

BMF-AV Nr. 27/2021

BMF - IV/6 (IV/6)

An
Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Amt für Betrugsbekämpfung
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2021-0.103.698

2. März 2021

Liebbhabereirichtlinien 2012 - Wartungserlass 2021

I. Übersicht:

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der LRL 2012 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das

- Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012
- Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2012
- Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 14/2013
- BGBl. I. Nr. 101/2015
- Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015
- Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015
- Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I Nr. 96/2020

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
19	Es wird klargestellt, dass die COVID-19-Pandemie als Unwägbarkeit anzusehen ist.
34	<p>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 (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024).</p> <p>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 Privatvermögen des Betriebsinhabers dar. In einem solchen Fall liegt eine Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988 vor.</p>
65a bis 65m	Klarstellungen zum Inhalt von Prognoserechnungen werden eingearbeitet.
67	Im Lichte der VwGH-Judikatur ist im Rahmen der Liebhabereibeurteilung einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung keine Kriterienprüfung anzustellen (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117 ; VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182 ; VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0006).
101a	<p>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).</p> <p>Weiterwirkende Aufwendungen in diesem Sinne sind „vorweggenommene“ Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten während der Liebhabereiphase im Hinblick auf eine spätere Einkunftsquelle, Aufwendungen, die gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 zu verteilen sind und verteilungspflichtige Aufwendungen gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988. Nach Änderung der Bewirtschaftung können die noch offenen Fünfzehntelbeträge geltend gemacht werden. Aufwendungen, die während der Liebhabereiphase anfallen und 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.</p>

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.
139	Durch den Wandel zur Liebhaberei kommt es zur Überführung des der Tätigkeit gewidmeten Vermögens ins außerbetriebliche Vermögen der Körperschaft. Die dadurch stattfindende Entnahme führt zur Aufdeckung der stillen Reserven.
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).
196	Kommt die Ungewissheit (§ 200 BAO) 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 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).
205	Auch bei teilweiser Nichtanerkennung als gemeinsame Einkunftsquelle muss die bescheidmäßige Feststellung/Nichtfeststellung gegenüber allen in der Erklärung angeführten Rechtssubjekten (Personen) einheitlich ergehen. 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.).

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 8.9. lautet:

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

Die Abschnitte 10.5.3., 10.5.3.1. und 10.5.3.2. entfallen.

III. Änderung von Randzahlen:

Rz 5 wird geändert (Klarstellung):

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 ~~auch bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO)~~ 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, es sei denn, die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. In diesem Fall ist die Verordnung auch in Gewinn- bzw. Überschussjahren anzuwenden. die Verordnung für den gesamten Zeitraum ab Beginn der Betätigung oder ab Änderung der Bewirtschaftung anzuwenden.**

Beispiel 1:

Eine im Jahr 01 begonnener ~~Betätigung~~ Gewerbebetrieb (= Betätigung iSd [§ 1 Abs. 1 LVO](#)) verursacht in den Jahren 01 ~~und bis 04~~ ~~Gewinne~~ Verluste, im Jahr 05 ~~einen Gewinn und im Jahr 04 wiederum~~ einen Verlust. Die Verordnung ist ~~erstmal~~ ~~durchgehend~~ für ~~das~~ ~~Jahre~~ 01 bis 054 (also auch für das Jahr 03) anzuwenden. Es ist daher für alle diese Jahre zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

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.

Rz 7 wird geändert (Klarstellung):

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 eingegliedeter einzelner Produktionszweig) sind nicht gesondert zu beurteilen.

Rz 8 wird geändert (Klarstellung):

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](#)**). ~~Vermietung Geschäftslokalen und Wohnungen in einem Miethaus).~~

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](#)).

Rz 9 wird geändert (Judikatur):

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 es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen ~~wird~~ einheitlich bewirtschaftet **wird** (VwGH 20.12.1994, [89/14/0075](#)).

