigungen (Rz 18) einschließlich Beteiligungen gemäß [§ 4 Abs. 4 LVO](#) (Rz 121 ff) ist das Jahresergebnis grundsätzlich von den Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu bereinigen (siehe Rz 25 bis Rz 28).

25

Es ist jene AfA anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt. Hat der Steuerpflichtige auf Grund gesetzlicher oder erlassmäßiger Regelungen eine kürzere Abschreibungsdauer

angesetzt, ist die AfA entsprechend zu adaptieren. Eine Adaptierung der AfA für Kraftfahrzeuge nach [§ 8 Abs. 6 EStG 1988](#) ist jedoch nicht vorzunehmen.

*Beispiel:*

*Nach [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) werden die Anschaffungskosten eines Betriebsgebäudes mit jährlich 3 Prozent abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtgewinnes ist die jährliche AfA mit 2 Prozent anzusetzen.*

26

Abschreibungen gemäß [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#), vorzeitige Abschreibungen und die Sofortabschreibung gemäß [§ 13 EStG 1988](#), eine unabhängig vom UGB vorgenommene degressive AfA gemäß [§ 7 Abs. 1a EStG 1988](#) sowie die beschleunigte AfA gemäß [§ 8 Abs. 1a](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) sind dem steuerlichen Ergebnis wieder zuzurechnen, zugleich ist eine rechnerische AfA unter Berücksichtigung des [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) als Ausgabe zu berücksichtigen.

*Beispiel:*

*Im Interesse der Denkmalpflege aufgewendete Herstellungskosten werden nach [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#) auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt jedoch 50 Jahre. Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtgewinnes ist die jährliche AfA mit 2 Prozent anzusetzen.*

Die erfolgsmäßigen Auswirkungen im Zusammenhang mit Maßnahmen nach [§ 12 EStG 1988](#) sind rückgängig zu machen.

27

Auch bei Sondervorschriften, die eine endgültige Gewinnauswirkung haben, hat grundsätzlich eine Adaptierung des steuerlichen Ergebnisses zu erfolgen. Dies betrifft

- den Gewinnfreibetrag ([§ 10 EStG 1988](#)),
- Gewinnzuschläge wegen Wertpapierunterdeckung von Pensionsrückstellungen ([§ 14 Abs. 13 EStG 1988](#)).

28

Bei einer pauschalierten Gewinnermittlung ist für Zwecke der Liebhabereibeurteilung zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit auf die Ergebnisse der pauschalierten Gewinnermittlung nach der jeweiligen Pauschalierungs-Verordnung abzustellen.

29

Steuerfreie Einnahmen (einschließlich Forschungs- und Bildungsprämien gemäß [§ 108c EStG 1988](#)) sind gemäß [§ 3 Abs. 1 LVO](#) dem steuerlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit diese nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Darunter fallen zB gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 und 5 EStG 1988](#) steuerbefreite allgemeine Subventionen, die nicht bestimmten

Investitionen oder Aufwendungen (Ausgaben) zugeordnet werden können und daher zu keiner Kürzung nach [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) bzw. [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) und [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) führen (siehe auch EStR 2000 Rz 4854 und Rz 4854a).

Andere bloß wirtschaftliche Vermögensvorteile, insbesondere die Erzielung einer Steuerersparnis, sind dem steuerlichen Ergebnis nicht zuzurechnen (VwGH 28.3.2000, [98/14/0217](#)).

Randzahl 30: *derzeit frei*

31

Ergibt sich im Falle der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) nach den Rz 25 bis 29 kein Gesamtgewinn, ist zu prüfen, ob sich durch den Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes ein Gesamtgewinn ergibt.

32

Ergibt sich unter Berücksichtigung der Rz 23 bis 31 kein Gesamtgewinn, sind allenfalls (theoretisch) realisierbare stille Reserven des Anlagevermögens oder ein (theoretisch) erzielbarer Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nur dann für die Liebhabereibeurteilung relevant, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes gesetzt hat (vgl. VwGH 28.4.2009, [2006/13/0140](#); VwGH 17.12.2002, [99/14/0230](#); VwGH 15.6.1993, [93/14/0032](#); VwGH 17.11.1992, [89/14/0128](#); VwGH 28.1.1992, [88/14/0042](#)) oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat.

33

Abweichend von Rz 32 sind stille Reserven bei der Ermittlung eines rechnerischen Gesamtgewinnes dann einzubeziehen, wenn es in der besonderen Eigenart der Betätigung liegt, dass der die Betätigung kennzeichnende Ertrag durch die Aufdeckung stiller Reserven erwirtschaftet wird; dabei ist der Zeitpunkt, zu dem die stillen Reserven aufgedeckt werden, unbeachtlich (vgl. UFS 28.4.2005, RV/0226-G/05; UFS 29.6.2009, RV/1722-W/06).

*Beispiel:*

*Die Bewirtschaftung eines Forstgutes ist typischerweise ihrer Art nach auf den Aufbau und die Realisierung stiller Reserven (Produktion von Holz) gerichtet. Die Realisierung dieser stillen Reserven durch die Veräußerung des produzierten Holzes kann laufend oder auch, je nach den wirtschaftlichen Möglichkeiten, in größeren zeitlichen Abständen erfolgen. Ein Forstbetrieb, aus dessen laufender Bewirtschaftung (auch hinsichtlich eines Teilbetriebes) Verluste resultieren, stellt daher keine Liebhaberei dar, wenn sich unter Einbeziehung der stillen Reserven im (stehenden) Holz oder eines (theoretischen) Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes ein Gesamtgewinn in einem (für einen Forstbetrieb maßgeblichen) absehbaren Zeitraum erzielen lässt (vgl. UFS 29.6.2009, RV/1722-W/06).*

**34**

Ergibt die Sachverhaltsbeurteilung, dass in einem absehbaren Zeitraum (Rz 15) ein Gesamtgewinn nicht erreichbar ist, führt eine dennoch weitergeführte Betätigung mangels Gewinnerzielungsabsicht zu keinen steuerwirksamen Einkünften mehr (Wandel zur Liebhaberei).

In Ausnahmefällen führt eine vorübergehende Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit nicht zu einem Wandel zur Liebhaberei, wenn die Einstellung der Tätigkeit beabsichtigt ist und die Fortsetzung der Tätigkeit im Hinblick auf einen bestmöglichen Veräußerungserlös als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls - jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art ex post Betrachtung - zu beurteilen (VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#)).

Wird ein bestehender Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt, die Gewinnerzielungsabsicht also aufgegeben, und kann der Betrieb daher nicht mehr als Einkunftsquelle iSd EStG 1988 angesehen werden, kann ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einem Betrieb im wirtschaftlichen Sinn und daher auch nicht mehr von Betriebsvermögen gesprochen werden. Das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen stellt vielmehr Privatvermögen des Betriebsinhabers dar (VwGH 3.4.2019, [Ro 2017/15/0030](#)). In einem solchen Fall liegt eine Betriebsaufgabe iSd [§ 24 EStG 1988](#) vor (VwGH 16.2.1983, [81/13/0044](#)).

### **3.5. Gesamtüberschuss ([§ 3 Abs. 1 LVO](#))**

**35**

Gesamtüberschuss ist das außerbetriebliche Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit durch den jeweiligen Steuerpflichtigen bis zu deren Beendigung durch denselben Steuerpflichtigen (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Die (entgeltliche oder unentgeltliche) Übertragung der Einkunftsquelle beendet die Betätigung für den Übertragenden und führt zu einem neuerlichen Beginn der Betätigung beim Übernehmenden.

Veräußerungsüberschüsse sind nicht zu berücksichtigen.

**36**

Zehntel- bis Fünfzehntelabschreibungen gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) sind auf eine "Normal-AfA" umzustellen (siehe Rz 26 sowie Rz 65, Beispiele b und c), nicht hingegen

Fünftehtelabschreibungen gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#), weil diese keinen Herstellungsaufwand betreffen (UFS 17.11.2011, RV/0128-L/07).

### 3.6. Anlaufzeitraum ([§ 2 Abs. 2 LVO](#))

37

Bei Beginn einer Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) sind die in den ersten drei bis fünf Kalenderjahren bzw. Wirtschaftsjahren (siehe Rz 40) anfallenden Verluste steuerlich anzuerkennen. Dies gilt auch für Verluste nach dem Beginn einer Betätigung im Rahmen eines Teilbetriebes (einer außerbetrieblichen Betätigung). Mit der Berücksichtigung von Verlusten im Anlaufzeitraum trägt die Verordnung typisierend dem Gesichtspunkt Rechnung, dass das Anfallen von Verlusten in den ersten Jahren einer Betätigung nicht ungewöhnlich ist und im Interesse der Gesamtrentabilität in Kauf genommen werden muss. Der Anlaufzeitraum gilt jedoch nicht für den Bereich der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (siehe Rz 60) und bei einer Betätigung, bei der von vornherein damit zu rechnen ist, dass sie bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werden wird (siehe Rz 18).

38

Beginn einer Betätigung im Sinne des [§ 2 Abs. 2 LVO](#) ist die Eröffnung eines noch nicht existierenden oder entgeltlich übernommenen Betriebes (Teilbetriebes, einer außerbetrieblichen Betätigung). Die Eröffnung eines unentgeltlich übernommenen Betriebes (Teilbetriebes, einer außerbetrieblichen Betätigung) gilt nur dann als Beginn der Betätigung, wenn die Betätigung in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit der Übernahme völlig verändert wird (siehe auch Rz 41).

39

Für den Anlaufzeitraum sind die Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) nicht zu prüfen. Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibt auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergibt, dass auf Grund der – auch den Anlaufzeitraum umfassenden – Prüfung anhand der Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) keine Einkunftsquelle vorliegt (siehe Rz 45 ff). Das Jahr des Beginns der Betätigung sowie allgemein Rumpfwirtschaftsjahre zählen jeweils als ein Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr.

40

Der dreijährige Anlaufzeitraum läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung. Fallen vorher Aufwendungen (Ausgaben) im Zusammenhang mit der zielstrebigsten Vorbereitung der Betriebseröffnung bzw. des Beginns einer außerbetrieblichen Betätigung an, beginnt der Anlaufzeitraum mit dem Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen

(Ausgaben) zu laufen. In diesem Fall verlängert sich der Dreijahreszeitraum um die Zeit der Vorbereitung auf einen Zeitraum bis zu maximal fünf Jahren.

*Beispiel 1:*

*Im August 01 wird ein Geschäftslokal angemietet und noch 01 hierfür Miete bezahlt. Der Betrieb wird im April 02 eröffnet. Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Jahr 01 und endet mit dem Jahr 04.*

*Beispiel 2:*

*Im Juni 01 wird mit der Herstellung eines Hotelgebäudes begonnen. Es fallen ab dieser Zeit Aufwendungen an. Der Hotelbetrieb wird in der Sommersaison 04 eröffnet. Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Jahr 01 und endet mit dem Jahr 05.*

41

[§ 2 Abs. 2 zweiter Satz LVO](#) sieht vor, dass der Anlaufzeitraum durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen wird. Diese Bestimmung ist teleologisch auf Fälle der unentgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle zu reduzieren.

Mit dem entgeltlichen Erwerb der Einkunftsquelle beginnt für den Erwerber auch ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen. In derartigen Fällen kann für den Erwerber die Eignung, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nur unter Einbeziehung der durch den entgeltlichen Erwerb neu geschaffenen Bedingungen beurteilt werden. Dieser Fall ist im Hinblick auf die Zielsetzung des Anlaufzeitraumes (vgl. Rz 37) der Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes gleichzuhalten.

Wird hingegen die Einkunftsquelle unentgeltlich übertragen und wird die Betätigung vom Erwerber im Wesentlichen unverändert fortgeführt, bleiben die Bedingungen der Bewirtschaftung unverändert; die neuerliche Berücksichtigung eines Anlaufzeitraumes in derartigen Fällen würde die Zielsetzung des [§ 2 Abs. 2 LVO](#) verfehlen (siehe Rz 37). Für derartige Fälle sieht daher [§ 2 Abs. 2 LVO](#) vor, dass der Anlaufzeitraum weiterläuft. Wird die Betätigung vom Erwerber hingegen in völlig veränderter Form (Rz 38) fortgesetzt, beginnt auch in solchen Fällen ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger übernimmt im Jahr 02 unentgeltlich einen 01 eröffneten Gastwirtschaftsbetrieb mit traditioneller Küche. Führt der Erwerber den Betrieb (mit oder ohne bauliche Veränderungen) weiter, läuft auch der Anlaufzeitraum weiter und endet daher 03. Wandelt der Erwerber die Gastwirtschaft hingegen unter völliger Änderung der äußeren Ausstattung in ein Chinarestaurant um, beginnt mit dem Erwerb ein (neuer) Anlaufzeitraum.*

Die Fortsetzung einer Betätigung in völlig veränderter Form wird jedenfalls bei einem Branchenwechsel vorliegen.

42

Ein Anlaufzeitraum darf nach [§ 2 Abs. 2 LVO](#) nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass eine Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet werden wird. Dies bedeutet, dass anhand der zu Betätigungsbeginn bestehenden Umstände von vornherein erkennbar sein muss, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) nicht erzielt werden kann.

*Beispiele aus der Judikatur zu Privatgeschäftsvermittlern:*

- *Machen die erzielten Verluste eines Privatgeschäftsvermittlers in mehreren Jahren mindestens das Zehnfache der Umsätze aus, wobei allein die Kfz-Kosten die Umsätze in jedem Jahr bei weitem übersteigen, und hat der Vermittler keine Möglichkeit, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von Subvertretern zu beeinflussen, ist diese Tätigkeit in der Art und Weise, wie sie betrieben wird, voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#)).*
- *Bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, ist schon systembedingt damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#); VwGH 23.11.2011, [2008/13/0052](#)).*
- *Bei Vertretern kann allerdings nicht generell, sondern nur in besonderen Fällen (zB Gesamtverlust übersteigt Umsätze aus drei Jahren um ein Vielfaches, Umsätze sind geringer als Reiseaufwendungen) davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Liegen entsprechende Umstände nicht vor, sind die Verluste während des Anlaufzeitraumes grundsätzlich anzuerkennen (VwGH 2.3.2006, [2006/15/0018](#); VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#)).*

43

Ist die Betätigung auf Grund der konkreten Ausgestaltung nicht von vornherein als aussichtslos erkennbar, steht der Anlaufzeitraum zu (VwGH 28.11.2007, [2006/14/0062](#)).

Die Beendigung einer Tätigkeit allein spricht nicht dafür, dass die Betätigung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum angelegt ist.

44

Bei zeitlich begrenzten Beteiligungen ist die Prüfung bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) auch für den Anlaufzeitraum (siehe Rz 37 ff) vorzunehmen. Siehe auch Rz 121 ff.

45

Fallen nach Ablauf des Anlaufzeitraumes weiterhin Verluste an, ist anhand der Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) (siehe Rz 48 ff) zu untersuchen, ob auch über den Anlaufzeitraum hinaus vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Bei dieser Kriterienprüfung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung (einschließlich jener im Anlaufzeitraum) zu legen.

Allerdings kommt der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eingetretenen Entwicklung sehr wohl Bedeutung zu. Eine gewisse Indizwirkung auf das subjektive Streben des Steuerpflichtigen kann daher auch später in Erscheinung getretenen Umständen zukommen (VwGH 28.5.2009, [2007/15/0299](#)).

46

Die Kriterienprüfung kann ergeben:

- Es ist bereits ab dem ersten Jahr nach dem Anlaufzeitraum Liebhaberei anzunehmen; in diesem Fall liegt mit Ablauf des Anlaufzeitraumes ein Wandel zur Liebhaberei vor (siehe Rz 34).
- Das Gesamtbild der Verhältnisse in Bezug auf die Einordnung der Betätigung unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) oder [§ 1 Abs. 2 LVO](#) kann noch nicht endgültig beurteilt werden; in diesem Fall ist eine vorläufige Veranlagung (siehe Rz 192) vorzunehmen.
- Es ist auf Grund der Umstände des Einzelfalles gerechtfertigt, für einen weiteren Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen. Stellt sich in diesem Fall bei Anfallen fortgesetzter Verluste heraus, dass die weitere Annahme einer Einkunftsquelle im Hinblick auf die Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) ab einem bestimmten Jahr nicht mehr gerechtfertigt ist, ist ab diesem Jahr von Liebhaberei auszugehen (Wandel zur Liebhaberei, siehe Rz 34). Die bis zum Zeitpunkt dieser Feststellung steuerlich anerkannten Verluste werden davon nicht berührt; die bisherige steuerliche Anerkennung bleibt also aufrecht.

*Beispiel:*

*Eine Betätigung wirft im Anlaufzeitraum (drei Jahre) nur Verluste ab. Bei der sich daran anschließenden jährlichen Prüfung anhand der Kriterien des [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO](#) ergibt sich, dass auch noch vier weitere Jahre hindurch von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Für das achte Verlustjahr ergibt sich, dass ein weiteres Anbieten der vom Markt nicht ausreichend akzeptierten Leistungen nicht mehr marktgerecht ist. Beginnend mit dem achten Jahr ist Liebhaberei anzunehmen (Wandel zu Liebhaberei, siehe Rz 34). Die Verluste der ersten sieben Jahre sind steuerlich anzuerkennen.*

47

Wurde eine Betätigung (nach Ablauf des Anlaufzeitraumes und allenfalls weiterer Jahre) endgültig als Liebhaberei eingestuft und wird sodann die Bewirtschaftung geändert, gilt dies als Beginn einer neuen Betätigung. Maßgebend ist, dass durch Änderungen in der Wirtschaftsführung die Tätigkeit in weiterer Folge so betrieben wird, dass sie nunmehr geeignet ist, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen. Es beginnt daher bei Einstufung als Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) ein (neuer) Anlaufzeitraum zu laufen.

### 3.7. Kriterienprüfung ([§ 2 LVO](#))

#### 3.7.1. Allgemeines

48

Die Kriterienprüfung dient der Feststellung, ob die Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen in den einzelnen Veranlagungszeiträumen anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden kann (zB VwGH 20.2.2019, [Ro 2017/13/0001](#), zu einer Rentenversicherung).

Jedes in [§ 2 Abs. 1 LVO](#) angeführte Kriterium und gegebenenfalls weitere Kriterien (siehe Rz 57) sind zunächst für sich zu untersuchen.

Sodann ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Es darf dabei nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw. gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abgestellt werden. Spricht ein Kriterium in besonderem Maße für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, kann eine Einkunftsquelle auch dann anzunehmen sein, wenn eine Mehrzahl anderer Kriterien – in geringerem Maße – gegen die Annahme einer Einkunftsquelle spricht.

