



Verteiler:	
A2 B2	23. Dezember 1997
	GZ 14 0661/6-IV/14/97

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: **Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997)**

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

Dieser Erlass tritt an die Stelle der Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen vom 5. Juni 1990, AÖF Nr. 187/1990, vom 14. April 1993, AÖF Nr. 178/1993, und vom 27. November 1995, AÖF Nr. 314/1995. Soweit für vergangene Zeiträume einer der früheren Erlässe noch anzuwenden ist, wird der jeweilige Erlassteil eingerückt und kursiv angeführt.

A. ALLGEMEINES UND ZEITLICHER ANWENDUNGSBEREICH

1. Zeitlicher Anwendungsbereich

1.1 Überblick

Zur ersten Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 (in der Folge "LVO I") erging am 5. Juni 1990 ein ausführlicher Durchführungserlass (AÖF Nr. 187/1990, in der Folge "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 Liebhabereiverordnung mit Wirkung ab 1. Jänner 1993 neu gefasst (BGBl. Nr. 33/1993; in der Folge "LVO II"). Erläuterungen zu den Neufassungen und Ergänzungen gegenüber der LVO I enthielt der Erlass vom 14. April 1993 (AÖF Nr. 178/1993, in der Folge "LHE II"). Anschließend an zwei Erkenntnisse (VfGH vom 7.3.1995, B 301/94 und VwGH vom 20.4.1995, 91/13/0143) wurden im 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, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Rechtsprechung kritisch durchleuchtet und in wesentlichen Punkten neu positioniert. Das Bundesministerium für Finanzen hat der geänderten Rechtsauffassung Rechnung getragen und die LVO II durch die Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. II Nr. 358/1997, in einigen Punkten geändert.

1.2 Anwendungsbereich der LVO I

Die Wirksamkeit der LVO I bezieht sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992 (§ 1 Abs. 3 Z 1 LVO I nur auf die Jahre 1990 und 1991), im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 23. Juni 1990 bis 31.12.1992. Auf Bescheide, die ab dem 23. Juni 1990 bis einschließlich 20. Februar 1992 ergangen sind, ist jedoch nach dem für diesen Zeitraum Rechtswirksamkeit entfaltenden Art. II der LVO I jedenfalls die LVO I anzuwenden.

1.3 Anwendungsbereich der LVO II

1.3.1 Die LVO II ist mit 1. Jänner 1993 in Kraft getreten und daher im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf Veranlagungsjahre ab 1993 und im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 1. Jänner 1993 anzuwenden.

1.3.2 § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf alle entgeltlichen Überlassungen anzuwenden, wenn der absehbare Zeitraum (Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Zu Beginn und Dauer des absehbaren Zeitraumes siehe Punkte 12.2 und 16.

Dies bedeutet, dass

- bei Betätigungen, die unter § 1 Abs. 1 fallen und deren absehbarer Zeitraum (Kalkulationszeitraum) bereits vor dem 14. November 1997 begonnen hat, weiterhin ein Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren zum Tragen kommt,

- Betätigungen, die vor Inkrafttreten der Verordnungsänderung als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 beurteilt wurden und nunmehr als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 zu qualifizieren wären, weiterhin Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 bleiben.

Für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3, deren absehbarer (überschaubarer) Zeitraum schon vor dem Inkrafttreten der Verordnungsänderung begonnen hat und die als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 zu beurteilen waren, bleibt hinsichtlich des Ausmaßes des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes die bisherige Erlassregelung (LHE II) aufrecht, wonach für die erforderliche Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses ein Zeitraum von 12 Jahren heranzuziehen ist (siehe dazu den eingerückten Absatz unter Pkt. 16.2.2). Es besteht jedoch die Möglichkeit, auf die rückwirkende Anwendung der Verordnungsänderung und somit auf einen längeren absehbaren (überschaubaren) Zeitraum zu optieren. Diese Option kann pro Beurteilungseinheit (Pkt. 2.2.2 und 2.2.3) abgegeben werden und bezieht sich auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle, soweit sie in den Anwendungsbereich der LVO II fallen; das sind:

- Noch nicht veranlagte Fälle,
- vorläufig veranlagte Fälle, auch wenn sie rechtskräftig sind,
- Fälle, die sich im Stadium eines Berufungsverfahrens befinden (nicht hingegen solche, bei denen Beschwerde beim VwGH oder VfGH eingebbracht worden ist),
- Fälle, die infolge eines den bisherigen Bescheid beseitigenden Bescheides (wieder) offen sind (insbesondere Wiederaufnahme des Verfahrens, Folgeänderungen gemäß § 295 BAO, Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO; nicht hingegen Fälle, in denen eine Bescheidberichtigung gemäß den §§ 293, 293b BAO vorgenommen wird),
- Fälle, die infolge eines den bisherigen Bescheid beseitigenden Erkenntnisses des VwGH oder des VfGH (wieder) offen sind.

Bei Vorliegen einer Option sind die Verordnungsänderungen somit nicht nur in jenen Fällen anzuwenden, in denen bisher noch kein Bescheid erlassen wurde. In den letzten vier Fällen ist vielmehr bei Erlassung des an die Stelle des bisherigen Bescheides tretenden Neubescheides die geänderte Fassung der LVO II bereits zu beachten. Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Gesamterfolges im absehbaren Zeitraum (siehe Pkt. 16.2) sind auch jene Jahre mitzuberücksichtigen, für die Liebhaberei endgültig rechtskräftig festgestellt wurde.

Tritt auf Grund der Option ein Wechsel von Liebhaberei zu einer Einkunftsquelle ein, so ist Punkt 1.4.3 sinngemäß anzuwenden.

Beispiel:

Die im Jahre 1991 begonnene Vermietung einer im selben Jahr erworbenen Eigentumswohnung wurde für die Jahre 1991 bis 1994 endgültig als Liebhaberei beurteilt, weil erst in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum von 16 Jahren mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen war. Für 1995 wurde ebenfalls von Liebhaberei ausgegangen, gegen den Einkommensteuerbescheid wurde jedoch aus anderen Gründen eine Berufung eingebracht, über die noch nicht entschieden ist. Ohne Option des Steuerpflichtigen bleibt es grundsätzlich bei der Einstufung als Liebhaberei. Optiert der Steuerpflichtige auf die rückwirkende Anwendung der Verordnungsänderungen, so ist bei Vorliegen eines zu erwartenden Gesamtüberschusses für den Zeitraum 1991 bis 2010 ab dem Veranlagungsjahr 1995 eine Einkunftsquelle anzunehmen. In diesem Jahr können "Vorsteuerüberhänge", die in den Jahren 1991 bis 1994 nicht zuerkannt wurden, sofort als Werbungskosten abgesetzt werden, soweit sie auf Wirtschaftsgüter, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 abgeschrieben werden, entfallen. Der Einlagewert dieser Wirtschaftsgüter ist entsprechend zu kürzen.

1.4 Vorgangsweise bei Liebhabereiannahme vor Inkrafttreten der LVO I

1.4.1 Wurden Vorjahre bereits endgültig rechtskräftig veranlagt und die Betätigung als Liebhaberei beurteilt, ist ab dem Jahr 1990 eine Prüfung nach den Grundsätzen der Verordnungen vorzunehmen.

1.4.2 Ergibt die Prüfung, dass die Betätigung nach den Liebhabereiverordnungen ab dem Jahr 1990 oder ab einem späteren Jahr als Einkunftsquelle einzustufen ist, so ist zu Beginn des betreffenden Jahres eine Betriebseröffnung im Sinn des § 6 Z 8 EStG 1988 (§ 6 Z 8 EStG 1972) bzw. der Beginn einer außerbetrieblichen Betätigung anzunehmen.

1.4.3 Liegt aufgrund der Prüfung nunmehr keine Liebhaberei vor, wurden dem Steuerpflichtigen aber für Jahre, die nach den Verordnungen nicht als Liebhaberei zu beurteilen wären, "Vorsteuerüberhänge" wegen des Vorliegens von Liebhaberei rechtskräftig nicht zuerkannt, so bestehen gegen folgende Vorgangsweise keine Bedenken: Die durch die Annahme der Liebhaberei per saldo verlorengegangenen Vorsteuerbeträge können im Jahr der Betriebseröffnung sofort als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgesetzt werden, soweit sie auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder auf Wirtschaftsgüter, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 abgeschrieben werden, entfallen. In diesem Fall ist allerdings der Einlagewert dieser Wirtschaftsgüter entsprechend zu kürzen.

2. Allgemeines

2.1 Die LVO II unterscheidet

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1),
- Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) und
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3).

2.2 Betätigung

2.2.1 Betätigungen im Sinn der Verordnung sind Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen. Hat der Steuerpflichtige eine ihm zurechenbare Betätigung gar nicht entfaltet, dh. die Ergebnisse überhaupt nicht auf Grund einer Betätigung in einer der Einkunftsarten erwirtschaftet, so kommt eine Beurteilung nach der LVO von vornherein nicht in Betracht (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; 18.3.1997, 96/14/0045).