Beispiel:

~~VwGH 20.12.1994, 89/14/0075: "Werden mehrere Eigentumswohnungen, die sich alle in demselben Gebäude befinden, von einem Vermieter an eine Person vermietet, spricht dies an sich schon für eine Vermögensnutzung, die als Einheit aufzufassen ist. Bei derartigen Vereinbarungen ist es nämlich nahe liegend, dass unterschiedliche, die Nutzung beeinflussende Faktoren, wie unterschiedliche Wertigkeit, Eignung, Ausmaß etc., wechselseitig in die Waagschale geworfen werden und so gemeinsam bei der Willensbildung der vertragsschließenden Parteien berücksichtigt werden. Ist eine Wohnung für einen Vertragsteil zu besonders günstigen Bedingungen vermietet, kann dieser Vorteil bei Vermietung einer anderen Wohnung unter denselben Vertragsparteien ausgeglichen werden."~~

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).

Rz 16 wird geändert (Klarstellung):

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](#)).

Rz 19 wird geändert (Klarstellung aufgrund der COVID-19-Krisensituation):

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).

Rz 26 wird geändert (KonStG 2020):

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.

Rz 27 wird geändert (StRefG 2015/2016):

27

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

- ~~bis 2010 den Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 4, Z 4a und Z 4b EStG 1988),~~
- ~~den Bildungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 8 und Z 10 EStG 1988),~~
- den Gewinnfreibetrag ([§ 10 EStG 1988](#)),

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

Rz 30 entfällt (1. StabG 2012):

30

~~Gemäß § 3 Abs. 1 LVO sind Gewinne und Verluste aus der Veräußerung, der Entnahme oder sonstiger Wertänderungen im Zusammenhang mit Grund und Boden des Anlagevermögens in die Ermittlung des Gesamtgewinnes dann nicht einzubeziehen, wenn diese Wertänderungen gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 außer Ansatz bleiben. Dies gilt auch, wenn Wertsteigerungen des Grund und Bodens nach § 30 EStG 1988 erfasst werden.~~

Randzahl 30: derzeit frei

Rz 31 wird geändert (Verweisanpassung):

31

Ergibt sich im Falle der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) nach den Rz 25 bis ~~30-29~~ kein Gesamtgewinn, ist zu prüfen, ob sich durch den Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes ein Gesamtgewinn ergibt.

In Rz 33 wird ein Redaktionsversehen beseitigt:

33

Abweichend von Rz ~~32~~ sind stille Reserven bei der Ermittlung eines rechnerischen Gesamtgewinnes ~~aber~~ 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).

Rz 34 wird geändert (Judikatur):

Ergibt die Sachverhaltsbeurteilung in Fällen, die nicht von Rz 33 erfasst sind, 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](#)).

~~Ungeachtet dessen bleiben Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach Maßgabe der zum Zeitpunkt des Wandels bestehenden Verhältnisse weiterhin mit dem bisherigen Betrieb verbunden (nachhängiges Betriebsvermögen). Demzufolge bleiben in derartigen Wirtschaftsgütern enthaltene stille Reserven (Differenz zwischen Buchwert und gemeinem Wert im Zeitpunkt des Wandels zu Liebhaberei) grundsätzlich weiterhin steuerhängig. Werden derartige Wirtschaftsgüter in der Folge veräußert oder privat genutzt, sind diese stillen Reserven nach Maßgabe der für das Betriebsvermögen geltenden Vorschriften insoweit als nachträgliche betriebliche Einkünfte zu erfassen, als sie bei Veräußerung (Privatnutzung) noch vorhanden sind. Darüber hinausgehende Wertsteigerungen sind gegebenenfalls nach § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 oder § 30 EStG 1988 zu erfassen.~~

Beispiel:

Der Betrieb einer Modeboutique führt in den Jahren 1 bis 7 zu Verlusten. Die Tätigkeit ist auf Grund der Bemühungen des Steuerpflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage in diesen Jahren als Einkunftsquelle anzuerkennen. Insbesondere auf Grund der Eröffnung eines Outlet-Centers mit einer Vielzahl von Betrieben mit gleichem allerdings wesentlich

~~preisgünstigerem Angebot in der Nähe der Modeboutique steht im Jahr 8 unzweifelhaft fest, dass ein längerfristig rentabler Weiterbetrieb auf Dauer nicht mehr möglich sein wird.~~

~~Diese Sachlage bewirkt, dass aus der laufenden Bewirtschaftung ab dem Jahr 8 keine steuerwirksamen Einkünfte mehr erzielt werden. Das Anlagevermögen (Betriebs- und Geschäftsausstattung) bleibt ungeachtet des Wandels zur Liebhaberei weiterhin der Betriebssphäre verhaftet (nachhängiges Betriebsvermögen). Die darin enthaltenen stillen Reserven betragen zum Zeitpunkt des Wandels zur Liebhaberei 100 (Buchwert 20, gemeiner Wert 120).~~