Dem Kriterium der Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage ([§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO](#)) kommt dabei besondere Bedeutung zu (siehe auch Rz 56).

Bei der Kriterienprüfung ist dem Grundsatz des Parteienghört in besonderem Maße Rechnung zu tragen.

#### 3.7.2. Ausmaß und Entwicklung der Verluste ([§ 2 Abs. 1 Z 1 LVO](#))

49

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Für die Annahme von Liebhaberei spricht zB, wenn die Verluste den Umsatz erreichen oder übersteigen. Die Entwicklung der Verluste ist dahin gehend zu beobachten, ob die Verluste betraglich ansteigen oder absinken. Dabei ist auch die Umsatzentwicklung im Auge zu behalten. Gleichbleibende oder steigende Verluste trotz fallender Umsätze sprechen für Liebhaberei.

#### 3.7.3. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen ([§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO](#))

50

Dabei ist zu untersuchen, ob Gewinne (Überschüsse), die nach oder während der Verlustphasen anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Ist dies der Fall, spricht dies – auch bei Auftreten gravierender Verluste im Sinne der Rz 49 – gegen Liebhaberei (VwGH 25.6.2008, [2006/15/0218](#); VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#); VwGH 16.5.2007, [2002/14/0083](#)).

#### **3.7.4. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO)**

51

Zu prüfen ist, aus welchem Grund gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne (Überschüsse) abwerfen, Verluste entstehen. Liegen die Ursachen in Umständen, die von "außen" einwirken (zB schlechte Infrastruktur, schlechte Lage, Lage in Krisengebieten), spricht dies allein noch nicht für Liebhaberei. Sind die Ursachen hingegen in einer schlechten Organisation der Betätigung (zB kein Marketing, keine Werbung, mangelnde maschinelle Ausrüstung, unrationelle Produktion, weiters ein wirtschaftlich nicht begründbarer Überbestand an Arbeitskräften, und zwar auch dann, wenn die fremden Arbeitskräfte wegen eines anderweitigen betrieblichen oder beruflichen Engagements des Steuerpflichtigen erforderlich sind) zu suchen, spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen (siehe insbesondere Rz 52 bis Rz 54) gegen die Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht.

#### **3.7.5. Marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO)**

52

Es muss beobachtet werden, ob und wie der Steuerpflichtige auf die Aufnahme seiner Produkte bzw. Leistungen durch den Markt reagiert. Stellt er sich auf den Markt in der Weise ein, dass er seine Produkte bzw. Leistungen den Marktbedürfnissen anpasst, ist dies ein Indiz gegen Liebhaberei. Gehen die Produkte bzw. Leistungen erkennbar "am Markt vorbei" und reagiert der Steuerpflichtige darauf nicht (zB durch Produktionsumstellung oder Produktionseinstellung), spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen (siehe insbesondere Rz 53 und 54) für Liebhaberei.

Ist eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll, liegt in der rechtzeitigen Aufgabe der Betätigung ein marktgerechtes Verhalten.

#### **3.7.6. Marktgerechtes Verhalten/Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5 LVO)**

53

Für die Annahme einer Einkunftsquelle spricht, wenn der Steuerpflichtige sein "Preispotential" weitgehend ausnützt. Verlangt er hingegen erheblich geringere Preise als sie

am Markt erzielbar und üblich sind, spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen (siehe insbesondere Rz 52 und Rz 54) für Liebhaberei. Gleiches gilt, wenn offensichtlich stark überhöhte Preise (Prohibitivpreise) verlangt werden.

### **3.7.7. Verbesserungsmaßnahmen ([§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO](#))**

**54**

Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (bspw. VwGH 11.11.2008, [2006/13/0124](#)), wobei deren Durchführung in gewissem Ausmaß auch Aufwendungen mit sich bringen kann (VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#)).

Es ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die nicht nur kurzfristig zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen zeitgerecht ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung (siehe Rz 52) geeignet sind. Liegt ein derartiges Bemühen vor, spricht dies gegen Liebhaberei (VwGH 20.4.2006, [2004/15/0038](#)).

**55**

Maßnahmen, die bei Betätigungen nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) die Kriterien einer Änderung der Bewirtschaftung erfüllen (siehe Rz 93 ff), sind im Anwendungsbereich des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) im Rahmen der Kriterienprüfung entweder als Verbesserungsmaßnahme oder als Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit (siehe Rz 41) zu werten (zur großen Vermietung siehe jedoch Rz 67).

**56**

Die beim Kriterium des [§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO](#) angesprochenen Bemühungen sind ein besonders gewichtiger Hinweis auf die Absicht des Steuerpflichtigen auf Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses (vgl. zB VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#); VwGH 28.4.2011, [2008/15/0198](#)).

### **3.7.8. Berücksichtigung weiterer Umstände**

**57**

Die Aufzählung der Kriterien in [§ 2 Abs. 1 LVO](#) ist nicht taxativ. Ergibt die Prüfung nach den in der LVO genannten Kriterien kein eindeutiges Bild, können auch in der Privatsphäre gelegene Motive für das Inkaufnehmen von Verlusten eine Indizwirkung für das Fehlen der Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusserzielungsabsicht haben. Dazu zählt bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen beispielsweise das Vorliegen einer oder mehrerer anderer Einkunftsquellen, mit denen die Verluste ausgeglichen werden können.

### 3.8. Entgeltliche Gebäudeüberlassung ([§ 2 Abs. 3 LVO](#))

58

Unter [§ 2 Abs. 3 LVO](#) fällt jede (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden, die nicht unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) fällt (Rz 77 ff).

Im Hinblick auf die ähnlich gelagerten, eher starren Einnahmen-Ausgaben-Strukturen ist [§ 2 Abs. 3 LVO](#) analog auch auf die entgeltliche Überlassung von Grund und Boden ohne darauf befindliche Gebäude (zB Parkplatz) anzuwenden.

59

Bei einer gewerblichen Betätigung auf gastronomischem Gebiet (Hotels uÄ) besteht die Einkunftsquellenvermutung gemäß [§ 1 Abs. 1 LVO](#), sie fällt allerdings nicht unter [§ 2 Abs. 3 LVO](#). Gleiches gilt für die gewerbliche Zimmervermietung.

Die nicht gewerbliche Zimmervermietung (zur „10-Betten-Grenze“ bzw. „5-Appartement-Grenze“ siehe EStR 2000 Rz 5435 und Rz 5436) ist unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) einzureihen.

60

Der Anlaufzeitraum gilt für diese Betätigungen nicht. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist daher vom ersten Jahr an zu prüfen. Es ist dabei zu untersuchen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen aus dem vermieteten Gebäude ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) geplant ist, sich in einem angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) verhält. Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

*Beispiel:*

*Im Rahmen eines Sanierungsmodells fallen am 11.02.01 erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung beginnt am*

*a) 01.11.02*

*b) 01.06.05*

*ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.01 bis 01.11.27 (das sind 25 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 20 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).*

*ad b) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.01 bis 11.02.29 (weil die vor der Vermietung liegende Phase länger als drei Jahre dauert, errechnet sich der absehbare Zeitraum mit 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen).*

61

Aufwendungen (Ausgaben) vor dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, die zu einer Verlängerung des absehbaren Zeitraumes führen, liegen nur dann vor, wenn es sich um vorweggenommene Werbungskosten handelt (EStR 2000 Rz 4035).

Es muss daher ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Vermietungseinnahmen nachweisbar sein, dh. die Vermietungsabsicht muss klar und eindeutig – durch bindende Vereinbarungen (zB Mietverträge) oder in anderer Form – nach außen in Erscheinung treten. Anhand objektiver Umstände muss belegbar sein, dass es sich um ernsthafte und nachhaltige Bemühungen handelt, aus einer Immobilie durch entgeltliches Überlassen Einkünfte zu erzielen. Erwägt ein Steuerpflichtiger, eine Immobilie entweder zu vermieten oder zu verkaufen, hat er sich noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden; es liegen daher keine vorweggenommenen Werbungskosten vor (zB VwGH 30.4.2003, [98/13/0127](#); VwGH 29.7.1997, [93/14/0132](#), wonach durch Aussagen wie „die Absicht sei auf die Erzielung des bestmöglichen wirtschaftlichen Ergebnisses gerichtet gewesen, sei es im Wege des Verkaufs, sei es im Wege der Vermietung“, der Entschluss, die Immobilie zu vermieten, nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt).

Kann eine Vermietungsabsicht vor der tatsächlichen Vermietung nicht nachgewiesen werden, beginnt der absehbare Zeitraum erst mit Beginn der entgeltlichen Überlassung.

## 62

Bei der Planung sind objektive Maßstäbe (realistische Annahmen) anzulegen. Angemessenheit der Zeitrelation ist anzunehmen, wenn sich innerhalb des absehbaren Zeitraumes voraussichtlich ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) ergeben wird oder sich lediglich deshalb nicht ergibt, weil von Sonderabschreibungen (zB [§ 8 Abs. 1a](#), [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#), [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#), [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#)) Gebrauch gemacht wird oder der Steuerpflichtige wegen gesetzlicher Einnahmenbeschränkungen nur ein begrenztes Bestandsentgelt – das allerdings dem Markt entsprechend voll auszuschöpfen ist – verlangen kann (VwGH 30.3.2011, [2005/13/0148](#); VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#)). Dies ist vor allem bei den so genannten Kategoriemietzinsen, den Richtwertmietzinsen und den landesgesetzlich begrenzten Mietzinsen (vor allem im Zusammenhang mit Wohnbauförderungsmaßnahmen) der Fall.

### Beispiele:

- *Angemessene Mietzinse nach [§ 16 Abs. 1 Mietrechtsgesetz](#) (eine gesetzliche Einnahmenbeschränkung liegt nur dann vor, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Rahmenbedingungen voll ausgeschöpft wurden)*
- *Mietzinsbeschränkung gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 3 lit. a Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz](#)*
- *Mietzinsbeschränkungen im Zusammenhang mit landesgesetzlichen Wohnbauförderungsmaßnahmen (zB gemäß dem [Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz](#) oder dem [VlbG. Landesgesetz](#) über die Förderung der Errichtung und der Erneuerung von Wohnraum sowie die Gewährung von Wohnbeihilfen)*

**63**

Die Ermittlung fiktiver marktkonformer Mietzinse kann beispielsweise anhand der Mietenspiegel der Wirtschaftskammer Österreich oder anhand von „Vergleichsvermietungen“ (zB Internetseiten von Immobilienmaklern) erfolgen.

**64**

Vertragliche Vereinbarungen über Mietzinsbeschränkungen stellen keine preisrechtlichen Zwangsmaßnahmen dar; die tatsächlich erzielten Einnahmen sind der Liebhabereibeurteilung zugrunde zu legen.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger kauft eine Wohnung und verpflichtet sich vertraglich, den bestehenden Mietvertrag zu übernehmen. Auf Grund dieser „Mietzinsbeschränkung“ entstehen Verluste. Für die Liebhabereibeurteilung sind die tatsächlich erzielten Mietzinse und nicht fiktive marktkonforme Mietzinse maßgeblich.*

**65**

Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ergibt sich aus dieser Prognose, dass der Gesamtgewinn- bzw. Gesamtüberschusszeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei.

*Beispiele:*

*Ein absehbarer Zeitraum umfasst 26,5 Jahre.*

*a) Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich nach 23 Jahren ein Totalüberschuss ergeben wird. Es liegt grundsätzlich eine Einkunftsquelle vor.*

*b) Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach 40 Jahren ein Totalüberschuss ergeben wird. Dies ist auf den Umstand zurückzuführen, dass von der gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) bestehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, Herstellungskosten auf 15 Jahre abzuschreiben. Bei Ansatz einer "normalen" AfA von 1,5 Prozent ergäbe sich nach 25 Jahren ein Totalüberschuss. Es liegt grundsätzlich eine Einkunftsquelle vor.*

*c) Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach 40 Jahren ein Totalüberschuss ergeben wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass einerseits von der gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) bestehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, Herstellungskosten auf 15 Jahre abzuschreiben, und andererseits eine Fremdfinanzierung von 90 Prozent besteht. Auch bei Ansatz einer "normalen" AfA von 1,5 Prozent ergäbe sich erst nach 30 Jahren ein Totalüberschuss. Es liegt Liebhaberei vor.*

**65a**

Die Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, [98/14/0217](#)). Die Nachvollziehbarkeit erfordert eine Aufgliederung der Prognose mindestens

nach Instandhaltung, Abschreibungen, Zinsen und sonstige Werbungskosten (in Anlehnung an die gruppenweise Gliederung im Formular E1b).

Alle im absehbaren Zeitraum anfallenden objektiv zu erwartenden Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind und Werbungskosten darstellen, sind in die Prognoserechnung aufzunehmen, auch wenn sie nur einmalig anfallen.

#### 65b

Eine am Beginn der Vermietung erstellte Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit der Vermietung geschlossen werden soll, hat sich an den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen zu orientieren (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#); VwGH 19.3.2013, [2010/15/0106](#)).

Wird eine Prognose erst nach Beginn der Tätigkeit aufgestellt, sind die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen (erforderliche Adaptierungen der tatsächlichen Ergebnisse siehe Rz 65e, Rz 65j und Rz 65k). Die Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlichen Ergebnissen dient der Prüfung der Prognose auf Plausibilität.

#### 65c

Die Prognoserechnung muss alle Jahre des absehbaren Zeitraumes umfassen. Es sind auch Zeiträume in der Prognose zu erfassen, in denen bereits Mittel als vorweggenommene Werbungskosten aufgewendet, aber noch keine Einnahmen erzielt wurden.

#### 65d

Enthält der Plan das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 20.3.2013, [2009/13/0058](#); VwGH 22.5.2014, [2010/15/0119](#)).

#### 65e

In der Prognose sind die voraussichtlichen Mieteinnahmen anzusetzen. Bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen im Sinne der Rz 62 sind anstatt der tatsächlichen Mieteinnahmen fiktive marktkonforme Mieteinnahmen zu berücksichtigen. Die tatsächlichen Ergebnisse vergangener Jahre sind in diesem Fall vor der Übernahme in die Prognose zu adaptieren.

#### 65f

Indexsteigerungen sind in der Prognose bei den Einnahmen und bei den Aufwendungen zu berücksichtigen. Veröffentlichte Indizes (zB Verbraucherpreisindex auf [www.statistik.at](http://www.statistik.at)) dienen als Anhaltspunkt für die Ermittlung des Ausmaßes der Indexsteigerung. Bei Richtwertzinsen gemäß [§ 16 Abs. 3 MRG](#) erfolgt alle zwei Jahre eine Anpassung durch Kundmachung des zuständigen Bundesministers. Zu beachten sind auch vertragliche

Vereinbarungen, wonach eine Indexerhöhung erst bei Überschreiten bestimmter Schwellenwerte zulässig ist.

#### 65g

In einer realitätsnahen Prognose ist sowohl das Risiko von uneinbringlichen Mietrückständen als auch das Leerstellungsrisiko zu berücksichtigen. Die Höhe dieser Risiken ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen. Anhaltspunkt für die Ermittlung dieser Risikovorsorgen können die aus der Literatur zur Liegenschaftsbewertung abgeleiteten Pauschalwerte sein (VwGH 18.10.2012, [2010/15/0167](#)). Das Mietausfalls- und Leerstellungsrisiko kann demnach mit einem Wert zwischen 2% und 5% des Jahresrohertrages (Mieteinnahmen) angesetzt werden. Bei der Festlegung innerhalb der Bandbreite sind insbesondere die Nutzungsart (zB Wohnen oder Gewerbe), Höhe der Miete und Erfahrungswerte des Vermieters bei vergleichbaren Vermietungen zu berücksichtigen.

Bei einer langfristigen Leerstellung (mehr als 6 Monate) sind die durch die Leerstellung anfallenden Kosten (zB nicht weiterverrechenbare Betriebskosten) in der Prognoserechnung zusätzlich zu berücksichtigen. Bei einer kurzfristigen Leerstellung sind diese Kosten von den Pauschalsätzen für das Mietausfalls- und Leerstellungsrisiko umfasst.

#### 65h

Künftige Instandhaltungskosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung regelmäßig eintreten, sind ebenfalls zu berücksichtigen (VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#); VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#), VwGH 18.10.2012, [2010/15/0167](#)). In eine Prognoserechnung können nur solche Beträge als Werbungskosten Eingang finden, von denen zu erwarten ist, dass sie im Prognosezeitraum tatsächlich anfallen werden (VwGH 18.10.2012, [2010/15/0167](#); VwGH 27.11.2017, [Ro 2016/15/0007](#)).

Bei Ermittlung der künftigen Instandhaltungskosten sind das Alter und der Zustand des Gebäudes jedenfalls miteinzubeziehen. Erfolgt die Schätzung der künftigen Kosten nicht anhand tatsächlich zu erwartender Aufwendungen, können diese unter Einbeziehung der Literatur zur Liegenschaftsbewertung geschätzt werden. Dementsprechend bestehen bei durchschnittlich ausgestatteten Immobilien keine Bedenken, folgende Werte je m<sup>2</sup> Nutzfläche anzuwenden:

| Alter bzw. Zeitraum seit der letzten Generalsanierung | Instandhaltungs- und Reparaturkosten in Euro pro m <sup>2</sup> Nutzfläche und pro Jahr |
|-------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 – 5                                                 | 7,50                                                                                    |
| 6 – 10                                                | 10,00                                                                                   |
| 11 – 15                                               | 12,00                                                                                   |

|       |               |
|-------|---------------|
| ab 16 | 15,00 – 25,00 |
|-------|---------------|

Bei der Festlegung innerhalb der Bandbreite (ab 16 Jahre) sind insbesondere das Alter und der Zustand des Gebäudes zu berücksichtigen. Die Werte können auch für gewerbliche Immobilien angewendet werden, sofern dies nicht zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt.