2.2.2 Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder der Rechtsform des Steuerpflichtigen (zuletzt VwGH vom 23.5.1996, 93/15/0215, 0216). Kleinere Einheiten (zB eine unselbständige Filiale, eine einzelne Produktpalette oder ein in die Gesamtproduktion eingegliederter einzelner Produktionszweig) sind nicht gesondert zu beurteilen.

2.2.3 Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften ist die einzelne Einkunftsquelle. 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). Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen ist die Prüfung grundsätzlich für die einzelne Wohnung anzustellen, es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen wird einheitlich bewirtschaftet (in diesem Sinne auch VwGH 24.4.1997, 94/15/0126). Der Umstand, dass die Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen nunmehr generell unter § 1 Abs. 2 Z 3 fällt, hat keinen Einfluss auf die Frage nach der Beurteilungseinheit (so stellen zB 15 Eigentumswohnungen, die einheitlich bewirtschaftet werden, eine Beurteilungseinheit einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 dar).

Für den Anwendungsbereich der LVO I (aus LHE I):

2.2.3 Eine Betätigung, die für sich gesehen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Z 1 LVO I erfüllt, gilt nach § 1 Abs. 1 und 2 jedenfalls als Beurteilungseinheit.

Beispiel:

Ständige Verluste aus einem Forstbetrieb werden wegen der damit verbundenen Eigenjagd in Kauf genommen (siehe Pkt. 14.4 LHE I). Der Forstbestand umfasst auch einen Schutzwald, der für sich keinen Teilbetrieb darstellt, aber eine besondere regionale Bedeutung aufweist. Der Schutzwald gilt als eigene Einheit und ist daher gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 LVO I eine Einkunftsquelle. Der restliche Forstbestand stellt eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 dar.

B. SACHLICHER ANWENDUNGSBEREICH

3. Betroffene Steuerarten und Rechtsträger

3.1 Die Verordnung ist im Bereich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer anzuwenden. Aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausgenommen sind die in § 5 angeführten Rechtsträger. In diesem Bereich ist nach den bisherigen Grundsätzen zu verfahren.

3.2 Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Beurteilung ist bis zum Veranlagungsjahr 1993 auch für die Gewerbesteuer maßgebend.

3.3 Ist im Bereich einer Land- und Forstwirtschaft einkommen- oder körperschaftsteuerlich Liebhaberei anzunehmen, so 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, so ist das dieser Betätigung zuzurechnende Vermögen - ausgenommen in den Fällen des § 59 BewG – nicht Betriebsvermögen (VwGH 24.9.1996, 93/13/0166). Dieses Vermögen ist vielmehr im Rahmen der jeweils sonst in Frage kommenden Vermögensart zu erfassen.

C. VERLUSTE ALS AUSGANGSPUNKT DER PRÜFUNG EINER BETÄTIGUNG

4. Allgemeines

4.1 Die Anwendung der Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst. Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften - einschließlich aller Sondervorschriften für

die Einkunftsermittlung – ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, so ist die Verordnung auch bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2) grundsätzlich nicht anzuwenden. Wenn die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt, dann ist die Verordnung auch in Gewinn(Überschuss)jahren anzuwenden.

Beispiel:

Eine im Jahr 1993 begonnene Betätigung wirft im Jahr 1993 und 1994 Verluste, im Jahr 1995 einen Gewinn und im Jahr 1996 wiederum einen Verlust ab. Die Verordnung ist durchgehend für die Jahre 1993 bis 1996 (also auch für das Jahr 1995) anzuwenden. Es ist daher für alle diese Jahre zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

4.2 Außerhalb des Anwendungsbereichs der Verordnung ist (weiterhin) zu prüfen, ob eine Betätigung überhaupt den Einkunftstatbeständen des EStG zugeordnet werden kann. Dies wäre - auch bei Anfallen von "Gewinnen" oder "Überschüssen" - etwa bei der Teilnahme an Quizveranstaltungen (Abschn. 6 EStR 1984), weiters bei an sich unbezahlten Amateursportleistungen mit nur fallweiser Vereinnahmung von Preisen nicht der Fall.

D. BETÄTIGUNG MIT ANNAHME EINER EINKUNFTSQUELLE (§ 1 Abs. 1)

5. Einordnung der Betätigung

Für die Einordnung einer Betätigung unter den Tatbestand des § 1 Abs. 1 ist zu untersuchen, worin die Betätigung ihrem Schwerpunkt nach besteht.

Beispiel:

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

6. Gewinn- oder Überschusserzielungsabsicht

6.1 Das in § 1 Abs. 1 vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht ist nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe

der Betätigung 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 gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen.

6.2 Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg zu gelten. Treten daher durch unerwartete Umstände (zB unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unabwägbarkeiten) unvorhergesehene Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

6.3 Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Ergibt sich auf Grund der Kriterienprüfung, dass eine Betätigung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwarten lässt, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Wird eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 (siehe Pkt. 11) ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten im Sinne des Punktes 6.2 vorliegen,
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird.

6.4 Offenlegung der Beurteilungsgrundlagen

Der Steuerpflichtige hat der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt. Als Ausfluss der ihn nach § 119 BAO treffenden Pflichten hat er alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit 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).

7. Gesamtgewinn (§ 3 Abs. 1)

7.1 Gesamtgewinn ist das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation).

7.2 Der Gesamtgewinn ist wie folgt zu prognostizieren:

7.2.1 Bei zeitlich begrenzten Beteiligungen (Pkt. 21.4) entspricht der anteilige Gesamtgewinn der Summe der anteiligen steuerlichen Jahresergebnisse zuzüglich eines allfälligen Übergangsgewinns sowie des Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt des voraussichtlichen Ausscheidens. Beim Ansatz der anteiligen steuerlichen Jahresergebnisse sind keine Adaptierungen vorzunehmen.

7.2.2 In allen anderen Fällen ist das Jahresergebnis von den Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu bereinigen:

7.2.2.1 Absetzung für Abnutzung:

Es ist jene AfA anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt. Hat der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher oder erlassmäßiger Regelungen eine kürzere Abschreibungsdauer angesetzt, so ist die AfA entsprechend zu adaptieren. Eine Adaptierung der AfA für Kraftfahrzeuge nach § 8 Abs. 6 EStG 1988 idF StruktAnpG 1996 ist jedoch nicht vorzunehmen.

Beispiel:

Nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 werden die Anschaffungskosten eines Betriebsgebäudes auf 25 Jahre verteilt abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtgewinnes ist die jährliche AfA mit 2 Prozent anzusetzen.

7.2.2.2 Sonderabschreibungen:

Abschreibungen gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988, vorzeitige Abschreibungen und die Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG sind dem steuerlichen Ergebnis wieder zuzurechnen, zugleich ist eine rechnerische AfA als Ausgabe zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Gebäude wird nach dem Stadterneuerungsgesetz errichtet. Nach § 8 Abs. 2 EStG 1988 werden Assanierungsaufwendungen auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt jedoch 50 Jahre. Es ist wie im Beispiel zu Pkt. 7.2.2.1 vorzugehen.

7.2.2.3 Steuerfreie Rücklagen:

Steuerfreie Rücklagen (§ 4 Abs. 7 EStG 1972, § 9 EStG bis SteuerreformG 1993, § 4 Abs. 10 EStG 1988 und § 11 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996) sind im Jahr ihrer Bildung dem steuerlichen Ergebnis wieder zuzurechnen; die gewinnerhöhende Auflösung ist abzuziehen. Wurde die bestimmungsgemäße Verwendung von Rücklagen nach § 4 Abs. 7 EStG 1972 bzw. § 11 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 bei der Gewinnermittlung als Ertrag angesetzt, so ist dieser Ertrag vom steuerlichen Ergebnis abzuziehen. Wurden derartige Rücklagen anlässlich ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung direkt mit Aufwendungen (also "ergebnisneutral") verrechnet, so sind die verrechneten Aufwendungen vom steuerlichen Ergebnis abzuziehen. Bei einer Verrechnung der Rücklagen mit Herstellungskosten (§ 116 Abs. 2 EStG 1988 idF StruktAnpG 1996) ist die AfA von den ungekürzten Herstellungskosten zu errechnen. Die erfolgsmäßigen Auswirkungen im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 12 EStG sind rückgängig zu machen.

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

- den Forschungsfreibetrag (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG),
- allfällige Zuschläge bei Rücklagenauflösungen,
- die Bildung sowie die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages, und zwar auch dann, wenn das Verlustausgleichsverbot des § 10 Abs. 8 EStG 1988 zum Zuge kommt,
- Gewinnzuschläge wegen Wertpapierunterdeckung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen,

- weiters die Verteilung der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung bzw. den ausschüttungsbedingten Verlust gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988.

7.2.2.5 Soweit in den vorstehenden Ausführungen von steuerfreien Rücklagen die Rede ist, gilt dies auch für die entsprechenden steuerfreien Beträge.