~~Variante 1:~~

~~Im Jahr 10 veräußert der Steuerpflichtige die Betriebs- und Geschäftsausstattung um 150. Dieser Vorgang löst die Erfassung der im nachhängigen Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserve aus. Obwohl die stille Reserve (Differenz zwischen Buchwert von 20 und gemeinem Wert von 150) mittlerweile 130 beträgt, ist nur die zum Zeitpunkt des Wandels zur Liebhaberei ermittelte stille Reserve von 100 steuerpflichtig.~~

~~Variante 2:~~

~~Im Jahr 10 gibt der Steuerpflichtige seine Tätigkeit auf und übernimmt die Betriebs- und Geschäftsausstattung in die Privatsphäre. Dieser Vorgang löst die Erfassung der im nachhängigen Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserve aus. Diese beträgt nunmehr 60 (Differenz zwischen Buchwert von 20 und gemeinem Wert zum Zeitpunkt der Übernahme in das Privatvermögen von 80). Die zum Zeitpunkt des Wandels zur Liebhaberei ermittelte stille Reserve von 100 ist nur mehr in diesem Umfang steuerpflichtig.~~

Rz 36 wird geändert (AbgÄG 2012, StRefG 2015/16):

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

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

~~Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7 EStG 1988 sind daher nicht zu berücksichtigen (siehe aber Rz 23 betreffend zeitlich begrenzte Betätigungen und Beteiligungen gemäß § 4 Abs. 4 LVO).~~

Rz 48 wird geändert (Judikatur):

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.

Rz 55 wird geändert (Verweisanpassung aufgrund von Judikatur):

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**).

Beispiel:

~~Bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften „großen Vermietung“ bleiben die Ergebnisse hinter den Erwartungen zurück. Der Vermieter zahlt daher einen Teil des Kredites zurück, um den ursprünglichen absehbaren Zeitraum einhalten zu können. Diese – nicht von Anfang an geplante – vorzeitige Kreditrückzahlung ist im Rahmen der Kriterienprüfung als Verbesserungsmaßnahme zu würdigen.~~

Rz 62 wird geändert (KonStG 2020):

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](#))

Rz 65 wird geändert (Straffung des Textes):

65

Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, ~~wobei bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen im Sinne der Rz 62 fiktive marktkonforme Mieteinnahmen anzusetzen sind.~~ 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.

Rz 65a bis Rz 65m werden eingefügt (Klarstellungen):

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) 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 m² Nutzfläche anzuwenden:

Alter bzw. Zeitraum seit der letzten Generalsanierung	Instandhaltungs- und Reparaturkosten in Euro pro m ² 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 m² 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 -> 120 x 10,00 x 3 Jahre</i>	<i>3.600 Euro (1.200 pro Jahr)</i>

2023 bis 2027	Alter 11 bis 15 Jahre -> 120 x 12,00 x 5 Jahre	7.200 Euro (1.440 pro Jahr)
2028 bis 2037	Alter 16 – 25 Jahre -> 120 x 20,00 x 10 Jahre	24.000 Euro (2.400 pro Jahr)

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger hat 2018 ein im Jahr 1970 errichtetes Mietzinshaus (900 m² 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:

Jahre	Berechnung	In der Prognoserechnung zu berücksichtigende Instandhaltungskosten
2018 und 2019	tatsächliche Instandhaltungskosten laut Überschussrechnungen	
2020 bis 2023	2 bis 5 Jahre seit der Generalsanierung -> 900 x 7,50 x 4 Jahre	27.000 Euro (6.750 pro Jahr)
2024 bis 2028	6 bis 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.

Rz 66 wird geändert (Klarstellung):

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.

Rz 67 wird geändert (Judikatur):

67

~~Bleiben bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, ist unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO (insbesondere nach Z 6) zu prüfen, ob der ursprüngliche absehbare Zeitraum zur Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) eingehalten werden kann. Wird die Prognose nur deshalb verfehlt, weil unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen (zB durch Brandschaden am Gebäude) oder Mindereinnahmen (zB Zurückbleiben der Mieteinnahmen durch nahegelegenen Autobahnbau) auftreten, spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; vgl. auch Rz 16).~~

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](#)).