*Beispiel 1:*

*Ein im Jahr 2013 errichtetes Einfamilienhaus (120 m<sup>2</sup> Nutzfläche) wird ab 2018 zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt. Wegen negativer Ergebnisse in den Jahren 2018 und 2019 ist anhand einer Prognoserechnung eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Es bestehen keine Bedenken, die künftigen im absehbaren Zeitraum 2018 - 2037 zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten wie folgt zu ermitteln:*

| <i>Jahre</i>         | <i>Berechnung</i>                                                   | <i>In der Prognoserechnung zu berücksichtigende Instandhaltungskosten</i> |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| <i>2018 und 2019</i> | <i>tatsächliche Instandhaltungskosten laut Überschussrechnungen</i> |                                                                           |
| <i>2020 bis 2022</i> | <i>Alter 8 bis 10 Jahre -&gt; 120 x 10,00 x 3 Jahre</i>             | <i>3.600 Euro (1.200 pro Jahr)</i>                                        |
| <i>2023 bis 2027</i> | <i>Alter 11 bis 15 Jahre -&gt; 120 x 12,00 x 5 Jahre</i>            | <i>7.200 Euro (1.440 pro Jahr)</i>                                        |
| <i>2028 bis 2037</i> | <i>Alter 16 – 25 Jahre -&gt; 120 x 20,00 x 10 Jahre</i>             | <i>24.000 Euro (2.400 pro Jahr)</i>                                       |

*Beispiel 2:*

*Ein Steuerpflichtiger hat 2018 ein im Jahr 1970 errichtetes Mietzinshaus (900 m<sup>2</sup> Nutzfläche) erworben. Unmittelbar nach Erwerb wird das Gebäude einer grundlegenden Sanierung unterzogen. Ab 2019 werden Einnahmen aus der Vermietung des Mietzinshauses erzielt. Wegen negativer Ergebnisse in den Jahren 2018 und 2019 ist anhand einer Prognoserechnung eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Es bestehen keine Bedenken, die künftigen im absehbaren Zeitraum 2018 - 2043 zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten wie folgt zu ermitteln:*

| <i>Jahre</i>         | <i>Berechnung</i>                                                         | <i>In der Prognoserechnung zu berücksichtigende Instandhaltungskosten</i> |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| <i>2018 und 2019</i> | <i>tatsächliche Instandhaltungskosten laut Überschussrechnungen</i>       |                                                                           |
| <i>2020 bis 2023</i> | <i>2 bis 5 Jahre seit der Generalsanierung -&gt; 900 x 7,50 x 4 Jahre</i> | <i>27.000 Euro (6.750 pro Jahr)</i>                                       |

|               |                                                                      |                                |
|---------------|----------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 2024 bis 2028 | 6 bi 10 Jahre seit der Generalsanierung -> 900 x 10,00 x 5 Jahre     | 45.000 Euro (9.000 pro Jahr)   |
| 2029 bis 2033 | 11 bis 15 Jahre nach der Generalsanierung -> 900 x 12,00 x 5 Jahre   | 54.000 Euro (10.800 pro Jahr)  |
| 2034 bis 2043 | 16 bis 25 Jahre –nach der Generalsanierung -> 900 x 15,00 x 10 Jahre | 135.000 Euro (13.500 pro Jahr) |

**65i**

Fremdfinanzierungskosten sind unter Beachtung des Tilgungsplanes zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines variablen Zinssatzes sind die künftig anfallenden Zinsen zu schätzen. Ein begünstigtes Darlehen ist nicht auf einen fremdüblichen Zinssatz hochzurechnen, da die tatsächlich anfallenden bzw. erwarteten Zinsen in die Prognose aufzunehmen sind.

Geplante Kredittilgungen haben Einfluss auf die in der Prognose anzusetzenden Zinsaufwendungen. Zur Frage der Änderung der Bewirtschaftungsweise siehe Rz 97 ff.

**65j**

In tatsächlichen Ergebnissen vergangener Jahre berücksichtige Abschreibungen gemäß [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#), vorzeitige Abschreibungen und die Sofortabschreibung gemäß [§ 13 EStG 1988](#), eine unabhängig vom [UGB](#) vorgenommene degressive AfA gemäß [§ 7 Abs. 1a EStG 1988](#) sowie die beschleunigte AfA gemäß [§ 8 Abs. 1a](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) sind auf die Normalabschreibung umzustellen (siehe Rz 26).

Ebenso sind die Fünfzehntelabschreibungen von Herstellungskosten nach [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) auf die Normalabschreibung umzustellen (siehe Rz 36). Erst die derart adaptierten tatsächlichen Ergebnisse sind in die Prognose aufzunehmen.

**65k**

Führten Unwägbarkeiten (siehe Rz 19) in den tatsächlichen Ergebnissen vergangener Jahre zu steuerlichen Auswirkungen, sind diese für die Prognoserechnung einnahmen- und ausgabenseitig zu neutralisieren (zB Sanierung von Hochwasserschäden am Mietobjekt).

**65l**

Bei einem dem Betriebsvermögen zugehörigen Mietobjekt (zB Vermietung durch eine GmbH) ist ein theoretischer Veräußerungsgewinn nur dann in die Prognose einzubeziehen, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zur Veräußerung des Mietobjektes gesetzt hat oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat (BFG 23.2.2017, RV/3100175/2014; siehe auch Rz 32).

**65m**

Eine Prognose, deren Werte bereits für das erste Jahr der Betätigung von den nach der tatsächlichen Bewirtschaftungsart eingetretenen Verhältnissen in eklatantem Ausmaß abweicht, ist kein Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#); VwGH 19.3.2013, [2010/15/0106](#)).

Weichen bei einer ursprünglich positiven Prognose die tatsächlichen Einnahmen und Aufwendungen von den in der Prognose erfassten Werten ab und wird dadurch das Erreichen des positiven Gesamtergebnisses fraglich, ist für die Liebhabereibeurteilung eine neue Prognose auf Basis der Informationen der ersten Jahre der Vermietung zu erstellen.

**66**

Wird nach endgültiger Annahme von Liebhaberei die Bewirtschaftung so umgestellt, dass eine Gewinn- bzw. Überschussabsicht anzunehmen ist, gilt dies als neuerlicher Beginn einer Betätigung. Es ist somit abermals zu prüfen, ob

- bei durchgehender Vermietung der absehbare Zeitraum von 25 Jahren ab dem Zeitpunkt des angenommenen Beginns der Betätigung,
- bei nicht durchgehender Vermietung der absehbare Zeitraum von 25 Jahren ab dem tatsächlichen neuerlichen Beginn der Vermietung, höchstens 28 Jahren ab dem Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) im Zuge der Umstellung der Bewirtschaftung, nunmehr eingehalten werden kann.

**67**

Führt eine entgeltliche Gebäudeüberlassung zum Entstehen von Jahresverlusten, kommt es für die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, ausschließlich darauf an, ob die Betätigung geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraums (25 bzw. 28 Jahre) einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Eine Kriterienprüfung ist nicht anzustellen (VwGH 15.9.2011, [2011/15/0117](#); VwGH 24.10.2013, [2011/15/0182](#); VwGH 26.1.2017, [Ro 2014/15/0006](#)).

## 4. Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei ([§ 1 Abs. 2 LVO](#))

### 4.1. Allgemeines

68

In den Fällen des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) ist bei Auftreten von Verlusten (siehe Rz 5) Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes (siehe Rz 22 ff) oder Gesamtüberschusses (siehe Rz 35 f) in einem absehbaren Zeitraum (siehe Rz 87 ff) tatsächlich zu erwarten ist. Aus [§ 2 Abs. 4 erster Satz LVO](#) ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss.

69

Ist eine Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten, bleibt die Annahme von Liebhaberei so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt (siehe Rz 93 ff).

70

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten im Sinne der Rz 16 vorliegen.

Andernfalls hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. zur Vermietung VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#)). Gelingt der Nachweis nicht, stellt die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war. Dieses nachträgliche Hervorkommen, dass die Planung nur auf begrenzten Zeitraum angelegt war, rechtfertigt eine amtswegige Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#).

Hinsichtlich der Offenlegung der Beurteilungsgrundlagen siehe Rz 11.

## 4.2. Tatbestand der Bewirtschaftung ([§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO](#))

71

Die Bewirtschaftung kann sowohl Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch solche des Umlaufvermögens betreffen. Liebhaberei ist anzunehmen, wenn sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Beide Tatbestände sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen (VwGH 21.12.2016, [Ro 2015/13/0002](#); VwGH 18.12.2014, [2011/15/0164](#); VwGH 16.12.2009, [2008/15/0059](#)). Die konkrete subjektive Sicht oder die subjektive Neigung des Steuerpflichtigen sind unbeachtlich. Der Tatbestand kann somit auch auf Körperschaften zutreffen.

72

Wirtschaftsgüter, die unter [§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO](#) fallen, sind nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen.

*Beispiel:*

*Die Vermietung eines Sportflugzeuges oder einer privaten Bedürfnissen genügenden Segelyacht fällt unter [§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO](#). Die Bewirtschaftung von Verkehrsflugzeugen fällt nicht unter den Anwendungsbereich dieser Bestimmung.*

73

Unter Sport- und Freizeitausübung können beispielsweise folgende Betätigungen fallen:

- Freizeittierzucht (Pferdezucht, Brieftaubenzucht, Hundezucht, Pelztierzucht usw.),
- Freizeitlandwirtschaft (VwGH 30.6.2010, [2005/13/0077](#)), Freizeitimkerei, Freizeitfischerei,
- Sport-, Sauna- und Schwimmhallenbetrieb kleinen Umfangs,
- Rennstall,
- Sammlertätigkeit (zB Briefmarken, Münzen, Spielzeug).

74

Bei der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigungen lediglich in kleinerem Umfang (Rz 72) bzw. als Ausfluss einer Sammelleidenschaft betrieben werden. Dies kann in folgenden Fällen zutreffen:

- Handel mit oder Verleih und entgeltliche Ausstellung von Antiquitäten und Kunstwerken,
- Handel mit Weinen,
- Jagd,
- Vermietung von Luxusfahrzeugen (zB Oldtimern), Yachten oder Privatflugzeugen,

- Bewirtschaftung eines Schlosses (zB durch Abhaltung von Ausstellungen, Vermietung).

75

Die „Schaffung einer Kapitalanlage“ entspricht grundsätzlich einer in der privaten Lebensführung begründeten Neigung (VwGH 24.3.1998, [93/14/0028](#)). Beispiele dafür können sein: Wohnung (VwGH 5.5.1992, [92/14/0027](#)); echte stille Beteiligung.

Die Verwertung von Nutzungsrechten an Appartements fällt ebenfalls unter [§ 1 Abs. 2 LVO](#), da sich diese nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (VwGH 24.2.2011, [2007/15/0025](#)).

Hingegen sind fremdfinanzierte Rentenversicherungsmodelle nicht vom Anwendungsbereich des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) erfasst, da sich ein Rentenvertrag nach der Verkehrsauffassung nicht für eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet und ein Rentenstammrecht nicht zu den Wirtschaftsgütern gehört, die typischerweise für die Freizeitbeschäftigung oder Sportausübung Verwendung finden (VwGH 20.2.2019, [Ro 2017/13/0001](#); VwGH 19.3.2013, [2010/15/0141](#)).

### 4.3. Tatbestand der Tätigkeit ([§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#))

76

Unter den Tatbestand des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Dies trifft etwa zu auf:

- Betreiben von Sport (zB nebenberuflicher Karatetrainer, vgl. UFS 24.4.2003, RV/1306-L/02; nebenberufliche Tätigkeit als Pilot, vgl. UFS 16.1.2006, RV/3250-W/02; Sportamateur),
- Essen und Trinken (zB Tätigkeit als Weinseminarveranstalter, vgl. UFS 7.1.2004, RV/0592-W/02),
- Filmen und Fotografieren (zB Herstellen eines Naturfilmes, vgl. UFS 12.12.2003, RV/0452-W/02),
- Malen und andere kreative Tätigkeiten, Musizieren (zB VwGH 25.2.2003, [98/14/0088](#) sowie UFS 27.11.2003, RV/0509-L/02 betr. Malereitätigkeit einer Psychologin und Psychotherapeutin; UFS 8.9.2003, RV/1503-L/02 betr. pensioniertem Bildhauer und Restaurator; UFS 4.2.2004, RV/2316-W/02 betr. nebenberuflichem Musiker und Alleinunterhalter; VwGH 30.7.2002, [96/14/0116](#) und UFS 17.6.2003, RV/0145-W/02 betr. nebenberuflicher Schriftsteller),

- Reisen (zB UFS 3.6.2005, RV/0301-G/04 betr. nebenberuflichem Reiseschriftsteller und Vortragendem),
- nebenberufliche Tätigkeit im Bereich der Esoterik als spirituelle Beraterin (BFG 23.6.2015, RV/1100113/2012),
- nebenberufliche Mitwirkung in einer Band (BFG 27.3.2018, RV/7102951/2010).

#### **4.4. Tatbestand der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ([§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#))**

##### **4.4.1. Einordnung und betroffene Wirtschaftsgüter**

77

Die Einordnung unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) erfolgt ausschließlich nach der Art des Wohnraumes. Die Anzahl der bewirtschafteten Objekte ist unmaßgeblich (dh. die Vermietung von zB zehn Eigentumswohnungen im gleichen Haus ist jedenfalls als Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) anzusehen). Zum Umfang der Beurteilungseinheit siehe Rz 8 f. Unter Bewirtschaftung sind vor allem die Vermietung und Untervermietung zu verstehen.

78

Zu den Wirtschaftsgütern, die unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) fallen, zählen vor allem:

- Ein- und Zweifamilienhäuser (einschließlich Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser, Villen, Herrenhäuser usw.),
- Eigentumswohnungen,
- Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten,
- einzelne Appartements (Mietwohnungen, vgl. UFS 28.4.2006, RV/0278-G/05),
- im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (siehe Rz 59) uÄ.

Mit den in [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) angeführten "Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten" sind Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen. Vor diesem Hintergrund ist "Eigenheim" im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) dahingehend auszulegen, dass der Inhalt dieses Begriffes nicht deckungsgleich ist mit dem in [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) in einem anderen Zusammenhang, nämlich für die Frage der Abziehbarkeit als Sonderausgaben, verwendeten Begriff des "Eigenheimes".

Auch ein Haus mit vier Wohneinheiten kann als ein "Eigenheim" im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) angesehen werden, wenn die vermieteten Gebäudeteile (zwei Wohnungen) zu einem Haus gehören, das sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignet und – soweit nicht der Vermietung für Wohnzwecke gewidmet – nach wie vor von der Familie bewohnt wird (VwGH 23.9.2010, [2006/15/0318](#)).

Der Einordnung unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) steht nicht entgegen, dass eine Privatnutzung für die Zukunft nicht geplant ist (VwGH 21.9.2005, [2001/13/0278](#)).

#### **4.4.2. Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten**

79

Sind die Rechte der Miteigentümer so gestaltet, dass sich daraus eine konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu einzelnen Miteigentümern ergibt, kann dies zu einer Annahme einer Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) führen. Dies ist dann der Fall, wenn der Miteigentumsanteil mit einem Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohnung derart verbunden ist, dass dieses Nutzungsrecht eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschafft.

80

Eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung ist dann anzunehmen, insoweit die im Folgenden angeführten drei Umstände gemeinsam (neben Z 1 und 2 alternativ Z 3a oder Z 3b) zutreffen.

1. Dem Kaufinteressenten eines Miteigentumsanteils wird eine bestimmte Wohneinheit zugewiesen.
2. Das Ausmaß des Miteigentumsanteils orientiert sich am (Nutzungs-)Wert der zugewiesenen Wohneinheit im Verhältnis zu den (Nutzungs-)Werten der anderen Wohneinheiten.
3. Es liegen Vereinbarungen vor, die
  - a. entweder für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum sprechen bzw. die künftige Begründung von Wohnungseigentum vorbereiten (siehe Rz 82 f)
  - b. oder eine wirtschaftliche Nutzung des Miteigentumsanteiles mit der Nutzung einer bestimmten Wohneinheit verbinden (siehe Rz 84).

81

Liegt eine gemischte Vermietung der Art vor, dass neben einer dem Miteigentümer wirtschaftlich zugeordneten Wohneinheit auch Geschäftslokale oder nicht zugeordnete

Wohneinheiten vermietet werden, ist eine Überprüfung der Betätigung im Sinne dieses Absatzes (nur) für die wirtschaftlich zugeordneten Wohneinheiten vorzunehmen.

82

Für eine künftig – wenn auch nach Ablauf bestimmter Zeiträume (zB zehn Jahren) – erfolgende Begründung von Wohnungseigentum spricht eine der folgenden Vereinbarungen:

- Der Miteigentümer verpflichtet sich im Miteigentumsvertrag verbindlich, Wohnungseigentum zu begründen. Dem steht gleich, wenn den Miteigentümern ein klagbarer Anspruch (andernfalls Schadenersatz) auf Begründung von Wohnungseigentum eingeräumt und ein Vorwegverzicht auf das Erheben von Einsprüchen vereinbart ist.
- Der Miteigentumsvertrag beinhaltet das aufschiebend befristete Anbot zum Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages durch die Miteigentümer, wobei Wohnungseigentum auch ohne vorangegangenen Mehrheitsbeschluss begründet werden kann.
- Konzeptionsverträge, Prospektmaterial oder andere Unterlagen oder Maßnahmen (zB Vorwegbegleichung der Notariatskosten für den Wohnungseigentumsvertrag, Grundbucheintragung nach [§ 40 WEG 2002](#)) ergeben in ihrem Zusammenhang nach dem Gesamtbild eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum.

83

Mietwohnhäuser mit qualifizierten Nutzungsrechten liegen auch dann vor, wenn eine Verknüpfung der Miteigentumsanteile mit den jeweiligen Wohneinheiten dergestalt vorgenommen wurde, dass der einzelne Miteigentümer über eine bestimmte Wohnung durch Übertragung auf einen Rechtsnachfolger verfügen kann (VwGH 28.3.2001, [98/13/0032](#)).

84

Für eine unmittelbare Verbindung der wirtschaftlichen Nutzung des Miteigentumsanteils und der Nutzung einer bestimmten Wohneinheit spricht beispielsweise eine der folgenden Gestaltungen:

- Der Miteigentümer erhält an der zugewiesenen Wohneinheit ein ausschließliches Nutzungsrecht, wobei es gleichgültig ist, ob diese Nutzung eine entgeltliche Überlassung oder eine Eigennutzung umfasst.
- Die Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt nicht nach Maßgabe der Miteigentumsquoten (also nicht im Rahmen eines Mietenpools), sondern entspricht den für die zugewiesenen Wohneinheiten erzielten Mieteinnahmen. Die Vermietung erfolgt diesfalls zwar im Namen der Miteigentümergemeinschaft, aber auf Rechnung des jeweiligen Miteigentümers.

- Es steht dem Miteigentümer frei, die ihm zugewiesene Wohneinheit auf seine Kosten in jede Richtung umfassend baulich zu verändern, ohne die Zustimmung der anderen Miteigentümer hiefür einholen zu müssen.