7.2.2.6 Bei einer Gewinnermittlung nach den Verordnungen zu § 17 Abs. 4 und 5 EStG (Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft) sind für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft nicht die pauschalierten, sondern die tatsächlich erwirtschafteten Betriebsergebnisse heranzuziehen (VwGH 21.5.1997, 92/14/0185, 0187). Werden hingegen nur die Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nach einem Durchschnittssatz ermittelt, so ist keine Adaptierung vorzunehmen.

7.3 Steuerfreie Einnahmen sind gemäß § 3 Abs. 1 dem steuerlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit diese nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Darunter fallen 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 bzw. § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 führen.

Beispiel:

Ein Betrieb erhält einen Bundeszuschuss zur allgemeinen Verlustabdeckung (zur Erhaltung der Arbeitsplätze). Dieser Zuschuss ist nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 steuerfrei und führt zu keiner Aufwandskürzung. Der Zuschuss ist bei der Ermittlung des Gesamtgewinnes anzusetzen.

Andere bloß wirtschaftliche Vermögensvorteile, insbesondere die Erzielung einer Steuerersparnis, sind dem steuerlichen Ergebnis nicht zuzurechnen. Gemäß § 3 Abs. 1 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 außer Ansatz bleiben. Dies gilt auch, wenn Wertsteigerungen des Grund und Bodens nach § 30 EStG erfasst werden. Zur Rücklage nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 siehe Punkt 7.2.3.

7.4 Ergibt sich im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nach den Punkten 7.2.2 bis 7.3 kein Gesamtgewinn, so ist zu prüfen, ob sich durch den Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinns ein Gesamtgewinn ergibt.

7.5 Ergibt sich nach den Punkten 7.2.2 bis 7.4 kein Gesamtgewinn, so ist zu unterstellen, dass der Steuerpflichtige seine Betätigung beendet. Die unter Berücksichtigung der vorstehenden Adaptierungen ermittelten Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne sind daher in das Gesamtergebnis einzubeziehen, auch wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht auf eine Beendigung der Betätigung in absehbarer Zeit gerichtet ist (theoretischer Veräußerungsgewinn).

8. Gesamtüberschuss (§ 3 Abs. 1)

8.1 Gesamtüberschuss ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten vom Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung. Veräußerungsüberschüsse sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, auch wenn sie zB nach § 30 EStG 1988 steuerlich erfasst werden. Abschichtungsüberschüsse gemäß § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 sind beachtlich, weiters die Einkünfte aus der Veräußerung echter stiller Beteiligungen, die zwischen 1. Jänner 1985 und 31. Dezember 1988 erworben worden sind (§ 27 Abs. 2 Z 3 EStG 1972 iVm § 112 Z 6 EStG 1988). Veräußerungsüberschüsse gemäß § 31 EStG bilden mit den entsprechenden (negativen) Einkünften gemäß § 27 EStG eine Einheit.

8.2 Sonderabschreibungen

Zehntel- bis Fünfzehntelabschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 (§ 28 Abs. 2 EStG 1972) sind auf eine "Normal-AfA" umzustellen (siehe Pkt. 7.2.2.1 und Beispiele 2 und 3 zu Pkt. 12.4). Besondere Einkünfte im Sinn des § 28 Abs. 7 EStG 1988 sind daher nicht zu berücksichtigen (siehe aber bei zeitlich begrenzten Beteiligungen Pkt. 21.4.2).

8.3 Steuerfreie Beträge

Steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 (§ 28 Abs. 3 EStG 1972) sind dem steuerlichen Ergebnis zuzurechnen; ihre Auflösung ist abzuziehen. Wurde die bestimmungsgemäße Verwendung von steuerfreien Beträgen bei Ermittlung der Einkünfte als Einnahme angesetzt, so ist diese Einnahme vom steuerlichen Ergebnis abzuziehen. Wurde der steuerfreie Betrag anlässlich seiner bestimmungsgemäßen Verwendung direkt (also "ergebnisneutral") mit Werbungskosten verrechnet, so sind die verrechneten Werbungskosten vom steuerlichen Ergebnis abzuziehen. Bei einer Verrechnung des steuerfreien Betrages mit Herstellungskosten (§ 116 Abs. 5 EStG 1988 idF StruktAnpG 1996) ist die AfA von den ungekürzten Herstellungskosten zu errechnen.

9. Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2)

9.1 Bei Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 sind die in den ersten drei Kalenderjahren (Wirtschaftsjahren) anfallenden Verluste steuerlich anzuerkennen. Dies gilt auch für Verluste nach dem Beginn einer Betätigung im Rahmen eines Teilbetriebes (Teiles einer außerbetrieblichen Betätigung). Der Anlaufzeitraum gilt jedoch nicht für den Bereich der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (siehe Pkt. 9.8 und 12.2) und bei einer voraussichtlich zeitlich begrenzten Betätigung (siehe Pkt. 9.9).

9.2 Beginn einer Betätigung ist die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes (Teilbetriebes, außerbetrieblichen Betätigung). Die Eröffnung eines entgeltlich oder 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 weiters Pkt. 9.7).

9.3 Für den Anlaufzeitraum sind die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 nicht zu prüfen. Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibt auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergibt, dass aufgrund der Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 keine Einkunftsquelle vorliegt (siehe Pkt. 10). Das Jahr des Beginns der Betätigung sowie allgemein Rumpfwirtschaftsjahre zählen jeweils als ein Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr.

9.4 Der dreijährige Anlaufzeitraum läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung. Fallen vorher Aufwendungen (Ausgaben) im Zusammenhang mit der zielstrebigen Vorbereitung der Betriebseröffnung bzw. des Beginns einer außerbetrieblichen Betätigung an, beginnt der Anlaufzeitraum mit dem Kalenderjahr des erstmaligen Anfalls dieser 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 1991 wird ein Geschäftslokal angemietet und noch 1991 hiefür Miete bezahlt. Der Betrieb wird im April 1992 eröffnet. Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Jahr 1991 und endet mit dem Jahr 1994.

Beispiel 2:

Im Juni 1991 wird mit der Herstellung eines Hotelgebäudes begonnen. Es fallen ab dieser Zeit Aufwendungen an. Der Hotelbetrieb wird in der Sommersaison 1994 eröffnet. Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Jahr 1991 und endet mit dem Jahr 1995.

9.5 Ruht die Betätigung innerhalb des Anlaufzeitraums, so wird der Fristenlauf gehemmt. Die Wiederaufnahme der Betätigung löst daher keinen neuen Dreijahreszeitraum aus.

9.6 Treten bei einer eindeutig als Einkunftsquelle anzuerkennenden Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 nach langjähriger Gewinn(Überschuss)phase in späterer Folge Verluste auf, so ist zu prüfen,

- ob ein Wandel zur Betätigung nach § 1 Abs. 2 vorliegt oder
- ob die Betätigung weiterhin als solche im Sinn des § 1 Abs. 1 zu beurteilen ist.

Im ersten Fall liegt eine Betriebsaufgabe vor, im zweiten Fall wird analog zu § 2 Abs. 2 ein Dreijahreszeitraum in Gang gesetzt (unwiderlegbare Vermutung für das Vorliegen von Strukturanpassungsverlusten). Die Punkte 9.1, 9.3 und 9.5 gelten sinngemäß.

9.7 Der Anlaufzeitraum läuft nach § 2 Abs. 2 weiter, wenn die Grundlagen der Betätigung in diesem Zeitraum unentgeltlich oder entgeltlich übertragen werden und die Betätigung vom Erwerber nicht in völlig veränderter Form (Pkt. 9.2) fortgesetzt wird.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr 1992 einen 1991 eröffneten Gastwirtschaftsbetrieb mit traditioneller Küche. Führt der Erwerber den Betrieb (mit oder ohne bauliche Veränderungen) weiter, läuft auch der Anlaufzeitraum weiter und endet daher 1993. 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.

Werden die Grundlagen der Betätigung nach Ablauf des Anlaufzeitraums übertragen und wird die Betätigung nicht in völlig veränderter Form fortgesetzt (Pkt. 9.2), beginnt für den Erwerber dann ein Dreijahreszeitraum zu laufen, wenn die Betätigung beim Vorgänger im Hinblick auf eine langjährige Gewinn(Überschuss)phase schon eindeutig als Einkunftsquelle anzuerkennen war (vgl Pkt. 9.6).

9.8 Der Anlaufzeitraum gilt nicht für den Bereich der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (siehe dazu Pkt. 12.1).

9.9 Ein Anlaufzeitraum darf nach § 2 Abs. 2 nicht angenommen werden, wenn zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines

Gesamtgewinnes oder eines Gesamtüberschusses beendet werden wird. Aus den Worten "erwarten" und "voraussichtlich" ergibt sich, dass von vornherein ein Umstand für eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein muss. Die Beendigung einer Tätigkeit spricht für sich allein nicht für eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung. Betreffend voraussichtlich zeitlich begrenzte Beteiligungen siehe Punkt 21.4.1.