Rz 71 wird geändert (Judikatur):

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.

Rz 75 wird geändert (Judikatur):

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; ~~privates Rentenversicherungsmodell ohne vertraglichen Ausschluss einer Rentenablöse;~~ Rentenbezüge aus privaten Lebensversicherungen (~~UFS 18.6.2010, RV/0221-G/05~~).

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](#)).

Rz 76 wird wie folgt geändert (Judikatur):

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:

[...]

- 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).**

Rz 91 wird geändert (Judikatur):

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.

Rz 96 wird wie folgt geändert (Judikatur):

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:

- [...]
 - *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.*
 - [...]

Rz 97 wird geändert (Judikatur):

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](#)**).

Rz 98 wird geändert (Judikatur):

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 (**~~Rz 91~~ 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.

Rz 101a wird eingefügt (Judikatur):

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 Fünfzehntelbeträge geltend gemacht werden. Jene Fünfzehntelbeträge, 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.

Rz 101b wird eingefügt (Judikatur):

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](#)).

Rz 101c wird eingefügt (Klarstellung):

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.

Rz 102 wird geändert (Judikatur):

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.

Rz 123 wird geändert (FVwGG 2012):

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. 14 BAO.

Rz 125 wird geändert (AbgÄG 2012):

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; ~~anteilige Beträge gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 sind anzusetzen.~~

Rz 130 wird geändert (AbgÄG 2015):

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 Einkünftedefinition 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.

Rz 135 wird geändert (Klarstellung):

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 **KorrekturZurechnung** 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.*

Rz 136 wird geändert (Straffung des Textes):

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](#) (~~bzw. § 31 EStG 1988 in der Fassung vor Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2011~~). 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](#) (~~bzw. § 31 EStG 1988 in der Fassung vor Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2011~~) erfasst.

Rz 137 wird geändert (Klarstellung):

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 Abs. 1~~ [§ 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 benützen. 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.

Rz 139 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

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. ~~Ungeachtet dessen bleiben Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach Maßgabe der zum Zeitpunkt des Wandels bestehenden Verhältnisse weiterhin mit dem bisherigen Betrieb verbunden (nachhängiges Betriebsvermögen). Zur weiteren Behandlung des nachhängigen Betriebsvermögens gilt Rz 34 entsprechend.~~

Beispiel:

~~Eine GmbH erwirbt eine Wohnung und überlässt sie zunächst einem betriebszugehörigen Arbeitnehmer. Später wird die Wohnung vermietet. Diese Vermietung lässt auf Dauer gesehen keinen Gesamtüberschuss erwarten (Liebhaberei). Die Wohnung gelangt vom betrieblichen Bereich in den außerbetrieblichen Bereich. Sie stellt nachhängiges Betriebsvermögen dar, die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Wandels bleiben als betriebliche Einkünfte steuerhängig. Zur ihrer Aufdeckung kommt es erst bei tatsächlicher Realisierung.~~

Rz 140 wird geändert (Verweisanpassung):

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**~~2001 Rz 437a~~ 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.

Rz 143 wird geändert (Verweisanpassung):

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**~~2001 Rz 361 bis Rz 495~~).

Rz 147 wird geändert (Verweisanpassung):

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**).

Rz 152 wird geändert (Verweisanpassung):

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.**

Rz 153 wird geändert (Verweisanpassung):

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.

Die Überschrift zu Abschnitt 8.9. wird geändert (BGBl. I Nr. 101/2015) und lautet:

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

Rz 156 wird geändert (BGBl. I Nr. 101/2015):

156

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

Rz 157 wird geändert (Klarstellung):

157

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

Im Fall einer unter Buchwertfortführung erfolgenden Umgründung ist von einem bloßen Rechtsformwechsel auszugehen (~~unternehmensrechtliche oder steuerliche Gesamtrechtsnachfolge~~). 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.

Rz 157a wird eingefügt (Judikatur):

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](#)).

Rz 158 wird geändert (Klarstellung):

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.