**85**

Werden vertragliche Bestimmungen durch die Miteigentümer nachträglich verändert, sind diese Änderungen für vergangene Zeiträume unbeachtlich. Dies gilt im Hinblick auf das steuerliche Rückwirkungsverbot auch dann, wenn die Änderungen von Vertragsbestimmungen rückwirkend vereinbart werden.

## **4.5. Absehbarer Zeitraum**

### **4.5.1. Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 und 2 LVO](#)**

**86**

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein, um die Betätigung als Einkunftsquelle qualifizieren zu können.

**87**

Eine Zeitspanne ist dann noch absehbar, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird (VwGH 22.10.1996, [95/14/0146](#), wonach bei der Veranlagung von Kapital in Form einer stillen Beteiligung ein Zeitraum von 17 Jahren nicht mehr als übliche Rentabilitätsdauer angesehen werden kann). Die Länge des absehbaren Zeitraumes hängt daher von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab (vgl. UFS 4.2.2004, RV/2316-W/02, wonach bei einem nebenberuflichen Musiker und Alleinunterhalter ein Zeitraum von neun Jahren für eine Tätigkeit als Musiker – Alleinunterhalter – gerade noch absehbar ist; weiters UFS 15.6.2004, RV/0564-W/02, wonach bei einer Vercharterung einer Segelyacht „ein Zeitraum von zehn Jahren mehr als ausreichend“ ist).

**88**

Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann, ist regelmäßig erst nach Ablauf eines nach der jeweiligen Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich. Ein solcher Beobachtungszeitraum ist jedoch entbehrlich, wenn nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheint.

#### 4.5.2. Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#)

89

Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit ist eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus.

Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#); VwGH 3.7.2003, [99/15/0017](#); VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#); VwGH 22.3.2010, [2010/15/0036](#)).

90

Der absehbare Zeitraum beträgt 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

*Beispiel:*

*Im Hinblick auf die Vermietung einer Eigentumswohnung fallen am 17.10.01 erstmals Ausgaben an. Die Vermietung beginnt am*

*a) 1.2.02*

*b) 15.3.03*

*ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 17.10.01 bis 1.2.22 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 3,5 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).*

*ad b) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 17.10.01 bis 15.3.23 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 16 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).*

Die Rz 61 (Verlängerung des absehbaren Zeitraumes durch vorweggenommene Werbungskosten), Rz 62 (gesetzliche Einnahmenbeschränkungen) und Rz 66

(Betätigungsbeginn nach endgültiger Annahme von Liebhaberei) sind sinngemäß anzuwenden.

91

Im Zweifel ist anhand einer Prognoserechnung (siehe Rz 65a ff) zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#); VwGH 28.6.2006, [2002/13/0036](#)).

Der Nachweis, dass bei einer Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) die Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten lässt, obliegt dem Steuerpflichtigen. Dieser hat die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 27.4.2011, [2008/13/0162](#); VwGH 24.5.2012, [2009/15/0075](#)).

Eine geplante realistische Fremdmitteltilgung nach Rz 97 ff ist jedenfalls in die Prognoserechnung aufzunehmen. Ergibt sich aus der Prognose, dass der Gesamtüberschusszeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei.

#### **4.5.3. Wandel einer Betätigung nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) in eine Betätigung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#)**

92

Bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) tritt durch die spätere Begründung von (Quasi-)Wohnungseigentum ein Wandel in eine Betätigung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) ein. In diesem Fall ist die Tätigkeit von ihrem Beginn an in ihrer Gesamtheit als Betätigung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) zu qualifizieren.

##### *Beispiel:*

*Im Zusammenhang mit der Vermietung eines Zinshauses fallen am 1.3.01 erstmals Aufwendungen an, die Vermietung beginnt am 1.9.02. Der absehbare Zeitraum nach § 1 Abs. 1 beträgt 26,5 Jahre (1.3.01 bis 1.9.27). Im Jahr 04 wird Wohnungseigentum begründet. Die Vermietung ist insgesamt als Betätigung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) zu beurteilen. Eine Einkunftsquelle liegt vor, wenn auch im (kürzeren) absehbaren Zeitraum von 21,5 Jahren (1.3.01 bis 1.9.22) ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist; andernfalls ist vom Beginn an – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten – Liebhaberei anzunehmen.*

## 4.6. Änderung der Bewirtschaftung ([§ 2 Abs. 4 LVO](#))

93

Eine einmal als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit muss nicht auch zukünftig immer als Liebhaberei qualifiziert werden, wie umgekehrt sich eine Einkunftsquelle zur Liebhaberei wandeln kann, weil der Liebhabereibetrachtung im Rahmen des § 1 Abs. 2 jeweils nur Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung zugrunde zu legen sind. Tritt bei Betätigungen nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, ist anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliegt. Mit einer Änderung der Wirtschaftsführung beginnt ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen (VwGH 17.3.2005, [2004/16/0252](#)). Zur Änderung der Bewirtschaftung bei Betätigungen nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) siehe Rz 55.

94

Treten bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) tatsächlich zu erwarten ist (siehe Rz 68 ff), ist das Vorliegen von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, die dazu führt, dass

- ein Wandel in eine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) stattfindet (Rz 96) oder
- nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird (Rz 97).

### *Beispiel 1:*

*Anhand einer realistischen Prognoserechnung wurde im Jahr 01 glaubhaft gemacht, dass die in diesem Jahr begonnene Vermietung einer Eigentumswohnung nach elf Jahren einen Gesamtüberschuss ergibt. Im Jahr 04 wird auf Grund einer Erbschaft das Fremdkapital zur Gänze getilgt. Es liegt keine Änderung der Bewirtschaftung vor, weil schon vor der Fremdkapitalrückzahlung eine Einkunftsquelle anzunehmen war. Die Tilgung bewirkt lediglich eine Verkürzung des Gesamtüberschusszeitraumes.*

### *Beispiel 2:*

*Eine Änderung der Bewirtschaftung liegt vor, wenn die Mächtigungspreise für Appartements gegenüber den allgemeinen Preissteigerungen wesentlich erhöht werden, wodurch erstmals ein Einnahmenüberschuss aus der Vermietung dieser Appartements erzielt werden kann (VwGH 24.4.1996, [93/15/0028](#)).*

95

Wird die Wirtschaftsführung bereits im zweiten (Veranlagungs-)Jahr einer Betätigung wesentlich geändert, wirkt diese Änderung auf den Beginn der Tätigkeit zurück und führt daher zu keiner Teilung in zwei verschiedene Beurteilungsperioden (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0116](#)).

96

Eine wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung, die zum Wandel in eine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) führt, liegt dann vor, wenn die Bewirtschaftung derart intensiviert wird, dass eine Eignung der Wirtschaftsgüter für eine private Nutzung vom Umfang her nicht mehr gegeben ist.

*Beispiele:*

- *Übergang von einer extensiven Freizeittierhaltung auf eine intensive Tierhaltung.*
- *Wesentliche Erweiterung eines mit wenigen, auch für die private Nutzung geeigneten Exponaten geführten Antiquitätenhandels.*
- *Umstellung einer Fremdenzimmervermietung im Wohnverband auf eine gewerbliche Beherbergung.*
- *Umstellung einer saisonalen Fremdenzimmervermietung auf eine Dauervermietung (BFG 27.11.2018, RV/7100872/2013).*
- *Ausweitung einer herkömmlich betriebenen Forstwirtschaft auf den Verkauf von Quellwasser.*
- *Erhebliche und nachhaltige Erweiterung des "Produktions-" und Verkaufsumfanges von Kunstwerken eines Künstlers; erhebliche und nachhaltige Preisänderung bei unverändertem Produktionsumfang. Eine Steigerung des Bekanntheitsgrades eines Künstlers und die damit verbundene leichtere Veräußerlichkeit seiner Werke stellt allein hingegen keine Änderung der Bewirtschaftung dar.*

97

Eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart, die zur objektiven Ertragsfähigkeit führt, kann gegeben sein

- bei Übergang von Eigenbewirtschaftung zur Verpachtung,
- bei bedeutender Änderung der Finanzierung, vor allem bei – vom ursprünglichen Kreditvertrag abweichender – außerordentlicher Tilgung von Fremdmitteln aus außerbetrieblichen Mitteln (VwGH 29.4.2010, [2007/15/0227](#), betr. Änderung der Rückzahlungsbedingungen; VwGH 21.9.2005, [2001/13/0278](#)).

98

Ist die vorzeitige Darlehensrückzahlung vom Beginn der Tätigkeit an geplant, liegt keine zu einer Änderung der Wirtschaftsführung führende außerordentliche Tilgung vor (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0116](#)). Es muss jedoch eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung besteht (vgl. auch VwGH 6.7.2006, [2002/15/0170](#), wonach die Absicht, „Darlehen immer so rasch wie möglich zurückzuzahlen“, nicht ausreicht).

Die ernsthafte Absicht ist dann anzunehmen, wenn Höhe und Zuflusszeitpunkt des für die Fremdkapitaltilgung vorgesehenen Geldbetrages von vornherein konkretisierbar und anhand

geeigneter Unterlagen nachweisbar sind (vor allem so genannte „endfällige“ Kapitalanlagen wie zB Erlebensversicherungen, Bausparen, Tilgung von Anleihen). Die Verfolgung der ernsthaften Absicht macht es auch erforderlich, dass die außerordentliche Tilgung in einem zeitlichen Rahmen von 10 Jahren geplant ist. Der Plan ist der Abgabenbehörde gegenüber offenzulegen bzw. in eine allfällige Prognoserechnung (Rz 65a ff) aufzunehmen (VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#)). Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdmitteltilgung verwenden zu wollen, ist keineswegs ausreichend.

*Beispiel 1:*

*Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahr 01 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Der Steuerpflichtige beabsichtigt, den im Jahr 07 zu erwartenden Betrag aus einer Erlebensversicherung für die Kreditabdeckung zu verwenden. Er gibt dies in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 01 der Abgabenbehörde bekannt, wobei er die entsprechende Versicherungspolizze beifügt. Die tatsächliche (teilweise) Kredittilgung im Jahr 07 wird daher zu keiner Änderung der Bewirtschaftung führen.*

*Beispiel 2:*

*Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahr 01 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Im Jahr 05 erbt der Steuerpflichtige einen größeren Geldbetrag, den er zur Kreditabdeckung verwendet. Diese außerordentliche Fremdmitteltilgung führt zu einer Änderung der Bewirtschaftung, und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige bereits mit der Einkommensteuererklärung 01 die Absicht geäußert hat, allfällige zukünftige Geldzuflüsse zur Kreditabdeckung verwenden zu wollen.*

*Beispiel 3:*

*Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahr 01 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Im Kreditvertrag ist vereinbart, dass nach Ablauf von vier Jahren die Hälfte des ausstehenden Betrages getilgt wird. Diese Tilgung ist nicht außerordentlich und führt daher zu keiner Änderung der Bewirtschaftung.*

99

Kann die ernsthafte Absicht für eine von Beginn der Tätigkeit an geplante vorzeitige Darlehensrückzahlung nachgewiesen werden, ist – wenn sich hierdurch ein prognostizierter Gesamtüberschuss ergibt – die Tätigkeit als Einkunftsquelle einzustufen. Wird entgegen der ursprünglichen Absicht das Darlehen nicht vorzeitig getilgt, ist zu unterscheiden:

- Ist das Unterlassen der Darlehenstilgung auf Unwägbarkeiten im Sinne der Rz 16 zurückzuführen, liegt weiterhin eine Einkunftsquelle vor.
- Andernfalls hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass sich das Unterlassen der Darlehenstilgung erst nachträglich ergeben hat. Gelingt der Nachweis nicht, stellt das Unterlassen der Darlehenstilgung ein Indiz dafür dar, dass - entgegen dem Vorbringen des Steuerpflichtigen - keine vorzeitige Darlehenstilgung geplant war. Dieses

nachträgliche Hervorkommen rechtfertigt eine amtswegige Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#).

**100**

Eine Umschuldung ist grundsätzlich keine Änderung der Bewirtschaftung. Die Umwandlung eines Bausparkassendarlehens in einen niedriger verzinsten Fremdwährungskredit oder umgekehrt stellt grundsätzlich keine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements dar. Ein solcher bedeutender Eingriff in die wirtschaftliche Gestaltung wäre hingegen denkbar, wenn ein bestehender Kredit durch eine eigenkapitalähnliche Finanzierung (zB ein zinsloses Privatarlehen) ersetzt würde (vgl. auch VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#), betreffend Umstellung von einem „endfälligem“ Kreditvertrag auf eine Ratentilgungsvereinbarung; eine derartige Änderung der Rückzahlungsbedingungen des Kreditvertrages, welche nicht Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen war, führt zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart).

**101**

Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch Maßnahmen des Steuerpflichtigen erkennbar wird. Die Änderung der Bewirtschaftung führt also nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind (VwGH 29.4.2010, [2007/15/0227](#)). Wandelt sich eine Betätigung durch die Änderung der Bewirtschaftung in eine Betätigung gemäß [§ 1 Abs. 1 LVO](#), wird ein Anlaufzeitraum im Sinne des [§ 2 Abs. 2 LVO](#) in Gang gesetzt.

**101a**

Bestimmte Aufwendungen aus der Liebhabereiphase, die nach Vornahme der Veränderung wirksam bleiben, sind nach Änderung zu einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle weiter zu berücksichtigen (VfGH 7.3.1995, [B 301/94](#); VwGH 26.4.2012, [2009/15/0194](#)).

Weiterwirkende Aufwendungen in diesem Sinne sind:

- „vorweggenommene“ Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten während der Liebhabereiphase im Hinblick auf eine spätere Einkunftsquelle (vgl. EStR 2000 Rz 1095, Rz 6420),
- Aufwendungen, die gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) zwingend zu verteilen sind,
- verteilungspflichtige Aufwendungen gemäß [§ 19 Abs. 3 EStG 1988](#).

Nach Änderung der Bewirtschaftung können daher die noch offenen Fünfteilbeträge geltend gemacht werden. Jene Fünfteilbeträge, die auf den Zeitraum der Liebhaberei

entfallen, sind nicht zu berücksichtigen, weil sie in dieser Zeit verbraucht wurden. Für die nach Änderung der Bewirtschaftung anzustellende Prognoserechnung sind ebenfalls nur die noch offenen Fünfzehntelbeträge heranzuzuziehen.

Aufwendungen, die während der Liebhabereiphase anfallen und nur auf Antrag verteilt werden können, sind nicht zu berücksichtigen (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0240, zu § 28 Abs. 3 EStG 1988). Herstellungsaufwendungen sind verteilt über die Restnutzungsdauer zu berücksichtigen.

#### 101b

Sollen der Behörde nicht bekannte Aufwendungen bzw. Ausgaben als „weiterwirkende Aufwendungen“ in einem späteren Besteuerungsabschnitt Berücksichtigung finden, obliegt es dem Steuerpflichtigen, diese Aufwendungen geltend zu machen und gegebenenfalls deren Höhe gegenüber der Abgabenbehörde zweifelsfrei nachzuweisen. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung findet dort ihre Grenzen, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, [94/15/0131](#); VwGH 15.12.2009, [2006/13/0136](#)).

#### 101c

Zur Berechnung der AfA sind die Berechnungsgrundlage und der AfA-Satz, die zu Beginn der Vermietung festgelegt wurden, fortzuführen. Die auf den Zeitraum der Liebhaberei entfallenden AfA-Beträge sind nicht zu berücksichtigen.

## 5. Betätigung mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft ([§ 1 Abs. 3 LVO](#))

### 5.1. Unwiderlegbare Einkunftsquellenvermutung

102

In den Fällen des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) darf niemals von Liebhaberei ausgegangen werden. Danach besteht eine unwiderlegbare Einkunftsquellenvermutung für Einheiten, die mit weiteren Einheiten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, und die aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten werden. Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung ist daher jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzunehmen, wenn dies aus den genannten Gründen plausibel anmutet (VwGH 25.6.2008, [2006/15/0218](#); VwGH 30.4.2003, [98/13/0114](#)). Volkswirtschaftliche Gründe oder ein öffentliches Interesse sind hingegen unbeachtlich (VwGH 29.11.2006, [2004/13/0075](#)).

[§ 1 Abs. 3 LVO](#) setzt voraus, dass es sich um eine verlustbringende Beurteilungseinheit im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) handelt (VwGH 24.2.2011, [2007/15/0025](#)).

Bei den in [§ 1 Abs. 3 LVO](#) angeführten Einheiten ist keine Einnahmenerzielung erforderlich.

103

Eine Prüfung nach [§ 1 Abs. 3 LVO](#) ist dann nicht durchzuführen, wenn die verlustbringende wirtschaftliche Einheit nicht zumindest als Teilbetrieb anzusehen ist, sondern bloß als unselbständiger Teil eines ansonsten gewinnträchtigen Betriebes.

104

Wird eine Einheit wegen Nichtanwendbarkeit des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) als Liebhaberei eingestuft, gilt Rz 128 entsprechend; Aufwendungen bzw. Ausgaben, die mit dieser Einheit zusammenhängen, können daher nicht bei Ermittlung der Einkünfte der anderen (steuerrechtlich relevanten) Einheit berücksichtigt werden.

### 5.2. Wirtschaftlicher Zusammenhang

105

Der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang muss grundsätzlich Einheiten desselben Steuerpflichtigen betreffen, die ihrerseits eine steuerpflichtige Einkunftsquelle darstellen.

*Beispiel:*

*Im Zusammenhang mit einem Krankenhausbetrieb (unentbehrlicher Hilfsbetrieb der gemeinnützigen Krankenhausbetriebsgesellschaft) wird zur Nutzung von Synergien eine Wäscherei betrieben, die entgeltliche Waschleistungen für fremde Dritte erbringt.*

*Im Rahmen der Wäscherei ist ein Gesamtgewinn objektiv nicht erzielbar. Die Betätigung der Wäscherei stellt keine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) dar, weil sie nicht mit einer steuerpflichtigen Einkunftsquelle in Zusammenhang steht.*

106

Die Voraussetzung des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige einerseits im Rahmen eines Einzelunternehmens und andererseits im Rahmen einer Mitunternehmerschaft tätig ist. [§ 1 Abs. 3 LVO](#) ist daher auch dann anzuwenden, wenn eine mitunternehmerische Betätigung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer einzelunternehmerischen Einheit desselben Steuerpflichtigen steht, weil die Einkünfte dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

*Beispiel:*

*Ein Arzt ist Mitunternehmer einer (unrentablen) Personengesellschaft für alternative Heilmethoden. Es kann ein Fall des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) vorliegen (VwGH 25.6.2008, [2006/15/0218](#)).*

Mitunternehmeranteile anderer Steuerpflichtiger, bei denen kein Zusammenhang im Sinne des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) besteht, sind nach [§ 2 Abs. 1 LVO](#) im Wege der Kriterienprüfung auf Liebhaberei zu prüfen.