Für den Anwendungsbereich der LVO I (aus LHE I):

9.9 In Analogie zu § 4 Abs. 4 sowie im Hinblick auf den in § 2 Abs. 2 verwendeten Begriff des Anlaufzeitraums gelten die Punkte 9.1 bis 9.7 für zeitlich begrenzte Beteiligungen (siehe Pkt. 21.4.1) außerhalb des § 4 (insbesondere in Form einer echten stillen Gesellschaft) nicht.

10. Vorgangsweise nach Ablauf des Anlaufzeitraums

10.1 Fallen nach Ablauf des Anlaufzeitraums weiterhin Verluste an, so ist anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 (siehe Pkt. 11) zu untersuchen, ob auch über den Anlaufzeitraum hinaus vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Die Prüfung der Kriterien hat unter Einschluss der Verhältnisse im Anlaufzeitraum zu erfolgen. Die Prüfung kann ergeben:

- Es ist bereits ab dem ersten Jahr nach dem Anlaufzeitraum Liebhaberei anzunehmen; in diesem Fall liegt mit dem Beginn dieses ersten Jahres eine Betriebsaufgabe vor.
- Das Gesamtbild der Verhältnisse kann noch nicht endgültig beurteilt werden; in diesem Fall ist eine vorläufige Veranlagung (Pkt. 28.2) vorzunehmen.
- Es ist aufgrund 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 ab einem bestimmten Jahr nicht mehr gerechtfertigt ist, so ist ab diesem Jahr von Liebhaberei auszugehen. Es liegt überdies eine Betriebsaufgabe vor. 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 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; es liegt in diesem Jahr überdies eine Betriebsaufgabe vor. Die Verluste der ersten sieben Jahre sind steuerlich anzuerkennen.

10.2 Wurde eine Betätigung (nach Ablauf des Anlaufzeitraums und allenfalls weiterer Jahre) endgültig als Liebhaberei eingestuft und wird sodann die Bewirtschaftung geändert, so gilt dies als Beginn einer Betätigung. Es beginnt daher bei Einstufung als Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 ein (neuer) Anlaufzeitraum zu laufen.

11. Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1)

11.1 Allgemeines

Jedes in § 2 Abs. 1 angeführte Kriterium ist 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 (vor allem § 2 Abs. 1 Z 6) in besonderem Maße für das Vorliegen einer Einkunftsquelle, so kann eine Einkunftsquelle auch dann anzunehmen sein, wenn eine Mehrzahl anderer Kriterien - in geringerem Maße - gegen die Annahme einer Einkunftsquelle spricht. Bei der Kriterienprüfung ist dem Grundsatz des Parteiengehörs in besonderem Maße Rechnung zu tragen.

11.2 Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1)

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 beträchtlich ansteigen oder absinken. Dabei ist auch die Umsatzentwicklung im Auge zu behalten. Gleichbleibende oder steigende Verluste trotz fallender Umsätze sprechen für Liebhaberei.

11.3 Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (§ 2 Abs. 1 Z 2)

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, so spricht dies - auch bei Auftreten gravierender Verluste im Sinn des Pkt. 11.2 - gegen Liebhaberei.

11.4 Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3)

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), so spricht dies für sich 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, so spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen (siehe insbesondere Pkt. 11.5, 11.6 und 11.7) gegen die Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht.

11.5 Marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen (§ 2 Abs. 1 Z 4)

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, vgl Pkt. 11.7), so spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen (siehe insbesondere Pkt. 11.4 und 11.6) für Liebhaberei.

11.6 Marktgerechtes Verhalten/Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 5)

Für die Annahme einer Einkunftsquelle spricht, wenn der Steuerpflichtige sein "Preispotential" weitgehend ausnützt. Verlangt er hingegen erheblich geringere Preise als am Markt erzielbar und üblich, so spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen (siehe insbesondere Pkt. 11.4, 11.5 und 11.7) für Liebhaberei. Gleches gilt, wenn offensichtlich stark überhöhte Preise (Prohibitivpreise) verlangt werden.

11.7 Verbesserungsmaßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6)

Es ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung (siehe Pkt. 11.4) geeignet sind. Liegt ein derartiges Bemühen vor, so spricht dies gegen Liebhaberei.

12. Entgeltliche Gebäudeüberlassung (§ 2 Abs. 3)

12.1 Unter § 2 Abs. 3 fällt die (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten, sofern es sich nicht um Wohnungseigentum oder (Mit-)Eigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (siehe Pkt. 15a) handelt. Eine Betätigung auf gastronomischem Gebiet (Hotels uä.) fällt hingegen nicht darunter. Im Hinblick auf die ähnlich gelagerten, eher starren Einnahmen-Ausgaben-Strukturen ist § 2 Abs. 3 auch auf die entgeltliche Überlassung von Grund und Boden ohne darauf befindliche Gebäude anzuwenden.

12.2 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. 2. 1998 erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung beginnt am

- a) 1. 11. 1999
- b) 1. 6. 2002

ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11. 2. 1998 bis 1. 11. 2024 (ds. 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. 2. 1998 bis 11. 2. 2026 (da 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).

12.3 Bei der Planung sind objektive Maßstäbe (realistische Annahmen) anzulegen. Angemessenheit der Zeitrelation ist anzunehmen, wenn sich innerhalb des absehbaren Zeitraums voraussichtlich ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) ergeben wird oder sich lediglich deshalb nicht ergibt, weil von Sonderabschreibungen (zB § 8 Abs. 2, § 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. Dies ist vor allem bei den sogenannten Kategoriemietzinsen und den Richtwertmietzinsen der Fall. Bei angemessenen Mietzinsen nach § 16 Abs. 1 Mietrechtsgesetz liegt eine gesetzliche Einnahmenbeschränkung dann vor, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Rahmenbedingungen voll ausgeschöpft wurden.

12.4 Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, wobei bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen im Sinne des Punktes 12.3 fiktive marktkonforme Mieteinnahmen anzusetzen sind. Ergibt sich aus dieser Prognose, dass der Gesamtgewinn(Gesamtüberschuss)zeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei.

Beispiel:

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.*

12.5 Wird nach endgültiger Annahme von Liebhaberei die Bewirtschaftung so umgestellt, dass eine Gewinn(Überschuss)absicht anzunehmen ist, so gilt dies als 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.

12.6 Bleiben bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, so ist unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 (insbesondere nach Z 6) zu prüfen, ob der ursprüngliche absehbare Zeitraum eingehalten werden kann. Wird die Prognose nur deshalb verfehlt werden, weil unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen (zB durch Brandschaden am Gebäude) oder Mindereinnahmen (zB Zurückbleiben der Mieteinnahmen durch nahegelegenen Autobahnbau) auftreten, so spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; vgl. auch Pkt. 6.2).

Für den Anwendungsbereich der LVO I und LVO II bis 14. 11. 1997(aus LHE I):

12. Entgeltliche Gebäudeüberlassung (§ 2 Abs. 3)

12.1 Unter § 2 Abs. 3 fällt die (unmittelbare oder mittelbare) Gebäudeüberlassung nach Art einer privaten oder gewerblichen Vermögensverwaltung, nicht hingegen eine Betätigung auf gastronomischem Gebiet (Hotels uä). Im Hinblick auf die ähnlich gelagerten, eher starren Einnahmen-Ausgaben-Strukturen ist § 2 Abs. 3 auch auf die entgeltliche Überlassung von Grund und Boden ohne darauf befindliche Gebäude anzuwenden.

12.2 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 üblichen Kalkulationszeitraum verhält. Bei dieser Planung sind objektive Maßstäbe (realistische Annahmen) anzulegen. Bei Angemessenheit der Zeitrelation ist anzunehmen, wenn sich innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraums voraussichtlich ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) ergeben wird oder sich lediglich deshalb nicht ergibt, weil von Sonderabschreibungen (zB § 8 Abs. 2, § 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. Als üblicher Kalkulationszeitraum bei Gebäudeüberlassung gelten höchstens 35 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Diesem

Zeitraum liegt eine aus dem Tatbestandsmerkmal des üblichen Kalkulationszeitraums abzuleitende übliche Eigenkapitalausstattung zugrunde.

12.3 Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ergibt sich aus dieser Prognose, dass der Gesamtgewinn(Gesamtüberschuss)zeitraum in einem Missverhältnis zum üblichen Kalkulationszeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei.

Beispiel 1:

Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich 34 Jahre nach dem Beginn der Gebäudevermietung ein Totalüberschuss ergeben wird. Diese Zeitrelation spricht für die Annahme einer Einkunftsquelle.

Beispiel 2:

Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach 65 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 35 Jahren ein Totalüberschuss. Auch diese Zeitrelation spricht für die Annahme einer Einkunftsquelle.

Beispiel 3:

Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach 60 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 40 Jahren ein Totalüberschuss. Diese Zeitrelation spricht gegen die Annahme einer Einkunftsquelle.