Rz 159 wird geändert (Klarstellung):

159

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

Rz 160 wird geändert (Judikatur):

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 ~~Erfolge~~ die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses ~~durch eine Privatstiftung an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern~~

~~um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung), fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 mwA). Die Beurteilung ist dabei anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046). Diese Umstände beschränken sich nicht nur auf die Höhe des Entgelts. 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.~~

Rz 168 wird geändert (Verweisanpassung):

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](#)**).

Rz 180 wird geändert (Klarstellung):

180

Werden bei einer Tätigkeit, die gemäß [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) eindeutig **nicht der Umsatzsteuer unterliegt**~~nicht unternehmerisch ist~~, 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.

Rz 187 wird geändert (Klarstellung):

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](#)).

Rz 189 wird geändert (Klarstellung und Verweisanpassung):

189

~~Ein endgültiger Bescheid~~ **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 ~~(zB, weil im vorläufigen Bescheid die Bezeichnung der Ungewissheit fehlte (vgl. VwGH 20.5.27.2.2014, 2010, 2008/15/03280073, mwN).~~

Rz 192 wird um ein bisher fehlendes Satzzeichen ergänzt:

192

[...]

- 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).

[...]

Rz 194 wird geändert (FVwGG 2012):

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 (~~§ 311 Abs. 1~~ [§ 185a 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](#)).

Rz 196 wird geändert (Judikatur):

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 hievon 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 **Ablaufende** des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde (zB VwGH ~~20.5.2010~~ 27.2.2014, ~~20102008/15/00730328~~, 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](#)).

Rz 197 wird geändert (Straffung des Textes; Judikatur):

197

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

Hievon abweichend verjährt das Recht, eine gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#) durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabeananspruches ([§ 209 Abs. 4 BAO](#)). ~~idF BGBl. I Nr. 105/2010). Diese Sonderbestimmung gilt erstmals für Abgaben, für die der Abgabeanpruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist (§ 323 Abs. 27 BAO).~~

~~§ 209 Abs. 4 BAO gilt lediglich für den Ersatz eines vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen, nicht jedoch etwa für Verfügungen der Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO) oder für Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 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](#)).

Rz 199 wird geändert (Klarstellung):

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 ~~keine Einkunftsquelle, sondern~~ **eine Tätigkeit sowohl aus ertragsteuerlicher als auch aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei darstellt** vorliegt.

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

Rz 202 wird geändert (Klarstellung):

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, ~~kann~~ **besteht keine Anzeigepflicht gemäß [§ 120 Abs. 2 BAO](#), sondern** lediglich die Verpflichtung ~~bestehen~~, gemäß [§ 42 EStG 1988](#) bzw. [§ 43 EStG 1988](#) Steuererklärungen einzureichen.

Rz 203 wird geändert (Einfügen eines Verweises):

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](#)**).

Rz 204 wird geändert (Klarstellung):

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](#)).

~~Je Gesellschafter, für den das Vorliegen der Einkunftsquelle verneint wird, ist ein auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO (Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen) gestützter Feststellungsbescheid zu erlassen. Er hat auszusprechen, dass der Anteil des betreffenden Gesellschafters am Ergebnis der Gesellschaft nicht in die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) einzubeziehen ist, weil die Beteiligung keine Einkunftsquelle der geltend gemachten Einkunftsart darstellt.~~

Rz 205 wird geändert (Judikatur):

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.).

~~Der Bescheid hat sowohl an den betreffenden Gesellschafter als auch an die Gesellschaft zu ergehen.~~

~~Er ist beiden zuzustellen. Der Gesellschaft gegenüber hat die Zustellung zu Händen des gemäß § 81 BAO zustellungsbevollmächtigten Vertreters zu erfolgen.~~

~~Die Vertretungsbefugnis des § 81 BAO bezieht sich diesfalls nicht auf den einzelnen Gesellschafter (der Bescheid ist keine an alle Gesellschafter in dieser Eigenschaft gerichtete Ausfertigung der Abgabenbehörde, somit § 81 Abs. 7 erster Satz BAO nicht anwendbar). Daher ist die für den Gesellschafter bestimmte Ausfertigung nicht dem Vertreter der Gesellschaft zuzustellen.~~

Rz 206 wird geändert (Klarstellung):

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.