107

Das Aufrechterhalten einer verlustbringenden Betätigung aus Gründen der Gesamtrentabilität ist dann gegeben, wenn sich aus der verlustbringenden Betätigung eine erhöhte Rentabilität für den Gesamtbetrieb ergibt.

*Beispiele:*

- *Eine an sich verlustbringende Liftanlage wird deshalb aufrechterhalten, weil der Rentabilitätsvorteil für den Gesamtbetrieb (Hotel und Liftanlage) größer ist als der Nachteil aus den Dauerverlusten der Liftanlage.*
- *Eine als Teilbetrieb geführte verlustbringende Sozialeinrichtung für betriebszugehörige Arbeitnehmer (zB Urlaubsheime, Betriebsküchen) wird deshalb aufrechterhalten, weil sie sich auf die Motivation der Arbeitnehmer und damit auf die Gesamtrentabilität des Unternehmens positiv auswirkt.*
- *Ein Steuerpflichtiger betreibt eine profitable Berghütte und einen verlustbringenden Hüttentransportdienst.*

108

Für die Anwendbarkeit des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) muss die verlustbringende Einheit die Gesamtrentabilität unmittelbar beeinflussen; ein bloß mittelbarer Zusammenhang ist nicht ausreichend. Die Aufrechterhaltung einer Einheit auf Grund einer möglichen „Umwegrentabilität“ für eine weitere Einheit führt daher zu keiner Einkunftsquellenvermutung im Sinne des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) (VwGH 26.3.2007, [2006/14/0017](#); VwGH 18.12.2008, [2006/15/0011](#)).

*Beispiel:*

*Ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen einer Gemeinde betreibt auch ein verlustbringendes Hallenbad. Das Hallenbad fördert die Auslastung der in der Gemeinde liegenden Tourismusbetriebe und nicht unmittelbar das E-Werk. Ein allfällig höherer Stromabsatz durch einen gesteigerten Stromverbrauch der Tourismusbetriebe ist als bloße Umwegrentabilität hinsichtlich der Beurteilung der Gesamrentabilität nicht zu beachten.*

**109**

Das Vorliegen der Gesamrentabilität ist vorab (ex ante) zu beurteilen. Entscheidend ist daher die Eignung der zu beurteilenden Einheit, die Gesamrentabilität der anderen Einheit zu steigern; ob die Einheit die Gesamrentabilität tatsächlich gesteigert hat, ist nicht entscheidend (VwGH 25.6.2008, [2006/15/0218](#)).

**110**

Das Aufrechterhalten einer verlustbringenden Betätigung aus Gründen der Marktpräsenz ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine bestimmte Marke bzw. ein bestimmter Name im Hinblick auf künftige wirtschaftliche Aktivitäten am Markt erhalten bleiben soll oder wenn eine solche Betätigung zur Abrundung einer bestimmten Angebotspalette fortgeführt wird.

**111**

Eine wirtschaftliche Verflechtung bestimmter Betätigungen ist vor allem bei verschiedenen Produktionsstufen gegeben. So könnte eine verlustbringende Produktionsstufe deshalb aufrechterhalten werden, weil im selben Unternehmen auch die Finalproduktion vorgenommen wird.

## **6. Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit ([§ 4 LVO](#))**

### **6.1. Gemeinschaftliche Betätigung ([§ 4 Abs. 2 LVO](#))**

112

Bei Betätigungen, die durch eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ausgeübt werden, ist die Liebhabereibeurteilung in einem zweistufigen Verfahren vorzunehmen. Es ist zunächst zu untersuchen, ob die gemeinschaftliche Betätigung auf der Ebene der Gemeinschaft als Einkunftsquelle anzusehen ist. Dabei sind je nach Art der Tätigkeit die in den vorstehenden Abschnitten getroffenen Ausführungen zu beachten.

113

Das bei der Liebhabereibeurteilung maßgebende steuerliche Ergebnis hat jenen Aufwand (Ausgaben) der Personenvereinigung zu enthalten, der beim Gesellschafter eine besondere Vergütung (Einnahme) darstellt. Besondere Aufwendungen und besondere Vergütungen (Einnahmen) des Gesellschafters selbst bleiben für die Liebhabereibeurteilung der Personenvereinigung auf der ersten Stufe unberücksichtigt.

### **6.2. Sphäre der Gesellschafter bzw. Mitglieder ([§ 4 Abs. 3 und 4 LVO](#))**

#### **6.2.1. Allgemeines**

114

Für die Sphäre der Gesellschafter (Mitglieder) ordnet [§ 4 Abs. 3 LVO](#) eine weitere Prüfung an, ob beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann. Dabei ist zwischen zeitlich unbegrenzten und zeitlich begrenzten Beteiligungen zu unterscheiden.

115

Ist davon auszugehen, dass auf Gesellschafts(Gemeinschafts)ebene eine Einkunftsquelle vorliegt, ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses

- bei zeitlich unbegrenzten Beteiligungen nur dann erforderlich, wenn besondere Aufwendungen (Ausgaben) vorliegen (siehe Rz 118 f),
- bei zeitlich begrenzten Beteiligungen immer vorzunehmen (siehe Rz 121 ff).

116

Ist davon auszugehen, dass auf Gesellschafts(Gemeinschafts)ebene keine Einkunftsquelle vorliegt, ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses nur für jene

Gesellschafter (Mitglieder) erforderlich, die besondere Vergütungen (Einnahmen) erhalten. Ergibt diese Prüfung bei einzelnen Gesellschaftern (Mitgliedern) auf Grund besonderer Vergütungen (Einnahmen) eine Einkunftsquelle, sind die besonderen Vergütungen (Einnahmen) mit den "Verlustanteilen" aus der gemeinschaftlichen Betätigung und allfälligen besonderen Aufwendungen (Ausgaben) zu saldieren. Für die übrigen Gesellschafter (Mitglieder) ist Liebhaberei anzunehmen.

### 6.2.2. Beteiligungen ohne zeitliche Begrenzung

117

Die Einstufung der gemeinschaftlichen Betätigung in die Kategorien des [§ 1 LVO](#) schlägt auch auf die Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) durch.

118

Bei einer gemeinschaftlichen Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) sind anteilige Verluste innerhalb des Anlaufzeitraumes der gemeinschaftlichen Betätigung (siehe Rz 37 ff) steuerlich jedenfalls anzuerkennen. Ein Anteilserwerb löst allein keinen Anlaufzeitraum aus. In die nach Ablauf des Anlaufzeitraumes einsetzende Prüfung der Kriterien (Rz 45 ff) sind auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) besondere Aufwendungen (Ausgaben) und Vergütungen (Einnahmen) einzubeziehen.

119

Bei gemeinschaftlichen Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) sind auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) besondere Aufwendungen (Ausgaben) und Vergütungen (Einnahmen) bei Prüfung der objektiven Ertragsaussichten (siehe Rz 68) einzubeziehen.

120

Verluste aus besonderen Aufwendungen (Ausgaben) lassen bei gemeinschaftlichen Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) die unwiderlegbare Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) unberührt.

### 6.2.3. Beteiligungen mit zeitlicher Begrenzung

121

Es ist zu prüfen, ob Umstände vorliegen, die eine zeitliche Begrenzung der Beteiligung erkennen lassen.

Eine auf einen künftigen Zeitpunkt bezogene zeitliche Begrenzung ist insbesondere bei Vorliegen folgender Umstände anzunehmen:

- Das Beteiligungsverhältnis wird befristet eingegangen.

- Es wird eine Option eingeräumt, wonach der Beteiligte die Beteiligung zu einem bestimmten Zeitpunkt einem bereits bekannten oder noch namhaft zu machenden Erwerber veräußern kann.
- Es ist nach dem Gesamtbild der Gestaltung eines Beteiligungsmodells erkennbar, dass der Beteiligte zu einem bestimmten Zeitpunkt aus der gemeinschaftlichen Betätigung ausscheiden wird. Als Beurteilungskriterien sind - gegebenenfalls in ihrem Zusammenwirken - insbesondere heranzuziehen: Besonders günstige Gesamterträge bei Ausscheiden zu einem bestimmten Zeitpunkt, auf einen bestimmten Zeitraum abgestellte Renditeberechnung, befristetes Treuhandverhältnis, befristeter Verzicht auf eine Teilungsklage, Finanzierungsgestaltungen wie langfristiges Aufschieben des Beginns der Rückzahlung von Fremdmitteln und daraus erkennbares Abstimmen mit dem anzunehmenden Verkauf des dem Modell zugrunde liegenden Projekts, befristeter Kündungsverzicht, befristete Projektbetreuung (VwGH 24.9.1996, [93/13/0166](#)).
- Der Steuerpflichtige hat sich bereits bei anderen Projekten beteiligt und ist bei diesen anderen Projekten vor Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgeschieden.

**122**

Legt ein Gesellschaftsvertrag fest, dass die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet wird, eine Kündigung jedoch erstmals nach Ablauf von zehn Jahren ausgesprochen werden kann, weist diese Vereinbarung allein weder hinsichtlich der Gesellschafter noch hinsichtlich der Gesellschaft auf eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung der Betätigung hin (VwGH 17.9.1996, [95/14/0052](#)).

**123**

Wird eine unbefristet eingegangene Beteiligung vor Erzielung eines positiven Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) vorzeitig beendet, hat der Gesellschafter den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Beteiligung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zum vorzeitigen Ausscheiden erst nachträglich ergeben hat. Gelingt der Nachweis nicht, stellt das Ausscheiden ein Indiz dafür dar, dass die Beteiligung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war. Dieses nachträgliche Hervorkommen, dass die Beteiligung nur auf begrenzten Zeitraum angelegt war, rechtfertigt eine amtswegige Wiederaufnahme nach [§ 303 Abs. 1 BAO](#).

**124**

Bei zeitlich begrenzten Beteiligungen im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) umfasst die Liebhabereiprüfung auch den Anlaufzeitraum (siehe Rz 44).

**125**

Dabei ist auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) unabhängig von der Einstufung der gemeinschaftlichen Betätigung in die Kategorien des [§ 1 LVO](#) wie folgt vorzugehen:

- Es ist stets vom voraussichtlichen anteiligen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) einschließlich besonderer Aufwendungen (Ausgaben) und Vergütungen (Einnahmen) des Gesellschafters (Mitglieds) innerhalb der zeitlichen Begrenzung auszugehen.
- Die Ermittlung des anteiligen Gesamtgewinnes ist ausschließlich im Sinne des Rz 23 vorzunehmen (keine Adaptierung).
- Bei Ermittlung des anteiligen Gesamtüberschusses haben Adaptierungen nach Rz 36 ebenfalls zu unterbleiben.

**126**

Zu den verfahrensrechtlichen Folgen der Prüfung auf Gemeinschaftsebene bzw. der Sphäre der Gesellschafter siehe Rz 204 ff.

## 7. Sonstige Folgen der Qualifikation einer Betätigung als Liebhaberei

### 7.1. Steuerliche Umqualifizierung von Aufwendungen bzw. Ausgaben iZm einer Liebhabereibetätigung

127

Wird für eine Tätigkeit Liebhaberei angenommen, sind

- Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung einschließlich Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der selbständig Erwerbstätigen (als freiwillige Weiterversicherung, vgl. VwGH 20.4.2006, [2004/15/0038](#)) und
- Steuerberatungskosten (LStR 2002 Rz 563a)

als Sonderausgaben absetzbar.

128

Aufwendungen bzw. Ausgaben für eine als Liebhaberei einzustufende Tätigkeit können nicht bei Ermittlung der Einkünfte einer anderen Tätigkeit in Abzug gebracht werden. Es ist nicht ausschlaggebend, ob durch aus anderen Gründen veranlasste Aufwendungen bzw. Ausgaben eine Einkunftstätigkeit gefördert wird, sondern es kommt nur darauf an, dass die Aufwendungen bzw. Ausgaben durch diese Einkunftstätigkeit veranlasst werden (VwGH 28.11.2007, [2004/15/0128](#), betr. Aufwendungen, die durch eine als Liebhaberei einzustufende Konzertveranstaltungstätigkeit veranlasst wurden und bei einem Ziviltechnikerbetrieb nicht abzugsfähig sind).

### 7.2. Prämien gemäß [§§ 108c, 108d, 108e und 108f EStG 1988](#) und Liebhaberei

129

Die Qualifikation einer Betätigung als Liebhaberei schließt die Geltendmachung der in den [§§ 108c bis 108f EStG 1988](#) normierten Prämien aus (vgl. VwGH 27.2.2008, [2004/13/0157](#)).

## 8. Körperschaftsteuer

### 8.1. Allgemeines

130

Die Steuersubjekteigenschaft der Körperschaften und der Gleichheitsgrundsatz gebieten, die Grundsätze der Liebhaberei auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Möglichkeit des Vorliegens von Liebhaberei bei Körperschaften bejaht (VwGH 20.10.2009, [2007/13/0029](#) und VwGH 28.4.2009, [2006/13/0140](#)).

Für den Bereich der Körperschaftsteuer ergibt sich die steuerliche Unbeachtlichkeit von Liebhabereiverlusten aus dem Verweis des [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) auf die Einkünfte definition des [§ 2 EStG 1988](#). Danach ist für die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte im Sinne des EStG 1988 auszugehen. Ausgangspunkt für die Liebhabereibeurteilung ist der unter Berücksichtigung des [§ 11](#) und des [§ 12 KStG 1988](#) zu ermittelnde Verlust.

Ist das Ergebnis einer Betätigung nach allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen nicht einer Körperschaft, sondern einer natürlichen Person zuzurechnen ([§ 2 Abs. 4a EStG 1988](#), vgl. dazu EStR 2000 Rz 104), stellt sich die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, nicht auf Ebene der Körperschaft, sondern bei der natürlichen Person, der die Einkünfte zuzurechnen sind.

131

Im Bereich der Körperschaftsteuer gelten für die Liebhabereibeurteilung dieselben Grundsätze, die auch für die Beurteilung im Rahmen der Einkommensteuer gelten (zum Anwendungsbereich der LVO im Bereich der Körperschaftsteuer siehe [§ 5 LVO](#) und Rz 134). Vermietet eine Kapitalgesellschaft ein Gebäude, ist der Sachverhalt in Bezug auf die Liebhabereibeurteilung im Rahmen des [§ 2 Abs. 3 LVO](#) (entgeltliche Gebäudeüberlassung) zu beurteilen, ungeachtet des Umstandes, dass Einkünfte aus einer Vermietung bei einer Kapitalgesellschaft gemäß [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) zu betrieblichen Einkünften führen. Die Regelungen für die Ermittlung des Gesamtgewinnes (Rz 22 ff) gelten entsprechend.

132

Für Körperschaften ist Liebhaberei nur für die Fälle des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) sowie [§ 1 Abs. 2 Z 1 und 3 LVO](#) denkbar. [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) wird hingegen in der Regel kein Anwendungsfall für Körperschaften sein, weil sich durch die Ergebniskorrektur um verdeckte Ausschüttungen kein steuerlich relevanter Verlust ergibt.

133

Auch auf Körperschaften ist die Ausnahmeregelung des [§ 1 Abs. 3 LVO](#) anzuwenden, nach der Liebhaberei nicht vorliegt, wenn eine Verlust bringende Betätigung, welche im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren erwerbswirtschaftlichen Einheiten bzw. Einkunftsquellen steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird. Siehe dazu Rz 105 ff.

134

Liebhaberei kann gemäß [§ 5 LVO](#) nicht vorliegen bei

- Betrieben gewerblicher Art ([§ 2 KStG 1988](#)),
- juristischen 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,
- wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ([§ 31 BAO](#)) und
- Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der [§§ 34 bis 47 BAO](#) dienen.

## 8.2. Liebhaberei im Verhältnis zur verdeckten Ausschüttung

### 8.2.1. Liebhaberei und verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft

135

Die Einkünfteermittlung ist der Liebhabereibeurteilung vorgelagert (siehe auch Rz 3 ff). Liegen Vorteilszuwendungen vor, die im Wege einer verdeckten Ausschüttung gewinnerhöhend zu erfassen sind, bezieht sich eine allfällige Liebhabereiprüfung daher auf das Ergebnis nach Korrektur der verdeckten Ausschüttung. Ergibt sich danach kein Verlust, besteht kein Anlass für eine Liebhabereibeurteilung. Liegt hingegen trotz Hinzurechnung verdeckter Ausschüttungen ein Verlust vor, kann das Vorliegen einer Einkunftsquelle auf Grund von Liebhaberei auszuschließen sein.

*Beispiel:*

*Eine GmbH führt eine gewinnbringende Tischlerei. Daneben betreibt sie einen verlustbringenden Holzhandel. Das Holz für den Holzhandel wird überwiegend vom Alleingesellschafter der GmbH, welcher einen Forstbetrieb führt, bezogen. Die an den Gesellschafter bezahlten Holzpreise übersteigen die marktüblichen Einkaufspreise.*

- a) Bei Ansatz fremdüblicher Preise ergibt sich kein Verlust. Das unter Korrektur um die verdeckte Ausschüttung ermittelte Ergebnis (Gewinn) ist der Besteuerung zugrunde zu legen.*
- b) Auch bei Ansatz fremdüblicher Preise ergibt sich ein Verlust. Das unter Korrektur um die verdeckte Ausschüttung ermittelte Ergebnis (Verlust) ist der Liebhabereiprüfung zu unterziehen.*

### 8.2.2. Auswirkungen der körperschaftsteuerlichen Liebhabereiqualifikation auf Ebene des Gesellschafters

136

Im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern ist die Ebene der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter unabhängig von der Ebene der Gesellschaft zu beurteilen; dementsprechend sind tatsächliche Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft, deren Betrieb Liebhaberei darstellt, beim Gesellschafter als Einkünfte zu erfassen. Dies gilt auch für die allfällige Erfassung von Einkünften aus Veräußerung der Beteiligung im Rahmen des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#). Auch im Fall der Liquidation einer Kapitalgesellschaft, deren Betrieb Liebhaberei darstellt, ist ungeachtet dessen, dass auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein Liquidationsgewinn nicht anzusetzen ist, das zur Verteilung gelangende Abwicklungsguthaben beim Gesellschafter von [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) erfasst.