12.4 Wird nach endgültiger Annahme von Liebhaberei die Bewirtschaftung so umgestellt, dass eine Gewinn(Überschuss)absicht anzunehmen ist (siehe Pkt. 16), so gilt dies als Beginn einer Betätigung. Es ist somit abermals zu prüfen, ob der Zeitraum von höchstens 35 Jahren nunmehr eingehalten werden kann.

12.5 Bleiben bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, so ist unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 (insbesondere nach Z 6) zu prüfen, ob der ursprüngliche Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren eingehalten werden kann. Wird die Prognose nur deshalb verfehlt werden, weil unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen (zB durch Brandschaden am Gebäude) oder Mindereinnahmen (zB Zurückbleiben der Mieteinnahmen durch nahegelegenen Autobahnbau) auftreten, so spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei.

E. BETÄTIGUNGEN MIT ANNAHME VON LIEBHABEREI (§ 1 Abs. 2)

13. Allgemeines

13.1 In den Fällen des § 1 Abs. 2 ist bei Auftreten von Verlusten (siehe Abschn. C) Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses (siehe Pkt. 7 und 8) in einem absehbaren Zeitraum (siehe Pkt. 16) tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss. Die Annahme von Liebhaberei bleibt so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt (siehe Pkt. 17).

13.2 Punkt 6.2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass es sich um Unabwägbarkeiten handeln muss, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges innerhalb des absehbaren (überschaubaren) Zeitraumes bewirken.

13.3 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, so 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, so ist

- a) für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten im Sinne des Punktes 6.2 (in Verbindung mit Pkt. 13.2) vorliegen,
- b) für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird.

13.4 Hinsichtlich der Offenlegung der Beurteilungsgrundlagen siehe Punkt 6.4.

14. Tatbestand der Bewirtschaftung (§ 1 Abs. 2 Z 1)

14.1 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. Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des Steuerpflichtigen ist unbeachtlich. Der Tatbestand kann somit auch auf Körperschaften zutreffen.

14.2 Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Z 1 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. Die Bewirtschaftung von Verkehrsflugzeugen fällt nicht unter den Anwendungsbereich dieser Bestimmung.

14.3 Unter Sport- und Freizeitausübung können beispielsweise folgende Betätigungen fallen:

- Freizeittierzucht (Pferdezucht, Brieftaubenzucht, Hundezucht, Pelztierzucht usw.),
- Freizeitlandwirtschaft, Freizeitimkerei, Freizeitfischerei,
- Sport-, Sauna- und Schwimmhallenbetrieb kleinen Umfangs,
- Rennstall,
- Sammlertätigkeit (zB Briefmarken, Münzen, Spielzeug).

14.4 Bei der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigungen lediglich in kleinerem Umfang (Pkt. 14.2) 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).

Für den Anwendungsbereich der LVO I (aus LHE I):

- *Bewirtschaftung eines Schlosses (zB durch Abhaltung von Ausstellungen, Vermietung), soweit nicht § 1 Abs. 3 Z 1 (besondere regionale Bedeutung) anzuwenden ist.*

15. Tatbestand der Tätigkeit (§ 1 Abs. 2 Z 2)

Unter den Tatbestand der Z 2 fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (zB Reiseschriftsteller, Sportamateure).

15a. Tatbestand der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 3)

15a.1 Zu den Wirtschaftsgütern, die unter § 1 Abs. 2 Z 3 fallen, zählen

- Ein- und Zweifamilienhäuser
- Eigentumswohnungen
- Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten
- einzelne Bungalows
- einzelne Appartements (Mietwohnungen)
- im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten) uä.

Die gewerbliche Beherbergung fällt nicht darunter. Unter "Bewirtschaftung" sind vor allem die Vermietung und die Untervermietung zu verstehen.

15a.2 Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten

15a.2.1 Sind die Rechte der Miteigentümer so gestaltet, dass sich daraus eine konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu einzelnen Miteigentümern ergibt, so kann dies zur Annahme einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 führen. Dies ist dann der Fall, wenn der Miteigentumsanteil mit einem Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohnungseinheit derart verbunden ist, dass dieses Nutzungsrecht eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschafft.

15a.2.2 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 Pkt. 15a.2.3)
 - b) oder eine wirtschaftliche Nutzung des Miteigentumsanteils mit der Nutzung einer bestimmten Wohneinheit unmittelbar verbinden (siehe Pkt. 15a.2.4).

Liegt eine "gemischte" Vermietung der Art vor, dass neben einer dem Miteigentümer wirtschaftlich zugeordneten Wohneinheit auch Geschäftslokale oder nicht zugeordnete Wohneinheiten vermietet werden, so ist eine Überprüfung der Betätigung im Sinne dieses Absatzes (nur) für die wirtschaftlich zugeordneten Wohneinheiten vorzunehmen.

15a.2.3 Für eine künftig - wenn auch nach Ablauf bestimmter Zeiträume (zB zehn Jahren) – erfolgende Begründung bzw. eine Vorbereitung der künftigen 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, Grundbuchseintragung nach § 24a WEG) ergeben in ihrem Zusammenhang nach dem

Gesamtbild eine hohe Wahrscheinlichkeit für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum.

15a.2.4 Für eine unmittelbare Verbindung der wirtschaftlichen Nutzung des Miteigentumsanteils und der Nutzung einer bestimmten Wohneinheit spricht eine der folgenden Gestaltungen:

- Der Miteigentümer erhält an der zugewiesenen Wohneinheit ein ausschließliches Nutzungsrecht, wobei es gleichgültig ist, ob dieses Nutzungsrecht 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 übrigen Miteigentümer hiefür einholen zu müssen.

15a.2.5 Werden vertragliche Bestimmungen der Miteigentümer nachträglich verändert, so 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.

15a.3 Die Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 erfolgt ausschließlich nach der Art des Wohnraumes. Die Anzahl der bewirtschafteten Objekte ist unmaßgeblich (d.h. die Vermietung von zB 15 Eigentumswohnungen im gleichen Haus ist jedenfalls als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 anzusehen). Zum Umfang der Beurteilungseinheit siehe Punkt 2.2.3.

Für den Anwendungsbereich der LVO I und II bis 14. 11. 1997 (aus LHE I und II; zum Begriff des "Quasi-Wohnungseigentums" gelten die aus LHE II in den oben angeführten Punkt 15a.2 übernommenen Ausführungen):

Aus LHE I:

14.5 Die Eignung von Wohnungen zur Nutzung im Rahmen der Lebensführung ist in folgenden Bereichen anzunehmen:

- Eigentumswohnungen

- *Eigenheime (bis zu zwei Wohnungen)*
- *einzelne Bungalows*
- *einzelne Appartements*
- *im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Betten) uä.*

Die gewerbliche Beherbergung fällt nicht darunter.

Aus LHE II:

3.1 Allgemeine Einstufung entgeltlicher Gebäudeüberlassung

(1) *Die entgeltliche Überlassung von Baulichkeiten, die Wohnzwecken dienen, kann je nach Art des bewirtschafteten Gebäudes als Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 oder gemäß § 1 Abs. 2 der L-VO zu werten sein. Dabei ist grundsätzlich jede Baulichkeit für sich zu beurteilen (VwGH 28. 10. 1992, 88/13/0006).*

(2) *Eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 liegt dann vor, wenn ein Gebäude mehr als zwei Wohneinheiten aufweist und damit eine objektive Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien nicht vorliegt. Unter § 1 Abs. 1 der L-VO fällt somit insbesondere*

- *die Bewirtschaftung von Wohnhäusern mit mehr als zwei Wohnungen (vor allem die Bewirtschaftung von "Zinshäusern")*

- *die Bewirtschaftung von mehr als zwei in ein und demselben Gebäude befindlichen Eigentumswohnungen.*

(3) *Eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 L-VO ist hingegen dann anzunehmen, wenn nach der Zahl der Wohneinheiten eine Eignung zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse angenommen werden kann. Unter § 1 Abs. 2 L-VO fällt somit insbesondere die Vermietung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen (zu Eigentumswohnungen siehe VwGH 5. 5. 1992, 92/14/0006, 92/14/0027). Es ist allerdings zu beachten, dass in § 1 Abs. 2 L-VO weder von Eigenheimen noch von Eigentumswohnungen die Rede ist, sondern abstrakt die Eignung zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse angesprochen wird.*

16. Absehbarer Zeitraum

16.1. Allgemein

16.1.1 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. 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.

16.1.2 Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann, ist grundsätzlich 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.

16.2 Absehbarer Zeitraum bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3

16.2.1 Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171, muss unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden werden, 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.

16.2.2 Der absehbare Zeitraum beträgt 20 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen. Die Punkte 12.2, 12.3 und 12.5 gelten sinngemäß.

Für den Anwendungsbereich der LVO I und II bis 14. 11. 1997 (aus LHE II):

Ergänzend zu Punkt 13 des Erlasses (LHE I) vertritt das BMF die Auffassung, dass bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 L-VO für die erforderliche Erzielung eines Gesamtgewinnes oder

Gesamtüberschusses ein Zeitraum von etwa zwölf Jahren heranzuziehen ist (VwGH 26. 6. 1990, 89/14/0295). Dieser Auffassung stehen VwGH-Erkenntnisse, aus denen ein kürzerer Zeitraum herausgelesen werden kann (zB 30.6.1992, 92/14/0017), nicht entgegen.