~~Dieser Bescheid ist Grundlagenbescheid für~~

- ~~• die Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft (nur jene Einkünfte der Gesellschafter umfassend, denen Einkünfte zugerechnet werden) bzw.~~
- ~~• den Bescheid, wonach eine Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft zu unterbleiben hat (wenn eine solche Feststellung unterbleibt, weil nur einem der Gesellschafter Einkünfte zugerechnet werden),~~
- ~~• die abgeleiteten Bescheide (ESt, KSt) des Gesellschafters.~~

Rz 207 wird geändert (Klarstellung):

207

Aus ~~den allgemeinen Bescheidwirkungen („Verbindlichkeit“)~~ [§ 192](#) (iVm [§ 190 Abs. 1 Satz 2](#)) [BAO](#) ergibt sich die Bindungswirkung. ~~Berufungen des Feststellungsbescheides.~~ **Berufungen** **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. 31 BAO zu erfolgen.

Die Bindungswirkung ~~solcher Nichtfeststellungsbescheide~~ **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.

In Rz 208 wird geändert (Klarstellung):

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. Körperschaftsteuer**festsetzungsverfahren**.

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

Die Abschnitte 10.5.3., 10.5.3.1. und 10.5.3.2. sowie die Rz 209 und Rz 210 entfallen (Straffung des Textes):

~~10.5.3. Vorgangsweise bei bisher vorläufigen Bescheiden~~

~~10.5.3.1. Vorläufig Einkunftsquelle – endgültig Liebhaberei~~

~~209~~

~~Der vorläufige Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO aufzuheben; hierfür ist § 101 Abs. 3 BAO (Zustellfiktion) anwendbar.~~

~~Sodann ist der (endgültige) Bescheid über die Nichtfeststellung zu erlassen.~~

~~Diese beiden Bescheide dürfen als "Sammelbescheid" ergehen.~~

~~10.5.3.2. Vorläufig Liebhaberei – endgültig Einkunftsquelle~~

~~210~~

~~Der vorläufige Nichtfeststellungsbescheid ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO aufzuheben; hierfür ist § 101 Abs. 3 BAO (Zustellfiktion) anwendbar. Sodann ist der (endgültige) auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheid zu erlassen.~~

~~Diese beiden Bescheide dürfen als "Sammelbescheid" ergehen.~~

Randzahlen 209 bis 210: *derzeit frei*

Ein Feld der Tabelle in Rz 211 wird geändert (Judikatur):

211

Übersicht Liebhaberei					
	Verluste treten auf bei				
	„normaler“ Tätigkeit	„verdächtiger“ Tätigkeit	Vermietung „groß“	Vermietung „klein“	wirtschaftlich verflochtener Tätigkeit
primäre Rechtsquelle	§ 1 Abs. 1 LVO	§ 1 Abs. 2 LVO	§ 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO	§ 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4 LVO	§ 1 Abs. 3 LVO
Beispiele	Handelsbetrieb, Dienstleistungsbetrieb (Hotel, Friseur, Arzt)	Rennstall, Jagd, Freizeitlandwirtschaft, Vermietung Segelyacht	Vermietung in Zinshaus (Wohnungen, Büros, Geschäftslokale)	Vermietung von Eigentumswohnungen od. Eigenheimen	zB verlustbringender Schilft mit gewinnbringendem Hotel
Anlaufzeitraum	ja ¹⁾	nein	nein	nein	nein
Kriterienprüfung	ja	nein	ja, wenn Prognose verfehlt nein	nein	nein
Gewinnprognose zu Beginn	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
Einbeziehen eines (theoretischen) Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns oder (theoretisch) realisierbarer stiller Reserven von Anlagegütern	möglich	möglich	nein	nein	nicht notwendig
Sondergewinnermittlung wird eliminiert	ja (außer bei Befristung)	ja	ja (außer bei Befristung)	ja	nicht notwendig
Annahme von	Einkunftsquelle	Liebhaberei (außer Prognose positiv)	je nach Prognose	je nach Prognose	jedenfalls Einkunftsquelle
Wie lange ?	Einkunftsquelle bis Kriterienprüfung negativ oder Wandel zu § 1 Abs. 2 LVO	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
Liebhaberei bei USt denkbar ?	nein	ja	nein	ja, im Wege einer unechten Befreiung	nein

¹⁾ 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).

Bundesministerium für Finanzen, 2. März 2021