137

Auch die steuerliche Erfassung einer Vorteilszuwendung als verdeckte Ausschüttung auf Empfängerebene ist von der Liebhabereibeurteilung auf Ebene der Körperschaft unabhängig. Ein als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierender Ertragsverzicht gegenüber einem Gesellschafter ist bei diesem daher auch dann im Rahmen des [§ 27 EStG 1988](#) zu erfassen, wenn die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft trotz Ergebniskorrektur um die verdeckte Ausschüttung als Liebhaberei zu qualifizieren ist. Die Führung eines ertragslosen oder verlustbringenden Betriebes oder Teilbetriebes durch eine Kapitalgesellschaft ist beim Gesellschafter im Rahmen des [§ 27 EStG 1988](#) zu erfassen, wenn dem Gesellschafter zB durch Abnahme eigener Verpflichtungen ein Vermögensvorteil verschafft wird. Die Vorteilszuwendung ist in Höhe der Differenz zu jenem Betrag anzunehmen, den der Gesellschafter unter fremdüblichen Bedingungen zum Erhalt der Leistung hätte aufwenden müssen. Dies gilt in gleicher Weise, wenn aus einer als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit einer Körperschaft einem Gesellschafter unmittelbare materielle Vorteile zukommen.

#### *Beispiel:*

*Eine GmbH betreibt ein Gestüt. Die erforderliche Liegenschaft wird von einem Gesellschafter zu einem unangemessen hohen Preis an die GmbH verpachtet; überdies ist es diesem gestattet, die Pferde unentgeltlich zu benutzen. Unabhängig davon, ob der Betrieb des Gestüts bei der GmbH Liebhaberei darstellt oder nicht, liegt beim Gesellschafter sowohl hinsichtlich der überhöhten Pachtzahlungen als auch hinsichtlich der unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit ein Vermögensvorteil vor, der als verdeckte Ausschüttung im Rahmen des [§ 27 EStG 1988](#) zu erfassen ist.*

## 8.3. Liebhaberei bei Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#)

### 8.3.1. Allgemeines

138

Die Tatsache, dass bei Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, ändert nichts daran, dass verschiedene Quellen vorliegen können, die jede für sich auf die Eignung, eine Einkunftsquelle darzustellen, zu prüfen sind. Stellt eine Betätigung (Betrieb oder Teilbetrieb) keine Einkunftsquelle dar, ist weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag aus dieser Betätigung möglich (zum Versorgungsbetriebsverbund siehe Rz 153 ff).

139

Ist ein Wirtschaftsgut von Anfang an einer Liebhabereitätigkeit zuzuordnen, sind Aufwendungen auf dieses Wirtschaftsgut steuerlich ebenso unbeachtlich wie damit in Zusammenhang stehende laufende Einnahmen. Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse derartiger Wirtschaftsgüter tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen des [§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#) sowie des [§ 30 EStG 1988](#) ein.

Ist ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen, führt der Wandel zur Liebhaberei dazu, dass aus der Betätigung keine steuerwirksamen Einkünfte mehr erzielt werden. Durch den Wandel zur Liebhaberei kommt es zur Überführung des dieser Tätigkeit gewidmeten Vermögens ins außerbetriebliche Vermögen der Körperschaft. Die dadurch stattfindende Entnahme führt zur Aufdeckung der stillen Reserven.

### 8.3.2. Unternehmensgruppen

140

Eine Körperschaft, die neben einer oder mehrerer als Liebhaberei zu qualifizierenden Betätigungen eine steuerlich relevante Einkunftsquelle aufweist, kann Gruppenmitglied sein.

Wandelt sich eine oder mehrere Betätigung(en) eines Gruppenmitgliedes zur Liebhaberei, bleibt aber zumindest eine steuerlich relevante Einkunftsquelle weiter bestehen, hat das alleine keine Auswirkung auf die Stellung als Gruppenmitglied. In diesen Fällen liegt hinsichtlich der nunmehrigen Liebhaberei ein Wechsel von der betrieblichen in die außerbetriebliche Sphäre vor (siehe Rz 139). Darin kann aber ein wirtschaftliches Ausscheiden aus der Gruppe zu sehen sein, sodass es aus diesem Grund zum Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe kommen kann (siehe KStR 2013 Rz 1096 ff).

Sind innerhalb einer Unternehmensgruppe einzelne Betriebe oder Betätigungen von Gruppenmitgliedern als Liebhaberei einzustufen, sind insoweit ein Verlustausgleich und eine Ergebniszurechnung innerhalb der Gruppe ausgeschlossen.

**141**

Die Gruppenbesteuerung ist als Einkünftezurechnungsvorschrift konzipiert. Als Gruppenmitglieder kommen daher nur Körperschaften in Frage, deren Betätigung auf die Erzielung von Einkünften gerichtet ist. Ist die Betätigung einer Körperschaft zur Gänze als Liebhaberei einzustufen, kann diese folglich nicht Gruppenmitglied sein.

Wandelt sich die Betätigung eines Gruppenmitgliedes zur Gänze in Liebhaberei, bewirkt dies das Ausscheiden des Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe.

**142**

Für die Stellung als Gruppenträger spielt es dagegen keine Rolle, ob die Betätigung einer Körperschaft ganz oder teilweise als Liebhaberei einzustufen ist, weil das Fehlen einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit nicht die Zurechnung von Einkünften anderer Körperschaften (der Gruppenmitglieder) hindert. Es sind daher lediglich jene Betriebe und Betätigungen des Gruppenträgers, die als Liebhaberei einzustufen sind, vom Verlustausgleich mit den Ergebnissen der Gruppenmitglieder ausgeschlossen; die Gruppe bleibt auch bestehen, wenn sich die Betätigung des Gruppenträgers zur Gänze in Liebhaberei wandelt.

**143**

[§ 1 Abs. 3 LVO](#) ist auf die Unternehmensgruppe als solche nicht anwendbar, weil es sich nicht um Einheiten desselben Steuerpflichtigen handelt (siehe KStR 2013 Rz 1004 bis 1150h).

### **8.3.3. Mindestkörperschaftsteuer und Liebhaberei**

**144**

Wird die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhaberei beurteilt, ist sie dennoch zur Entrichtung der Mindestkörperschaftsteuer verpflichtet, weil dafür nicht die Erzielung eines körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens, sondern lediglich das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht Voraussetzung ist ([§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#)).

## **8.4. Liebhaberei bei nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaften**

**145**

Liegt hinsichtlich einer Betätigung (zB Betrieb, Teilbetrieb, Mietobjekt) Liebhaberei vor, können daraus resultierende Verluste nicht mit Gewinnen (Überschüssen) aus einer anderen Einkunftsquelle ausgeglichen werden.

*Beispiel:*

*Ein nicht gemeinnütziger Verein führt einen Gewinn bringenden gastronomischen Betrieb. Zusätzlich wird eine nachhaltig verlustbringende Sportfischerei betrieben, welche nicht als Einkunftsquelle gemäß [§ 1 Abs. 3 LVO](#) anzusehen ist. Ein Ausgleich der Verluste aus der Sportfischerei mit den Gewinnen aus dem Gastronomiebereich ist nicht möglich.*

## **8.5. Liebhaberei bei Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgen**

**146**

Die Liebhabereiverordnung ist nach [§ 5](#) der Verordnung auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der [§§ 34 bis 47 BAO](#) dienen sowie auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des [§ 31 BAO](#) nicht anzuwenden. Daher kann im Zusammenhang mit gemeinnützigen Körperschaften eine ertragsteuerliche Liebhaberei bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Gewerbebetrieben nicht vorliegen.

## **8.6. Liebhaberei bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts**

**147**

Nach [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) letzter Satz ist für diese Betriebe keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich und gilt die Tätigkeit solcher Einrichtungen stets als Gewerbebetrieb. Bei Betrieben gewerblicher Art ist Liebhaberei daher ausgeschlossen (siehe VwGH 29.5.2001, [2000/14/0195](#); KStR 2013 Rz 72).

**148**

Werden Betriebe gewerblicher Art im Rahmen einer juristischen Person des privaten Rechts geführt, kommen – unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung der Körperschaft des öffentlichen Rechts – die allgemeinen Liebhabereigrundsätze zur Anwendung. Eine Ausnahme davon besteht nur für im Versorgungsbetriebsverbund geführte Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (siehe Rz 153 ff).

## **8.7. Vermietung und Verpachtung durch Körperschaften öffentlichen Rechts**

**149**

Die reine Vermietung und Verpachtung stellt bei Körperschaften öffentlichen Rechts keinen Betrieb gewerblicher Art dar. Die Erträge aus der reinen Vermietung und Verpachtung

von Liegenschaften sind daher bei der Körperschaft öffentlichen Rechts – ausgenommen im Fall des [§ 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988](#) – nicht steuerbar.

### **8.7.1. Übertragung von vermieteten Liegenschaften auf eine Personengesellschaft**

150

Überträgt eine Körperschaft öffentlichen Rechts vermietete Liegenschaften einer Personengesellschaft, an der sie selbst beteiligt ist, und ist diese Personengesellschaft rein vermögensverwaltend tätig, entsteht bei der Körperschaft öffentlichen Rechts weder ein Betrieb gewerblicher Art noch eine Mitunternehmerschaft. Weil eine Vermietungstätigkeit bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt, stellt sich die Frage der Einkunftsquelle bei der Körperschaft öffentlichen Rechts von vornherein nicht.

Ungeachtet dessen kann auf Ebene der übrigen Gesellschafter die Einkunftsquelleneigenschaft zu prüfen sein. Liegt danach eine Einkunftsquelle vor, hat nur gegenüber den weiteren Gesellschaftern eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ([§ 188 BAO](#)) zu erfolgen.

151

Die gewerbliche Vermietung von Liegenschaften durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts führt bei dieser zum Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art. Überträgt die Körperschaft solche Liegenschaften einer Personengesellschaft, an der sie selbst beteiligt ist, und betreibt diese Personengesellschaft die gewerbliche Vermietung weiter, führt das zu einer Mitunternehmerschaft; der Betrieb gewerblicher Art setzt sich im Mitunternehmeranteil der Körperschaft öffentlichen Rechts fort. Bei Betrieben gewerblicher Art ist Liebhaberei gemäß [§ 5 LVO](#) ausgeschlossen (siehe Rz 147).

### **8.7.2. Übertragung von vermieteten Liegenschaften auf eine Kapitalgesellschaft**

152

Werden vermietete Liegenschaften von einer Körperschaft öffentlichen Rechts auf eine Kapitalgesellschaft übertragen, wird durch die Übertragung kein Betrieb gewerblicher Art begründet. Bei bloßer Vermietung liegt in der Übertragung eine unter [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) fallende Sacheinlage, bei gewerblicher Vermietung kann eine Einbringung im Sinne des [Art. III UmgrStG](#) vorliegen. Bei der Kapitalgesellschaft ist auf das übernommene Vermögen die Liebhabereiverordnung anzuwenden. Werden marktunüblich niedrige Mietentgelte von der Mutter-Körperschaft öffentlichen Rechts verlangt, liegt in Höhe der vorenthaltenen Erträge eine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Kapitalgesellschaft vor, die auf Ebene

der Körperschaft öffentlichen Rechts gemäß [§ 10 KStG 1988](#) steuerfrei ist. Zur Liebhabereiprüfung auf Ebene der Körperschaft in diesem Fall siehe Rz 135.

## 8.8. Liebhaberei bei einem ausgelagerten Versorgungsbetriebeverbund

153

Für im Versorgungsbetriebeverbund (siehe KStR 2013 Rz 79 bis 81) geführte Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, welche in die Form einer juristischen Person des privaten Rechts gekleidet sind, schließen nachhaltige Verluste in einem Betrieb auf Grund von [§ 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988](#) den Verlustausgleich nicht aus. Die steuerliche Wirkung dieser Sonderregelung erstreckt sich jedoch nur auf den Versorgungsbetriebeverbund selbst (VwGH 26.3.2007, [2006/14/0017](#)). Einkunftsquellen außerhalb des Versorgungsbetriebeverbundes sind unabhängig davon nach den Grundsätzen der Liebhaberei zu beurteilen. Führt beispielsweise bei einer gemeindeeigenen GmbH der Betrieb eines Hallenbades oder Freizeitentrums zu nachhaltigen Verlusten und liegt nach den allgemeinen Regeln keine Einkunftsquelle vor, ist der daraus resultierende Verlust mit positiven Ergebnissen anderer Betriebe oder dem Gewinn aus dem Versorgungsbetriebeverbund nicht ausgleichsfähig.

154

Werden in der Rechtsform einer juristischen Person des privaten Rechts Versorgungsbetriebe und andere Betriebe gemeinsam geführt, sind für den Versorgungsbetriebeverbund und die übrigen betrieblichen Tätigkeiten gesonderte Rechnungskreise einzurichten. Innerhalb des Rechnungskreises „Versorgungsbetriebe“ ist die Anwendung der Liebhabereiverordnung nach [§ 5 Z 2 LVO](#) und damit auch die Anwendung von [§ 1 Abs. 3 LVO](#) ausgeschlossen. Im Rechnungskreis „übrige betriebliche Tätigkeiten“ ist die Liebhabereiverordnung uneingeschränkt gültig.

155

Ist das Ergebnis des Versorgungsbetriebeverbundes selbst insgesamt nachhaltig negativ, sind auf den Versorgungsbetriebeverbund insgesamt die Liebhabereigrundsätze anzuwenden. Erfüllt der Versorgungsbetriebeverbund insgesamt nicht die Voraussetzungen einer Einkunftsquelle, ist sein negatives Gesamtergebnis auch nicht mit dem Ergebnis anderer betrieblicher Tätigkeiten der Kapitalgesellschaft ausgleichs- oder vortragsfähig.

### *Beispiel 1:*

*Eine gemeindeeigene GmbH betreibt ein Elektrizitätswerk, einen Verkehrsbetrieb und ein Bestattungsunternehmen. Für das Elektrizitätswerk und den Verkehrsbetrieb besteht ein gesonderter Verrechnungskreis. Das Elektrizitätswerk erwirtschaftet*

*Gewinne, der Verkehrsbetrieb nachhaltige Verluste. Das Bestattungsunternehmen führt zu nachhaltigen Gewinnen.*

*Im Jahr 01 erwirtschaftet das Elektrizitätswerk einen Gewinn von 500, der Verkehrsbetrieb einen Verlust von 130 und das Bestattungsunternehmen einen Gewinn von 110. Der Verlust des Verkehrsbetriebes ist mit dem Gewinn des Elektrizitätswerkes ausgleichsfähig. Daher beträgt der Gesamtgewinn 480.*

*Beispiel 2:*

*Wie Beispiel 1: Das Elektrizitätswerk erwirtschaftet einen Gewinn von 250, der Verkehrsbetrieb einen Verlust von 450 und das Bestattungsunternehmen einen Gewinn von 230. Der Verlust des Verkehrsbetriebes ist grundsätzlich innerhalb des Versorgungsbetriebsverbundes ausgleichsfähig. Wenn aber der Verbund insgesamt einen nachhaltigen Verlustbetrieb darstellt, ist der übersteigende Verlust von 200 nicht weiter ausgleichsfähig. Das steuerliche Gesamtergebnis beträgt 230.*

*Beispiel 3:*

*Eine Gemeinde betreibt ein Wasser- und Elektrizitätswerk und einen Verkehrsbetrieb in Form einer GmbH. Daneben führt die GmbH ein dauerhaft verlustbringendes Badezentrum. Innerhalb des Versorgungsverbundes kann ein Ausgleich der Verluste des Verkehrsbetriebes mit den Gewinnen des Wasser- und Elektrizitätswerkes erfolgen.*

*Bei nachhaltigen Verlusten des Verkehrsbetriebes ist ein Verlustausgleich nur maximal bis zur Höhe der Gewinne aus dem Wasser- und Elektrizitätswerk möglich. Die Verluste des Freizeitentrums sind als Liebhaberei steuerlich nicht zu berücksichtigen. Erzielt das Wasser- und Elektrizitätswerk einen Gewinn von 500, der Verkehrsbetrieb einen Verlust von 230, das Freizeitzentrum einen Verlust von 170, beträgt der steuerpflichtige Gewinn der Kapitalgesellschaft insgesamt 270.*

## 8.9. Prämie gemäß [§ 108c EStG 1988](#) und Liebhaberei

156

[§ 24 Abs. 6 KStG 1988](#) schließt nicht steuerpflichtige Körperschaften von der Geltendmachung der in [§ 108c EStG 1988](#) normierten Forschungsprämie aus. Daher steht die Forschungsprämie bei Liebhabereitätigkeiten nicht zu (vgl. VwGH 27.2.2008, [2004/13/0157](#)).

## 8.10. Umgründungen und Liebhaberei

157

Eine Liebhabereitätigkeit kann nicht als begünstigtes Vermögen im Rahmen einer Umgründung im Sinne des UmgrStG übertragen werden. Soweit gewinnlose Betätigungen ausnahmsweise als Betriebe anzusehen sind (zB unentbehrliche Hilfsbetriebe), kommt eine Übertragung als begünstigtes Vermögen in Betracht.

Im Fall einer unter Buchwertfortführung erfolgenden Umgründung ist von einem bloßen Rechtsformwechsel auszugehen. Für die Eignung, einen Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum zu erzielen, ist der (Teil-)Betrieb, der Gegenstand einer Umgründung ist, abweichend von Rz 22 als Einheit zu sehen.

**157a**

Im Falle einer Verschmelzung gemäß Art. I UmgrStG gilt: Wird eine Körperschaft, deren Betrieb früher eine Einkunftsquelle war, aber ab einem bestimmten Zeitpunkt zur Liebhaberei wurde, auf eine andere Körperschaft verschmolzen, kann die aufnehmende Gesellschaft die Verluste der übertragenden Gesellschaft aus der Zeit vor dem Wechsel zur Liebhaberei nicht geltend machen. Die Verschmelzung kann aufgrund der Liebhaberei keine Buchwertfortführung bewirken, was dem Übergang des Verlustvortrags nach [§ 4 UmgrStG](#) entgegensteht. Dies gilt auch, wenn der Liebhabereibetrieb, dessen UGB-Bilanz Buchwerte aufweist, ab dem Zusammenschluss durch einen Kommanditanteil verkörpert wird (VwGH 3.4.2019, [Ro 2017/15/0030](#)).