16.2.3 Im Zweifel ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliegt. Bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen im Sinne des Punktes 12.3 sind fiktive marktkonforme Mieteinnahmen anzusetzen. Eine geplante realistische konkretisierbare Fremdmitteltilgung nach Punkt 17.3 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.

16.3 Wandel einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 in eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3

Bei einer Betätigung, deren absehbarer Zeitraum (Kalkulationszeitraum) vor dem 14. November 1997 begonnen hat und die nach § 1 Abs. 1 zu qualifizieren war, bleibt diese Einordnung auch dann erhalten, wenn zu einem späteren Zeitpunkt (Quasi-)Wohnungseigentum begründet wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1, deren absehbarer Zeitraum ab dem 14. November 1997 begonnen hat, tritt durch die spätere Begründung von (Quasi-)Wohnungseigentum ein Wandel in eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 ein. In diesem Fall ist die Tätigkeit von ihrem Beginn an in ihrer Gesamtheit als Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 zu qualifizieren.

Beispiel:

Im Zusammenhang mit der Vermietung eines Zinshauses fallen am 1.3.1998 erstmals Aufwendungen an, die Vermietung beginnt am 1.9.1999. Der absehbare Zeitraum nach § 1 Abs. 1 beträgt 26,5 Jahre (1.3.1998 bis 1.9.2024). Im Jahr 2001 wird Wohnungseigentum begründet. Die Vermietung ist insgesamt als Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 zu beurteilen. Eine Einkunftsquelle liegt vor, wenn auch im (kürzeren) absehbaren Zeitraum von 21,5 Jahren (1.3.1998 bis 1.9.2019) ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist; andernfalls ist vom Beginn an – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten - Liebhaberei anzunehmen.

17. Änderung der Bewirtschaftung (§ 2 Abs. 4)

17.1 Treten bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) tatsächlich zu erwarten ist (siehe Pkt. 13.1), so 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 Sinn des § 1 Abs. 1 stattfindet oder
- nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.

Beispiel 1:

Anhand einer realistischen Prognoserechnung wurde im Jahr 1993 glaubhaft gemacht, dass die in diesem Jahr begonnene Vermietung einer Eigentumswohnung nach elf Jahren einen Gesamtüberschuss ergibt. Im Jahr 1997 wird auf Grund einer Erbschaft das Fremdkapital zur Gänze getilgt. Es liegt keine Änderung der Bewirtschaftung vor, da 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 Nächtigungspreise 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).

Wird die Wirtschaftsführung bereits im zweiten (Veranlagungs-)Jahr einer Betätigung wesentlich geändert, so wirkt diese Änderung auf den Beginn der Tätigkeit zurück und führt daher zu keiner Teilung in zwei verschiedene Beurteilungsperioden.

17.2 Eine wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung, die zum Wandel in eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 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.
- 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 Verkäuflichkeit seiner Werke stellt hingegen für sich allein keine Änderung der Bewirtschaftung dar.

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

- bei Übergang von der Eigenbewirtschaftung zur Verpachtung,
- bei bedeutender Änderung der Finanzierung, vor allem bei - vom ursprünglichen Kreditvertrag abweichender - außerordentlicher Tilgung von Fremdmitteln aus außerbetrieblichen Mitteln.

Ist die vorzeitige Darlehensrückzahlung vom Beginn der Tätigkeit an geplant, so liegt keine zu einer Änderung der Wirtschaftsführung führende außerordentliche Tilgung vor. Es muss jedoch eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung besteht. Diese 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 sogenannte "endfällige Kapitalanlagen" wie zB Erlebensversicherung, Bausparen, Sparbrief). Die Verfolgung der ernsthaften Absicht macht es auch erforderlich, dass die außerordentliche Tilgung in einem zeitlichen Rahmen von längstens 10 Jahren geplant ist. Der Plan ist der Abgabenbehörde gegenüber offenzulegen bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufzunehmen (Pkt. 16.2.3). Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdmitteltilgung verwenden zu wollen, ist keineswegs ausreichend. Zur Vorläufigkeit der Veranlagung siehe Punkt 28.2.

Beispiel 1:

Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahre 1997 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Der Steuerpflichtige beabsichtigt, den im Jahr 2003 zu erwartenden Betrag aus einer Erlebensversicherung für die Kreditabdeckung zu verwenden. Er gibt dies in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 der Abgabenbehörde bekannt, wobei er die entsprechende Versicherungspolizze beifügt. Die tatsächliche (teilweise) Kredittilgung im Jahr 2003 wird daher zu keiner Änderung der Bewirtschaftung führen.

Beispiel 2:

Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahre 1997 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Im Jahr 2001 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 1997 die Absicht geäußert hat, allfällige zukünftige Geldzuflüsse zur Kreditabdeckung verwenden zu wollen.

Beispiel 3:

Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahre 1997 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.

17.4 Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert ist. Die Änderung der Bewirtschaftung führt also nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind. Soweit eine Betätigung durch die Änderung der Bewirtschaftung als solche im Sinn des § 1 Abs. 1 zu beurteilen ist, wird ein Anlaufzeitraum im Sinn des § 2 Abs. 2 in Gang gesetzt.

F. BETÄTIGUNG MIT UNWIDERLEGBARER EINKUNFTSQUELLENEIGENSCHAFT (§ 1 Abs. 3)

18. Allgemeines

18.1 In den Fällen des § 1 Abs. 3 darf niemals von Liebhaberei ausgegangen werden. Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung ist nach Art einer unwiderlegbaren Vermutung jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzunehmen.

18.2 Die unwiderlegbare Vermutung des § 1 Abs. 3 ist auch in jenen Fällen maßgeblich, in denen andere Bereiche der Betätigung ihrerseits nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 und 2 als Liebhaberei einzustufen sind.

18.3 Bei den in § 1 Abs. 3 angeführten Einheiten ist keine Einnahmenerzielung erforderlich.

Für den Anwendungsbereich der LVO I in den Jahren 1990 und 1991 (aus LHE I):

18. Wirtschaftliche Gründe (§ 1 Abs. 3 Z 1)

18.1 Eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 3 Z 1 muss zumindest auf die Erzielung angemessener Einnahmen abgestellt sein. Davon ist auszugehen, wenn die Einnahmen als eine einigermaßen marktgerechte - wenn auch bescheidene - Abgeltung für erbrachte Leistungen anzusehen sind. Eine Deckung der mit der Betätigung verbundenen Kosten oder bestimmter Kostenfaktoren (zB AfA, Betriebskosten) ist nicht verlangt.

Beispiel:

Wird der Eintritt in ein regional bedeutendes Schwimmbad mit lediglich 1 S bemessen, kann darin keine Abgeltung für erbrachte Leistungen angesehen werden. Eine

derartige Abgeltung läge hingegen vor, wenn ein marktgerechter Eintrittspreis verlangt wird, der allerdings wegen Frequenzmangels nicht einmal die Betriebskosten deckt.

Die Absicht der Einnahmenerzielung darf nicht an einer absoluten Untergrenze von Einnahmen (zB Grenze von 40000 S) gemessen werden.

18.2 Gesamtwirtschaftliche Gründe:

Bei dieser Prüfung ist die Bedeutung einer Betätigung für die österreichische Volkswirtschaft (zB Bedeutung für Außenhandelsdaten wie die Zahlungsbilanz, Bedeutung für den Arbeitsmarkt) oder für bestimmte Wirtschaftssparten zu beachten.

Beispiel 1:

Ein verlustbringendes Unternehmen beschäftigt eine große Zahl von Arbeitnehmern. Die Schließung des Betriebes hätte eine erhebliche Belastung für den Arbeitsmarkt sowie für die gesetzliche Arbeitslosenversicherung zur Folge.

Beispiel 2:

Ein verlustbringendes Unternehmen versorgt eine Reihe von Zulieferunternehmen mit Aufträgen. Die Schließung des Betriebes hätte eine Belastung der betreffenden Sparten der Zulieferindustrie zur Folge.

18.3 Regionale Gründe:

Es müssen besondere regionale Gründe vorliegen und diese Gründe im Hinblick auf ein öffentliches Interesse gegeben sein. Eine Region muss im Regelfall mehrere Gemeinden umfassen. Öffentliches Interesse liegt vor, wenn in der betreffenden Region ein allgemein notwendiger Bedarf besteht, der nicht ohne weiteres anderweitig gedeckt werden könnte. Der Bedarf kann auf wirtschaftlichem (insbesondere arbeitsmarktpolitischem), auf sozialem oder kulturellem Gebiet gegeben sein. Für das Vorliegen eines öffentlichen Interesses spricht, dass hinter einer Betätigung öffentliche Institutionen stehen (zB Beteiligung einer Gemeinde, öffentliche Aufsicht) bzw. dass in der Region die Allgemeinheit davon betroffen ist. Es zählen dazu auch Betätigungen, die eine Abwanderung der Bevölkerung in andere Regionen verhindern.