**158**

Im Falle einer Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG gilt: Liegt schon bei der übertragenden Körperschaft Liebhaberei vor, fehlt ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn. Daher kann Art. II UmgrStG nicht angewendet werden, was zur Liquidationsbesteuerung gemäß [§ 20 KStG 1988](#) zum Umwandlungstichtag führt. Ein trotz Liebhaberei etwa vorhandener Verlustvortrag (zB von Anlaufverlusten) geht in diesem Fall verloren. Liegt aber ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn vor, ist Art. II UmgrStG anwendbar. In der Folge ist beim Rechtsnachfolger ein Wechsel zur Liebhaberei möglich. In diesem Fall sind die übergehenden Verluste beim Rechtsnachfolger vortragsfähig, auch wenn sich die Tätigkeit, aus der bei der GmbH Verluste entstanden sind, zur Liebhaberei gewandelt hat.

## 9. Umsatzsteuer

### 9.1. Allgemeines

159

[§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), einerseits nicht der Umsatzsteuer unterliegt und andererseits die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden können.

160

Eine Liebhabereibeurteilung kommt umsatzsteuerlich nur dann in Betracht, wenn nach den allgemeinen Kriterien des [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen wäre.

Werden Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül und ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet und ist das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens usw. geprägt oder mangelt es an einer leistungsbezogenen Gegenleistung (vgl. zB EuGH 29.10.2009, Rs [C-246/08](#), *Komm/Finnland*, zu Rechtshilfeleistungen gegen eine Teilvergütung), liegen keine Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen vor. In diesen Fällen führen auch allfällige Einnahmen (Kostenersätze) nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit. Eine Unterhaltsleistung durch eine entsprechende Wohnversorgung von unterhaltsberechtigten Angehörigen (zB Kinder) hat steuerlich unbeachtlich zu bleiben, auch wenn diese in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften aus Vermietung gekleidet wird. Auf die fremdübliche Gestaltung eines Mietvertrages kommt es in diesem Zusammenhang nicht an (vgl. VwGH 30.3.2006, [2002/15/0141](#); VwGH 22.11.2001, [98/15/0057](#); VwGH 16.12.1998, [93/13/0299](#)).

Hinsichtlich der Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses bzw. einer Wohnung durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter sowie der Überlassung von Immobilien durch eine Privatstiftung an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke siehe UStR 2000 Rz 186.

161

Die Frage, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt oder nicht, muss umsatzsteuerlich zum Leistungszeitpunkt bzw. zum Zeitpunkt der Bewirkung von unternehmensbezogenen Vorbereitungshandlungen geklärt werden. Bei der Liebhabereibeurteilung ist eine Prognose des Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum ([§ 2 Abs. 4 LVO](#)) zu berücksichtigen (VwGH 9.5.1995, [95/14/0001](#); VwGH 24.3.1998, [93/14/0028](#)). Zur Prognoserechnung siehe Rz 91.

Zur vorläufigen Abgabenfestsetzung siehe Rz 185 ff.

162

Gegenstand der Liebhabereibeurteilung ist jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit (VwGH 24.2.2011, [2007/15/0025](#), zu Nutzungsrechten an mehreren Appartements; VwGH 11.12.2009, [2006/17/0118](#); VwGH 29.1.2003, [97/13/0015](#), zur Vermietung von Wohnungen und Geschäftslokalen; VwGH 30.10.2003, [2003/15/0028](#), zur Vermietung von drei Appartements). Ob bei mehreren Tätigkeiten bzw. Bestandsobjekten ein einheitlicher Betrieb bzw. eine einheitliche Betätigung oder mehrere Betriebe/Betätigungen vorliegen, richtet sich nach der Verkehrsauffassung, wobei es nicht auf die Willensbildung des Unternehmers, sondern auf objektiv vorhandene Verhältnisse ankommt (VwGH 11.12.2009, [2006/17/0118](#); VwGH 25.2.2004, [2000/13/0092](#)). Siehe diesbezüglich auch Rz 7 bis Rz 9.

## 9.2. Abgrenzung der umsatzsteuerlichen Liebhaberei

163

Der Begriff der Liebhaberei grenzt im Umsatzsteuerrecht nicht wie im Ertragsteuerrecht Einkunftsquellen von anderen Betätigungen, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) ab (VfGH 20.6.2001, [B 2032/99](#)). Auf Grund des [§ 6 LVO](#), der gemäß [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#) eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Bereich des UStG darstellt (VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#)), können daher typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen gemäß [§ 1 Abs. 1 LVO](#) niemals als Liebhaberei im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) angesehen werden. Unter den Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) (insbesondere die Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen) kann eine unternehmerische Tätigkeit daher auch dann vorliegen, wenn die Kriterienprüfung nach [§ 2 LVO](#) ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt.

## 9.3. Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei ([§ 1 Abs. 2 LVO](#))

### 9.3.1. Allgemeines

164

Liebhaberei kann im Umsatzsteuerrecht gemäß [§ 6 LVO](#) nur bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) vorliegen. Bei Tätigkeiten, die typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder auf diese zurückzuführen sind (siehe Rz 71 bis 76), decken sich die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Beurteilung. Stellen diese Tätigkeiten daher nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (siehe Rz 68 ff) keine

Einkunftsquelle dar, sind sie umsatzsteuerlich der nichtunternehmerischen Sphäre (somit der Konsumsphäre) zuzuordnen (Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei).

165

Die Liebhabereivermutung für Tätigkeiten im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) kann auch für Zwecke der Umsatzsteuer widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt ([§ 2 Abs. 4 LVO](#)). Es gelten die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze (vgl. Rz 86 ff).

166

Die Änderung der Bewirtschaftungsart bzw. der Tätigkeit kann ex nunc zu einer unternehmerischen Tätigkeit führen (siehe Rz 93 ff). Ein Rückwirkung auf vergangene Veranlagungszeiträume ist ausgeschlossen (VwGH 29.9.1987, [87/14/0107](#); VwGH 31.1.2001, [95/13/0032](#)).

Zu den Rechtsfolgen des Überganges von einer nichtunternehmerischen zu einer unternehmerischen Tätigkeit siehe Rz 182 ff.

167

[§ 6 LVO](#) gilt auch für Rechtsträger, die ertragsteuerlich unter [§ 5 LVO](#) fallen. [§ 5 LVO](#) hat somit für umsatzsteuerliche Belange keine Bedeutung. Zu beachten sind allerdings die für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und gemeinnützige Institutionen gesondert getroffenen Aussagen (siehe Rz 173 ff).

### 9.3.2. Vermietung von Wohnraum

168

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von Wohnraum, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen kann (privat nutzbarer Wohnraum im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#); "kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich ebenfalls nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen (vgl. Rz 77 ff).

Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#); VwGH 23.9.2010, [2006/15/0318](#)). Wenn nicht, unterliegen die aus einer solchen Vermietung erzielten Umsätze nach [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#) und [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) iVm [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) und [§ 6 LVO](#) nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. In

unionsrechtskonformer Interpretation ist eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung zwingend unecht steuerbefreit (VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#), VwGH 30.4.2015, [Ra 2014/15/0015](#)).

**169**

Für die Vermietung von Grundstücken, die nicht unter [§ 1 Abs. 2 LVO](#) fallen (typischerweise zB Beherbergung, Vermietung von Geschäftsräumen, Vermietung von Parkflächen, Vermietung für Campingzwecke), kommt eine Liebhabereibeurteilung gemäß [§ 6 LVO](#) nicht in Betracht.

### **9.3.3. Einzelfälle**

#### **9.3.3.1. Land- und Forstwirtschaft**

**170**

Im Regelfall sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) einzureihen und es liegt nach [§ 6 LVO](#) Liebhaberei nicht vor (vgl. VwGH 16.12.2009, [2008/15/0059](#)).

Wird hingegen eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, die auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung beruht ([§ 1 Abs. 2 LVO](#); zB Nutzung für Freizeit Zwecke und/oder zur Ausübung von Hobbytätigkeiten wie Jagen oder Reiten) und sich bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung von Gewinnen eignet, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (zB VwGH 21.10.2003, [97/14/0161](#), zur Verpachtung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft). In besonderen Ausnahmefällen kann aber auch eine Betätigung, die einkommensteuerlich Liebhaberei iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#) darstellt, eine – zum Vorsteuerabzug berechtigende – umsatzsteuerpflichtige Betätigung darstellen (vgl. VwGH 19.09.2013, [2011/15/0157](#) mVa 25.04.2013, [2010/15/0107](#) zu einer in Verbindung mit der Bewirtschaftung einer kleinen Weidefläche betriebenen Tierzucht).

#### **9.3.3.2. Wohnungseigentumsgemeinschaften**

**171**

Wohnungseigentumsgemeinschaften kommt Unternehmereigenschaft zu, weil sie einerseits im eigenen Namen nach außen auftreten, Leistungen in Auftrag geben und bezahlen und andererseits dadurch nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig werden, dass sie von den einzelnen Mit- und Wohnungseigentümern den auf sie entfallenden Anteil an den Kosten erheben (vgl. VwGH 24.2.2011, [2007/15/0129](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0116](#) sowie VwGH 13.5.2003, [99/15/0238](#)). Gemäß [§ 6 LVO](#) kann in diesem Zusammenhang keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen.

#### **9.3.3.3. Kosten- und Errichtungsgemeinschaften**

**172**

Auch im Zusammenhang mit nach außen hin auftretenden Kosten- oder Errichtungsgemeinschaften ist [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) nicht anwendbar (vgl. UStR 2000 Rz 182).

## 9.4. Betrieb von Körperschaften öffentlichen Rechts

173

Die nach [§ 2 Abs. 3 und 4 UStG 1994](#) in den Unternehmensbereich einbezogenen Betriebe und Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts werden in aller Regel im öffentlichen Interesse geführt. Ihre Leistungen kommen in irgendeiner Form der Allgemeinheit zugute und können nicht in einer in der Lebensführung begründeten besonderen Neigung begründet sein, weshalb in diesen Fällen Liebhaberei im Sinne von [§ 1 Abs. 2 LVO](#) von vornherein nicht anzunehmen ist.

Dies gilt auch für Betätigungen von juristischen Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind (vgl. VwGH 11.12.2009, [2006/17/0118](#), zu Umsätzen aus einem Schwimmbad, Solarium und Sauna).

174

Keine unternehmerische Tätigkeit ist allerdings anzunehmen, wenn in den Unternehmensbereich einbezogene Betriebe und Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts oder die eben genannten juristischen Personen mit ihrer Tätigkeit nicht an einem Markt teilnehmen und ihre einzigen nachhaltigen Einnahmen öffentliche Zuschüsse bzw. (echte) Mitgliedsbeiträge bilden, wobei diese Einnahmen unter anderem die Verluste abdecken, die durch die ausgeübte Tätigkeit entstehen (vgl. EuGH 6.10.2009, Rs [C-267/08](#), zu Werbetätigkeiten und der Veranstaltung eines Balles durch eine politische Partei).

Weiters muss zwischen den erbrachten Leistungen und dem von den Empfängern zu entrichtenden Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen, damit eine wirtschaftliche Tätigkeit und somit eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht angenommen werden kann. Die erforderliche Unmittelbarkeit kann im Einzelfall zB fehlen, wenn der Gegenwert lediglich eine Teilvergütung ist, die nur teilweise vom tatsächlichen Wert der Leistung abhängt (vgl. EuGH 29.10.2009, Rs [C-246/08](#), *Komm/Finnland*, zu Rechtshilfeleistungen gegen eine Teilvergütung).

175

Zum Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts siehe UStR 2000 Rz 265; zur Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von

Körperschaften öffentlichen Rechts siehe UStR 2000 Rz 274 und 274a; zur Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen durch ausgegliederte Rechtsträger siehe UStR 2000 Rz 275.

## **9.5. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen**

### **9.5.1. Liebhabereivermutung bei Betrieben gemäß [§ 45 Abs. 1 und 2 BAO](#)**

176

Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen ([§§ 34 bis 38 BAO](#)), kann davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach [§ 45 Abs. 1 und 2 BAO](#) ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) fallen.

Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.

### **9.5.2. Keine Anwendung der Liebhabereivermutung**

177

Im Hinblick darauf, dass gemäß [§ 6 LVO](#) grundsätzlich auch bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) vorliegen kann (VwGH 9.3.2005, [2001/13/0062](#)), kann die Liebhabereivermutung nach Rz 176 erster Satz, soweit sie sich auf [§ 1 Abs. 1 LVO](#) bezieht, nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden (siehe VereinsR 2001 Rz 520). Die Bagatellgrenze von 2.900 Euro (siehe Rz 176 zweiter Satz) ist jedoch zu beachten.

Bei Tätigkeiten im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) ist die Liebhabereivermutung nach Maßgabe der Bestimmung des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) widerlegbar (siehe Rz 86 ff).

### **9.5.3. Liebhaberei bei Betrieben gemäß [§ 45 Abs. 3 BAO](#) bzw. Gewerbebetrieben**

178

Werden alle unter [§ 45 Abs. 1 und 2 BAO](#) fallenden Betriebe als nichtunternehmerische Tätigkeit gewertet (Rz 176 erster Satz), können auch Gewerbebetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach [§ 45 Abs. 3 BAO](#) (wie zB eine Kantine) als nichtunternehmerisch beurteilt werden, wenn die Umsätze ([§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#)) aus den

Gewerbebetrieben bzw. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß [§ 45 Abs. 3 BAO](#) im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 7.500 Euro betragen. Auch diese Vermutung kann nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden.

#### **9.5.4. Vermögensverwaltung**

179

Eine Vermögensverwaltung fällt nicht unter die für gemeinnützige Vereine geltende Liebhabereivermutung nach Rz 176 und Rz 178. Die Liebhabereibeurteilung hat daher ausschließlich nach den Kriterien der [LVO](#) zu erfolgen (zur Vermietung von Wohnraum siehe zB Rz 168 f).

#### **9.6. Rechnungsausstellung**

180

Werden bei einer Tätigkeit, die gemäß [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) eindeutig nicht der Umsatzsteuer unterliegt, Rechnungen im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) mit Steuerausweis ausgestellt, schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung ([§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) bzw. bei der „kleinen Vermietung“ gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#)). Ein Vorsteuerabzug steht dem Leistungsempfänger nicht zu. Zu den Voraussetzungen der Rechnungsberichtigung siehe UStR 2000 Rz 1771.

181

Vielfach ist es aber zunächst noch ungewiss, ob eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) gilt. Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) berichtigt werden, wenn sich nachträglich ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. Diese Berichtigung wirkt nicht zurück.

#### **9.7. Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit und umgekehrt**

182

Bei Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) kommt die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) zum Tragen. Bei einem derartigen Übergang sowie beim Übergang von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) zu einer unternehmerischen Tätigkeit (infolge Änderung der Bewirtschaftung) liegt kein Anwendungsfall des [§ 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994](#) vor (vgl. UStR 2000 Rz 2074).

**183**

Nur in jenen Fällen, bei denen beim Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinne des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vorliegt (zB Entnahme eines Gebäudes), ist eine Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vorzunehmen.

**184**

Kommt es bei einer als Liebhaberei beurteilten verlustträchtigen Wohnraumvermietung in den Folgejahren zu einer Änderung der Bewirtschaftung und wird dadurch eine steuerpflichtige, nicht mehr als Liebhaberei zu beurteilende Tätigkeit begründet, liegt – abweichend von Rz 182 – eine Änderung der Verhältnisse nach Maßgabe des [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vor.

## 10. Verfahrensrecht

### 10.1. Vorläufigkeit ([§ 200 BAO](#))

#### 10.1.1. Allgemeines

185

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist ([§ 200 Abs. 1 erster Satz BAO](#)). Vorläufig dürfen ua. erlassen werden:

- Abgabenbescheide ([§ 198 BAO](#)),
- Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung unterbleibt (zB Nichtveranlagungsbescheide bei der Einkommensteuer),
- Bescheide über die Feststellung von Einkünften ([§ 188 BAO](#)),
- Bescheide des Inhaltes, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat.

Nicht vorläufig dürfen beispielsweise Haftungsbescheide ([§ 224 BAO](#)), Bescheide über die Verfügung bzw. Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens und Aufhebungen gemäß [§ 299 BAO](#) ergehen.

186

Bescheide dürfen nur dann vorläufig erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen (zB VwGH 17.9.1996, [95/14/0052](#)).

Daher dürfen Bescheide beispielsweise dann vorläufig ergehen, wenn noch Ungewissheit besteht, ob nach dem Gesamtbild der Umstände eine Betätigung unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) fällt (wenn etwa beim in Rz 13 erwähnten Beispiel die Kenntnis in der Zukunft liegender Umstände zur Beurteilung, ob nach dem Gesamtbild der Umstände die Viehzucht bloßes "Anhängsel" ist, erforderlich erscheint).

187

Die Vorläufigkeit ist ein Spruchbestandteil (zB VwGH 17.2.2000, [99/16/0090](#)); der Bescheid ist daher nicht nur in seiner Überschrift, sondern auch in seinem Spruch als vorläufig zu bezeichnen.

In der Begründung ([§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#)) des vorläufigen Bescheides ist die für die Vorläufigkeit maßgebende Ungewissheit anzugeben. Die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des [§ 200 Abs. 1 erster Satz BAO](#) reicht nicht aus, weil für den

Abgabepflichtigen erkennbar sein muss, welche Pflichten ihn im Fall des Wegfalls der Ungewissheit treffen (zB Anzeigepflichten nach den [§§ 120 Abs. 3](#) und [139 BAO](#); siehe dazu Rz 203). Fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch (VwGH 28.2.2012, [2010/15/0164](#)).

Bestehen die Voraussetzungen des [§ 200 Abs. 1 BAO](#), liegt die Erlassung vorläufiger Bescheide im Ermessen der Abgabenbehörde (zB VwGH 5.3.2009, [2007/16/0142](#)). Die Ermessensübung ist zu begründen (VwGH 26.6.2002, [2000/13/0202](#)).

188

Die Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlungen des Sachverhaltes zu ersparen, um sich die Abgabeneinnahmen sofort vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu verschaffen (zB VwGH 17.12.1992, [91/16/0137](#)).

Es ist somit etwa unzulässig, einen Bescheid deshalb vorläufig zu erlassen, weil in einiger Zeit eine abgabenbehördliche Prüfung (zB eine Außenprüfung gemäß [§ 147 BAO](#)) beabsichtigt ist.

189

Die Erlassung eines endgültigen Bescheides (nach einem vorläufigen) ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann zulässig, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte, weil im vorläufigen Bescheid die Bezeichnung der Ungewissheit fehlte (vgl. VwGH 27.2.2014, [2010/15/0073](#), mwN).

### **10.1.2. Liebhaberei gemäß [§ 1 Abs. 1 LVO](#)**

190

Bei Tätigkeiten im Sinne des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) kommt es nicht darauf an, ob Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage tatsächlich zum Erfolg führen (keine Ex-Post-Betrachtung); daher rechtfertigen Zweifel, ob ein solcher Erfolg tatsächlich eintreten wird, keine Vorläufigkeit von Bescheiden (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#); VwGH 12.12.2007, [2006/15/0075](#)). Zur Möglichkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens siehe Rz 21.