Beispiele:

Wenn von besonderer regionaler Bedeutung

- Fremdenverkehrseinrichtungen, wie Bäder, Tierparks, Großgaragen,
- Kindergärten, Spitäler, Altersheime uä,
- das Unterhalten von Schlössern, in denen regelmäßig Ausstellungen oder Festspiele veranstaltet werden.

Einrichtungen, die in einer Region bereits in einer Vielzahl vorhanden sind (zB Liftanlagen), sind in der Regel nicht von besonderer Bedeutung.

19. Wirtschaftlicher Zusammenhang

19.1 Der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang mit weiteren Einheiten muss Einheiten desselben Steuerpflichtigen betreffen, die ihrerseits eine Einkunftsquelle darstellen.

19.2 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.

Beispiel 1:

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.

Beispiel 2:

Verlustbringende Sozialeinrichtungen für betriebszugehörige Arbeitnehmer (zB Urlaubsheime, Betriebsküchen) werden deshalb aufrechterhalten, weil sie sich auf die Motivation der Arbeitnehmer und damit auf die Gesamtrentabilität des Unternehmens positiv auswirken.

19.3 Das Aufreterhalten 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.

19.4 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.

G. PERSONENVEREINIGUNGEN (PERSONENGEMEINSCHAFTEN) OHNE EIGENE RECHTSPERSÖNLICHKEIT (§ 4)

20. Gemeinschaftliche Betätigung (§ 4 Abs. 2)

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.

21. Sphäre der Gesellschafter (Mitglieder) (§ 4 Abs. 3 und 4)

Für die Sphäre der Gesellschafter (Mitglieder) ordnet § 4 Abs. 3 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.

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

- bei zeitlich unbegrenzten Beteiligungen nur dann erforderlich, wenn besondere Aufwendungen (Ausgaben) oder Vergütungen (Einnahmen) vorliegen (siehe Pkt. 21.3),
- bei zeitlich begrenzten Beteiligungen immer vorzunehmen (siehe Pkt. 21.4).

21.2 Ist davon auszugehen, dass auf Gesellschafts(Gemeinschafts)ebene keine Einkunftsquelle vorliegt, so 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) aufgrund besonderer Vergütungen (Einnahmen) eine Einkunftsquelle, so 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.

21.3 Beteiligungen ohne zeitliche Begrenzung:

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

21.3.1 Bei einer gemeinschaftlichen Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 sind anteilige Verluste innerhalb des Anlaufzeitraums der gemeinschaftlichen Betätigung (siehe Pkt. 9.1 und 9.2) steuerlich jedenfalls anzuerkennen. Ein Anteilserwerb löst für sich allein keinen Anlaufzeitraum aus. In die nach Ablauf des Anlaufzeitraums einsetzende Prüfung der Kriterien im Sinn des Punktes 11 sind auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) besondere Aufwendungen (Ausgaben) und Vergütungen (Einnahmen) einzubeziehen.

21.3.2 Bei gemeinschaftlichen Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 sind auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) besondere Aufwendungen (Ausgaben) und Vergütungen (Einnahmen) bei Prüfung der objektiven Ertragsaussichten (siehe Pkt. 13.1) einzubeziehen.

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

21.4 Beteiligungen mit zeitlicher Begrenzung:

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

21.4.1 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 Gesamtrendite 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 annehmenden Verkauf des dem Modell zugrunde liegenden Projekts, befristeter Kündigungsverzicht, 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 Gesamtgewinns (Gesamtüberschusses) ausgeschieden.

Aus dem tatsächlichen Ausscheiden aus einer Gesellschaft (Gemeinschaft) ist für sich allein nicht auf eine zeitliche Begrenzung zu schließen.

Legt ein Gesellschaftsvertrag hingegen fest, dass die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet wird, eine Kündigung jedoch erstmals nach Ablauf von zehn Jahren ausgesprochen werden kann, so weist diese Vereinbarung für sich 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).

21.4.2 Bei zeitlich begrenzten Beteiligungen ist die Prüfung bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 auch für den Anlaufzeitraum (siehe Pkt. 9) und weiters bei Betätigungen im Bereich des § 1 Abs. 3 vorzunehmen. Dabei ist auf der Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) unabhängig von der Einstufung der gemeinschaftlichen Betätigung in die Kategorien des § 1 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 Gesamtgewinns ist ausschließlich im Sinn des Punktes 7.2.1 vorzunehmen (keine Adaptierung). Bei Ermittlung des anteiligen Gesamtüberschusses haben Adaptierungen nach Punkt 8 ebenfalls zu unterbleiben; anteilige Beträge gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 sind anzusetzen.

21.5 Zu den verfahrensrechtlichen Folgen der Prüfung auf Gemeinschaftsebene bzw. der Sphäre der Gesellschafter siehe Abschnitt I Punkt 31.

H. UMSATZSTEUER

22. Allgemeines

22.1 § 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, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

22.2 Aufgrund des § 6 LVO, der eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Bereich des UStG darstellt, können Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 niemals als Liebhaberei im Sinn des § 2

Abs. 5 Z 2 UStG 1994 angesehen werden. Eine unternehmerische Tätigkeit liegt daher auch dann vor, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 deckt sich hingegen die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Beurteilung, nur hier kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen.

Für den Anwendungsbereich der LVO I (aus LHE I):

25.1 Der im Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff "Liebhaberei" ist grundsätzlich auch im Umsatzsteuerrecht gültig (VwGH 20. 5. 1987, 86/13/0088). Daher sind die Liebhabereiverordnung sowie die ertragsteuerlichen und verfahrensrechtlichen Ausführungen dieses Erlasses - soweit nichts Gegenteiliges angeordnet wird - grundsätzlich auch für den Bereich der Umsatzsteuer maßgebend. Wird im Einzelfall aus besonderen Gründen von der ertragsteuerlichen Beurteilung abgegangen, ist dies auf der Ebene des Finanzamtes nur im Einvernehmen mit dem Fachbereichsleiter für Umsatzsteuer zulässig.

22.3 Bei einer Anknüpfung an ertragsteuerliche Beurteilungen ist zu beachten, dass es sich auch um dasselbe Besteuerungssubjekt handelt. So ist es für die Unternehmereigenschaft einer Gesellschaft Voraussetzung, dass sie im Wirtschaftsleben nach außen hin (gegenüber Dritten) in Erscheinung tritt. Dies muss nicht mit dem Vorliegen einer Mitunternehmerschaft auf dem Gebiet der Einkommensteuer übereinstimmen.

22.4 § 6 gilt auch für Rechtsträger, die ertragsteuerlich unter § 5 fallen. § 5 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 Pkte 24 und 25).

23. Wohnungseigentumsgemeinschaften

Sinn und Zweck der im UStG 1972 und UStG 1994 enthaltenen Bestimmungen betreffend die Wohnungseigentumsgemeinschaften ist es, - ausgehend von der Unternehmereigenschaft dieser Gemeinschaften - eine Gleichstellung von Mietwohnungen und Eigentumswohnungen zu erreichen (siehe DE-USt Abschn. 60 und Erläuterungen zum UStG 1994 zu § 10 Abs. 2 Z 4). Um diesen Intentionen des Gesetzgebers zu entsprechen, ist bei Wohnungseigentumsgemeinschaften die Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 und UStG 1994 nicht anzuwenden.

24. Betrieb von Körperschaften öffentlichen Rechts

24.1 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, weshalb in diesen Fällen Liebhaberei von vornherein nicht anzunehmen ist.

24.2 Der Rechtsprechung des VwGH, wonach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 auch bei Körperschaften des öffentlichen Rechts zu beachten ist (VwGH 19. 10. 1987, 86/15/0105), ist nur insoweit Rechnung zu tragen, als diese nicht gegen ihren Willen von der Anwendung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 und UStG 1994 ausgeschlossen werden können.

25. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen

25.1 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.

25.2 Die Vermutung im Sinn des Punktes 25.1 ist widerlegbar. Weist daher ein gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätiger Rechtsträger nach, dass eine Körperschaft des öffentlichen Rechts die Verluste, die bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO entstehen, im wesentlichen durch Subventionen abdeckt, sind die betreffenden Geschäftsbetriebe als unternehmerisch zu werten. Dies hat allerdings zur Voraussetzung, dass die Subventionen den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben als Betriebseinnahmen zuzurechnen sind. Aus der Subventionszusage muss daher ersichtlich sein, dass die Subventionen nicht nur zur allgemeinen Förderung des Zweckes der Körperschaft gewährt, sondern für den konkreten Betrieb eingeräumt werden. Die Abdeckung der Verluste durch Subventionen bewirkt nicht, dass die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, verlorengehen.