Sind Verluste gemäß [§ 2 Abs. 2 LVO](#) für den Anlaufzeitraum anzuerkennen, stellt die Ungewissheit, ob im ersten Jahr nach Ablauf des Anlaufzeitraumes eine Einkunftsquelle anzunehmen sein wird, keine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) für den Anlaufzeitraum dar. Die Ungewissheit, was für das erste Jahr nach dem Anlaufzeitraum zu geschehen hat, rechtfertigt somit nicht, die Bescheide für den Anlaufzeitraum vorläufig zu erlassen.

Bei der Gebäudevermietung gemäß [§ 2 Abs. 3 LVO](#) sind die Rz 192 und Rz 193 sinngemäß anzuwenden.

### **10.1.3. Liebhaberei gemäß [§ 1 Abs. 2 LVO](#)**

#### **191**

Die Ungewissheit, ob die Prognose im Sinne des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) nicht vorgetäuscht ist, rechtfertigt nicht, die betreffenden Bescheide vorläufig zu erlassen. Kommt nachträglich die Tatsache neu hervor, dass der genannte Plan (der Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses) tatsächlich nicht bestanden hat, kann dies gegebenenfalls zu einer Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren ([§ 303 BAO](#)) führen. Zu weiteren Möglichkeiten einer Wiederaufnahme des Verfahrens siehe Rz 70 und 99.

#### **192**

Bescheide dürfen beispielsweise in folgenden Fällen vorläufig ergehen:

- a) Es ist nach der Art der Betätigung ungewiss, ob es dem Steuerpflichtigen gelingt, die Annahme des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) zu widerlegen.
- b) Das Gesamtbild der Verhältnisse in Bezug auf die Einordnung einer Betätigung unter [§ 1 Abs. 1 LVO](#) oder [§ 1 Abs. 2 LVO](#) kann noch nicht endgültig beurteilt werden (vgl. Rz 46).
- c) Die Prognoserechnung wird vor Beginn der Tätigkeit vorgelegt und eine Plausibilitätsprüfung vor Aufnahme der Tätigkeit führt zu keinem eindeutigen Ergebnis.
- d) Es herrscht Ungewissheit, ob eine vorzeitige Darlehenstilgung (Rz 98) überhaupt oder zum prognostizierten Zeitpunkt vorgenommen wird, wenn ohne diese Darlehenstilgung die objektive Ertragsfähigkeit zu verneinen wäre (vgl. UFS 3.9.2010, RV/0509-F/09).
- e) Es wird – trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde – keine Prognoserechnung vorgelegt. In diesen Fällen wird in der Regel vorläufig von Liebhaberei auszugehen sein.

Wird in den Fällen c) und d) erst nach Aufnahme der Tätigkeit eine plausible Prognoserechnung vorgelegt oder ihre Plausibilität beurteilbar (zB im zweiten Jahr der Tätigkeit), beseitigt dies die Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) (dieser Zeitpunkt ist für die Bemessungsverjährung zufolge [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) bedeutsam; siehe Rz 196).

#### **193**

Ob eine Vermietung als Liebhaberei anzusehen ist, richtet sich danach, ob die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Wird die Vermietung eingestellt (zB bei Verkauf der vermieteten Eigentumswohnung), stellt dies kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar (vgl. VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#); VwGH 26.1.2011,

[2005/13/0126](#)). Daher ist die Ungewissheit, ob eine solche Einstellung der Vermietung tatsächlich erfolgen wird, keine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#).

## 10.2. Bemessungsverjährung

### 10.2.1. Allgemeines

194

Nach [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Bemessungsverjährung betrifft nicht nur das Recht auf erstmalige Festsetzung, sondern erfasst auch Abänderungen und Aufhebungen von Abgabenbescheiden.

Die Bemessungsverjährung gilt nicht für die Erlassung (Abänderung, Aufhebung) von Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) (vgl. zB VwGH 3.9.2008, [2006/13/0167](#)). Dies gilt gleichermaßen für „Nichtfeststellungsbescheide“ (Bescheide des Inhalts, dass Feststellungen zu unterbleiben haben).

Feststellungserklärungen ([§ 43 EStG 1988](#)) unterliegen der Entscheidungspflicht ([§ 85a BAO](#)). Sie sind daher stets mit Bescheid (Feststellungsbescheid bzw.

Nichtfeststellungsbescheid) zu erledigen; dies auch dann, wenn die vom Grundlagenbescheid „abgeleiteten“ Abgaben bereits verjährt sind.

Abgabenbescheide und Feststellungsbescheide verlängern (nach [§ 209 Abs. 1 BAO](#)) auch dann die Verjährungsfrist, wenn sie vorläufig erlassen wurden (zB VwGH 20.1.2010, [2006/13/0015](#)).

### 10.2.2. Sonderbestimmungen

195

Im Zusammenhang mit vorläufigen Bescheiden enthält die BAO zwei Sonderbestimmungen, nämlich [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) (Verjährungsbeginn) und [§ 209 Abs. 4 BAO](#) (absolute Verjährung).

196

Nach [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) beginnt die Verjährung in den Fällen des [§ 200 BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Maßgebend ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit (zB VwGH 17.4.2008, [2007/15/0054](#)), unabhängig davon, ob und wann die Partei oder die Abgabenbehörde hiervon Kenntnis erlangte.

Wurde ein Bescheid vorläufig erlassen, obwohl keine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorgelegen ist und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, beginnt nach der

Rechtsprechung die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde (VwGH 27.2.2014, [2010/15/0073](#), mwN).

Kommt die Ungewissheit durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck, erfasst sie insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Folglich liegt hinsichtlich dieser Ungewissheit auch dann ein Anwendungsfall des [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) (späterer Verjährungsbeginn) vor, wenn der Feststellungsbescheid gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete Bescheid - im Hinblick auf [§ 295 BAO](#) - endgültig erlassen wurde (VwGH 29.1.2015, [2012/15/0121](#)).

197

Die absolute Verjährungsfrist beträgt nach [§ 209 Abs. 3 BAO](#) zehn Jahre (ab Entstehung des Abgabenanspruches).

Hievon abweichend verjährt das Recht, eine gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufige Abgabenfestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches ([§ 209 Abs. 4 BAO](#)).

Die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren ([§ 209 Abs. 4 BAO](#)) kann auch dann zur Anwendung kommen, wenn der endgültige Bescheid nach einem vorläufigen Bescheid auf einen anderen Verfahrenstitel als jenen des [§ 200 Abs. 2 BAO](#) gestützt wurde (zB auf die Verfügung einer Wiederaufnahme gemäß [§ 303 BAO](#); VwGH 21.10.2020, [Ra 2019/15/0153](#)).

### 10.3. Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

198

Ob für einen Veranlagungszeitraum (für abgabenrechtliche Zwecke) Bücher oder Aufzeichnungen zu führen sind, richtet sich nach den Verhältnissen des betreffenden Zeitraumes.

Bescheide (zB Abgabenbescheide, Feststellungsbescheide), somit auch solche, die von der Annahme einer Liebhaberei ausgehen, entfalten Rechtswirkungen (grundsätzlich) nur für die betreffenden Jahre. Sie sprechen nicht darüber ab, ob auch in späteren Veranlagungszeiträumen Liebhaberei vorliegt. Solche Bescheide, gleichgültig, ob sie endgültig oder vorläufig ergangen sind, stellen daher keinen „Freibrief“ für das Nichtführen von Büchern und Aufzeichnungen in den Folgejahren dar. Siehe auch Rz 200.

199

Eine insbesondere nach Unternehmensrecht bestehende Buchführungspflicht ist gemäß [§ 124 BAO](#) auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen. Dies gilt nur, wenn solche

Interessen bestehen, somit nicht, wenn für den betreffenden Zeitraum eine Tätigkeit sowohl aus ertragsteuerlicher als auch aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei darstellt.

Eine Buchführungspflicht kann sich aus [§ 125 BAO](#) nur für Betriebe im Bereich der Land- und Forstwirtschaft oder für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (im Sinne des [§ 31 BAO](#)) ergeben. Sie kann somit nicht für Zeiträume bestehen, in denen keine Einkunftsquelle (sondern Liebhaberei) vorliegt.

200

Für Zeiträume, in denen keine Einkunftsquelle (sondern Liebhaberei) vorliegt, besteht auch keine aus [§ 126 BAO](#) ableitbare Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen. Auch hierfür sind die Verhältnisse des betreffenden Zeitraumes maßgebend.

Bestehen Zweifel über eine Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (dies kann beispielsweise bei vorläufiger Annahme von Liebhaberei der Fall sein), sind im Interesse der Abgabenerhebung (weiterhin) Aufschreibungen zu führen.

201

Nach [§ 132 Abs. 1 BAO](#) sind Bücher, Aufzeichnungen sowie dazu gehörige Belege über sieben Jahre hinaus noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden.

## 10.4. Anzeige- und Erklärungspflichten

202

Wandelt sich eine als Liebhaberei anzusehende Betätigung ab einem bestimmten Zeitpunkt in eine betriebliche Einkunftsquelle, besteht eine Anzeigepflicht gemäß [§ 120 Abs. 2 BAO](#).

Wandelt sich eine als Liebhaberei anzusehende Betätigung ab einem bestimmten Zeitpunkt in eine nichtbetriebliche Einkunftsquelle, besteht keine Anzeigepflicht gemäß [§ 120 Abs. 2 BAO](#), sondern lediglich die Verpflichtung, gemäß [§ 42 EStG 1988](#) bzw. [§ 43 EStG 1988](#) Steuererklärungen einzureichen.

203

Nach [§ 120 Abs. 3 BAO](#) ist die Beseitigung der Ungewissheit nur anzeigepflichtig,

- wenn die Ungewissheit im vorläufigen Bescheid angeführt ist,
- wenn die angeführte Ungewissheit tatsächlich eine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 erster Satz BAO](#) ist.

Die gemäß [§ 120 Abs. 2 und 3 BAO](#) vorzunehmenden Anzeigen haben binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses, zu erfolgen (nach [§ 121 BAO](#)). [§ 108 Abs. 4 BAO](#) (Nichteinrechnung der Tage des Postenlaufes) gilt auch für die Anzeigefrist des [§ 121 BAO](#).

Nach [§ 120 BAO](#) erfolgte Anzeigen unterliegen nicht der Entscheidungspflicht (VwGH 21.7.1998, [94/14/0089](#)). Hingegen sind auf Endgültigerklärung ([§ 200 Abs. 2 BAO](#)) gerichtete Anbringen entscheidungspflichtig (VwGH 28.2.2012, [2010/15/0164](#)).

## **10.5. Verfahrensrechtliche Folgen der Prüfung auf Gemeinschaftsebene bzw. der Sphäre der Gesellschafter**

### **10.5.1. Einkunftsquelle bei Gesellschaft, nicht jedoch bei allen Gesellschaftern**

204

Ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid im Sinne des [§ 188 BAO](#). Die Einheitlichkeit als grundsätzliches Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt somit auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen hat. Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach [§ 188 BAO](#) auftritt (insbesondere durch Einreichung einer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. zB VwGH 30.3.2006, [2004/15/0048](#)).

205

Auch bei teilweiser Nichtanerkennung als gemeinsame Einkunftsquelle muss die bescheidmäßige Feststellung/Nichtfeststellung gegenüber allen in der Erklärung angeführten Rechtssubjekten (Personen) einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Feststellungs-/Nichtfeststellungs-/Bescheid bleibt wirkungslos. Dabei kommt es entscheidend darauf an, welche Personen in die Erklärung der Einkünfte aufgenommen wurden. Der (Nicht )Feststellungsbescheid ([§§ 188, 190 BAO](#)) darf nicht einen geringeren Personenkreis umfassen; das Finanzamt darf höchstens zusätzliche Personen in den Bescheid aufnehmen (VwGH 5.9.2012, [2011/15/0024](#) ua.).

206

Im Spruch des einheitlich (an alle) erlassenen Feststellungsbescheides sind die jeweiligen Gesellschafter, für die das Vorliegen der Einkunftsquelle verneint wird, namentlich zu

bezeichnen. In der Begründung ist darzulegen, weshalb für den oder die betreffenden Gesellschafter eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn nicht vorliegt.

207

Aus [§ 192](#) (iVm [§ 190 Abs. 1 Satz 2](#)) [BAO](#) ergibt sich die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides. Beschwerden gegen den abgeleiteten Bescheid, die lediglich die Rechtswidrigkeit der im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen geltend machen, sind daher als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 7.7.2004, [2004/13/0069](#)). Die Anpassung abgeleiteter Bescheide an nachträgliche Erlassungen (Aufhebungen, Änderungen) des Grundlagenbescheides hat gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) zu erfolgen.

Die Bindungswirkung von Nichtfeststellungsbescheiden besteht nur darin, dass für den Gesellschafter keine festzustellenden Einkünfte (der geltend gemachten Einkunftsart) vorliegen. Der Begründung (zB weil für den Gesellschafter keine Mitunternehmerstellung vorliegt) kommt keine Bindungswirkung zu. Daher steht ein solcher Bescheid, der etwa ergeht, weil keine Mitunternehmerschaft vorliegt, der Qualifikation als echte stille Gesellschaft (und somit der Berücksichtigung der Einkünfte insbesondere als solche aus Kapitalvermögen) nicht entgegen.

### **10.5.2. Keine Einkunftsquelle bei Gesellschaft, aber Einkunftsquelle bei einem oder mehreren Gesellschaftern**

208

Liegt auf der Ebene der Gesellschaft keine Einkunftsquelle vor, ist aber (zB als Folge besonderer Vergütungen) bei einem oder mehreren Gesellschaftern das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen, ist wie folgt vorzugehen:

- Ein Bescheid des Inhaltes, dass eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Rechtsgrundlagen: [§ 92 Abs. 1 lit. b](#), [§ 190 Abs. 1](#) iVm [§ 188 BAO](#)), ist zu erlassen;
- über die Einkunftsanteile der Gesellschafter ist im Verfahren des Gesellschafters zu entscheiden, somit im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerfestsetzungsverfahren.

Eine Feststellung der Einkünfte der betreffenden Gesellschafter (wenn bei mehreren Einkünfte vorliegen) hat zu unterbleiben, weil eine solche Feststellung die Einkunftsquellenqualifikation auf Gesellschaftsebene voraussetzt.

Randzahlen 209 bis 210: *derzeit frei*

## 11. Kurzübersicht Liebhaberei

211

| Übersicht Liebhaberei                                                                                                                          |                                                                                            |                                                                |                                                                                 |                                                                                                                       |                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                | Verluste treten auf bei                                                                    |                                                                |                                                                                 |                                                                                                                       |                                                              |
|                                                                                                                                                | „normaler“ Tätigkeit                                                                       | „verdächtiger“ Tätigkeit                                       | Vermietung „groß“                                                               | Vermietung „klein“                                                                                                    | wirtschaftlich verflochtener Tätigkeit                       |
| <b>primäre Rechtsquelle</b>                                                                                                                    | <a href="#">§ 1 Abs. 1 LVO</a>                                                             | <a href="#">§ 1 Abs. 2 LVO</a>                                 | <a href="#">§ 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO</a>                                   | <a href="#">§ 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4 LVO</a>                                                                         | <a href="#">§ 1 Abs. 3 LVO</a>                               |
| <b>Beispiele</b>                                                                                                                               | Handelsbetrieb, Dienstleistungsbetrieb (Hotel, Friseur, Arzt)                              | Rennstall, Jagd, Freizeitlandwirtschaft, Vermietung Segelyacht | Vermietung in Zinshaus (Wohnungen, Büros, Geschäftslokale)                      | Vermietung von Eigentumswohnungen od. Eigenheimen                                                                     | zB verlustbringender Schilift mit gewinnbringendem Hotel     |
| <b>Anlaufzeitraum</b>                                                                                                                          | ja <sup>1)</sup>                                                                           | nein                                                           | nein                                                                            | nein                                                                                                                  | nein                                                         |
| <b>Kriterienprüfung</b>                                                                                                                        | ja                                                                                         | nein                                                           | nein                                                                            | nein                                                                                                                  | nein                                                         |
| <b>Gewinnprognose zu Beginn</b>                                                                                                                | grundsätzlich nein (erst Teil der Kriterienprüfung)                                        | ja                                                             | ja (auf 25/28 Jahre)                                                            | ja (auf 20/23 Jahre)                                                                                                  | nein, aber Prüfung ob unmittelbarer Zusammenhang gegeben ist |
| <b>Einbeziehen eines (theoretischen) Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns oder (theoretisch) realisierbarer stiller Reserven von Anlagegütern</b> | möglich                                                                                    | möglich                                                        | nein                                                                            | nein                                                                                                                  | nicht notwendig                                              |
| <b>Sondergewinnermittlung wird eliminiert</b>                                                                                                  | ja (außer bei Befristung)                                                                  | ja                                                             | ja (außer bei Befristung)                                                       | ja                                                                                                                    | nicht notwendig                                              |
| <b>Annahme von</b>                                                                                                                             | Einkunftsquelle                                                                            | Liebhaberei (außer Prognose positiv)                           | je nach Prognose                                                                | je nach Prognose                                                                                                      | jedenfalls Einkunftsquelle                                   |
| <b>Wie lange ?</b>                                                                                                                             | Einkunftsquelle bis Kriterienprüfung negativ oder Wandel zu <a href="#">§ 1 Abs. 2 LVO</a> | Liebhaberei bis Änderung der Bewirtschaftung                   | Einkunftsquelle, solange Prognose eingehalten bzw. nur unvorhergesehen verfehlt | Einkunftsquelle, solange Prognose eingehalten bzw. nur unvorhergesehen verfehlt oder bis Änderung der Bewirtschaftung | immer                                                        |
| <b>Liebhaberei bei USt denkbar ?</b>                                                                                                           | nein                                                                                       | ja                                                             | nein                                                                            | ja, im Wege einer unechten Befreiung                                                                                  | nein                                                         |

<sup>1)</sup> Kein Anlaufzeitraum besteht für zeitlich begrenzte Betätigungen und solche, bei denen damit zu rechnen ist, dass sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses beendet werden (siehe Rz 18 und Rz 42). Im Fall der entgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle beginnt für den Erwerber ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen; gleiches gilt bei unentgeltlicher Übertragung, wenn die Betätigung in völlig veränderter Form fortgeführt wird (siehe Rz 41).