25.3 Werden alle unter § 45 Abs. 1 und 2 BAO fallenden Betriebe als nichtunternehmerische Tätigkeit gewertet, so sind auch Gewerbebetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 3 BAO (wie zB eine Kantine) ebenfalls als nichtunternehmerisch zu werten, wenn die Umsätze (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994) aus den Gewerbebetrieben bzw. Betrieben

gemäß § 45 Abs. 3 BAO im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 100.000 S betragen. Auch diese Vermutung ist widerlegbar. Zu beachten ist auch, dass die als nichtunternehmerisch zu wertenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO bei der Ermittlung der 300.000 Schilling-Kleinunternehmengrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 außer Ansatz bleiben.

25.4 Eine Vermögensverwaltung fällt nicht unter die Vermutung, dass es sich hiebei um eine nichtunternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 handelt.

26. Rechnungsausstellung

Werden bei einer Tätigkeit, die gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nichtunternehmerisch ist, Rechnungen mit Steuerausweis (§ 11 UStG 1994) ausgestellt, so schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung (§ 11 Abs. 14 UStG 1994), wobei eine Berichtigung der Rechnung grundsätzlich nicht möglich ist. Vielfach ist es aber zunächst noch ungewiss, ob eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt. Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 berichtigt werden, wenn sich nachträglich ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. Diese Berichtigung wirkt grundsätzlich nicht zurück. Wird das Vorliegen der Liebhaberei im Rahmen einer Betriebspprüfung festgestellt, ist dem Rechnungsaussteller jedoch aus Gründen der Praktikabilität eine angemessene Frist einzuräumen, die Rechnung mit rückwirkender Kraft zu berichtigen.

27. Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit und umgekehrt

Bei Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 kommt seit dem UStG 1994 die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 zum Tragen. Bei einem derartigen Übergang sowie bei Übergang von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 zu einer unternehmerischen Tätigkeit liegt kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994 vor.

Nur in jenen Fällen, bei denen beim Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vorliegt (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994), ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen.

Für den Anwendungsbereich der LVO I und II bis zum Inkrafttreten des UStG 1994 (aus LHE I):

30. Übergang zu einer unterschiedlich zu beurteilenden Tätigkeit

Bei Übergang von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit (Liebhaberei) zu einer unternehmerischen Tätigkeit liegt - ebenso wie bei Übergang zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 - kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1972 vor.

I. VERFAHRENSRECHT

28. Vorläufigkeit (§ 200 BAO)

28.1 Vorläufig dürfen ua. erlassen werden:

- Abgabenbescheide,
- Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung unterbleibt (zB Nichtveranlagungsbescheide bei der Einkommensteuer),
- Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 187 BAO),
- Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO),
- Bescheide des Inhaltes, dass eine gesonderte bzw. eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat (vgl BMF 3.5.1996, 05 1901/1-IV/5/96, AO 410, AÖF Nr. 80/1996).

Nicht vorläufig dürfen beispielsweise Haftungsbescheide und Bescheide über die Verfügung bzw. Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens ergehen.

28.2 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 etwa dann vorläufig ergehen, wenn

- hinsichtlich der im § 2 Abs. 1 Z 1, 2 bzw. 3 genannten Umstände noch Ungewissheit über ihr Gesamtbild besteht,
- noch Ungewissheit besteht, ob nach dem Gesamtbild der Umstände eine Betätigung unter § 1 Abs. 1 fällt (wenn etwa beim im Pkt. 5 erwähnten Beispiel 1 die Kenntnis in der Zukunft liegender Umstände zur Beurteilung, ob nach dem Gesamtbild der Umstände die Viehzucht bloßes "Anhängsel" ist, erforderlich erscheint),
- nach der Art der Betätigung das Gelingen der Widerlegung der Annahme des § 1 Abs. 2 zwar wahrscheinlich, aber noch ungewiss ist,
- Ungewissheit über die Anwendbarkeit der Verordnung besteht, weil aus einer typischerweise unter § 1 Abs. 2 Z 1 fallenden Betätigung zwar Gewinne entstehen, jedoch in Zukunft Verluste wahrscheinlich sind, sodass die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ungewiss erscheint,
- Ungewissheit darüber besteht, dass eine geplante Änderung der Bewirtschaftung im Sinne des Punktes 17.3 auch wirklich durchgeführt wird,
- Ungewissheit über eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung einer Betätigung (Pkt. 9.9 und 21.4.1) besteht, sofern ein Umstand für einen derartigen Plan spricht (VwGH 17.9.1996, 95/14/0052).

Ob vorläufig von Liebhaberei oder vorläufig vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche dieser Alternativen als die wahrscheinlichere anzusehen ist.

Beispiel:

Wird während eines Beobachtungszeitraumes festgestellt, dass eine tatsächliche Betätigung von der – einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwartenden – Prognose nicht abweicht, so ist grundsätzlich endgültig von einer Einkunftsquelle auszugehen, sofern nicht hinsichtlich anderer Umstände (zB im Hinblick auf eine mögliche zeitliche Begrenzung) noch eine Ungewissheit im Tatsachenbereich besteht.

28.3 Die Vorläufigkeit ist ein Spruchbestandteil (zB VwGH 30.7.1992, 89/17/0072); 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.

28.4 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 Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO) beabsichtigt ist.

28.5 Die Ungewissheit, ob die in den Beispielen des Punktes 12.3 zugrunde liegende Prognose 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. -überschusses) tatsächlich nicht bestanden hat, so kann dies gegebenenfalls zu einer Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren (§ 303 BAO) führen. Bestehen hingegen wesentliche Zweifel, ob eine ernst gemeinte Prognose erfüllt werden kann, so ist eine vorläufige Veranlagung möglich.

28.6 Sind Verluste gemäß § 2 Abs. 2 für den Anlaufzeitraum anzuerkennen, so stellt die Ungewissheit, ob im ersten Jahr nach Ablauf des Anlaufzeitraums eine Einkunftsquelle anzunehmen sein wird, keine Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO für den Anlaufzeitraum dar. Die Ungewissheit, was für das erste Jahr nach dem Anlaufzeitraum zu geschehen habe, rechtfertigt daher nicht, die Bescheide für den Anlaufzeitraum vorläufig zu erlassen.

29. Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

29.1 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 Folgejahren Liebhaberei vorliegt. Daher berühren solche Bescheide eine allfällige Pflicht zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht. Dies gilt gleichermaßen für endgültige wie für vorläufige Bescheide.

29.2 Eine insbesondere nach Handelsrecht 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 Liebhaberei vorliegt.

29.3 Eine Buchführungspflicht kann sich aus § 125 BAO nur für Unternehmer und lediglich für Betriebe oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (iSd § 31 BAO) ergeben. Sie kann somit nicht für Zeiträume bestehen, in denen keine Einkunftsquelle (sondern Liebhaberei) vorliegt.

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

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

30. Anzeige- und Erklärungspflicht

30.1 Wandelt sich eine als Liebhaberei anzusehende Betätigung ab einem bestimmten Zeitpunkt in eine betriebliche Einkunftsquelle, so besteht eine Anzeigepflicht gemäß § 120 Abs. 2 BAO.

30.2 Wandelt sich eine als Liebhaberei anzusehende Betätigung ab einem bestimmten Zeitpunkt in eine nichtbetriebliche Einkunftsquelle, so kann lediglich die Verpflichtung bestehen, gemäß § 42 EStG 1988 bzw. § 43 Abs. 2 leg. cit. Steuererklärungen einzureichen.

31. Verfahrensrechtliche Folgen der Prüfung auf Gemeinschaftsebene bzw. der Sphäre der Gesellschafter (Abschn. G)

31.1 Einkunftsquelle bei Gesellschaft, nicht jedoch bei allen Gesellschaftern

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 einheitliche und gesonderte

Feststellung der Einkünfte einzubeziehen ist, weil die Beteiligung keine Einkunftsquelle der geltend gemachten Einkunftsart darstellt.

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 z. Hd. 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.

Dieser Bescheid ist Grundlagenbescheid für:

- die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft (nur jene Einkünfte der Gesellschafter umfassend, denen Einkünfte zugerechnet werden) bzw.
- den Bescheid, wonach eine einheitliche und gesonderte 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, Feststellung gemäß § 187 BAO) des Gesellschafters.

Aus den allgemeinen Bescheidwirkungen ("Verbindlichkeit") ergibt sich die Bindungswirkung. Berufungen gegen den abgeleiteten Bescheid, die lediglich die Rechtswidrigkeit der im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen geltend machen, sind daher abzuweisen. Die Anpassung abgeleiteter Bescheide an nachträgliche Erlassungen (Aufhebungen, Änderungen) des Grundlagenbescheides hat gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu erfolgen.

Die Bindungswirkung solcher Nichtfeststellungsbescheide besteht nur darin, dass für den Gesellschafter keine einheitlich festzustellenden Einkünfte (der geltend gemachten Einkunftsart) vorliegen. Der Begründung (zB weil keine Mitunternehmerschaft 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.

31.2 Keine Einkunftsquelle bei Gesellschaft, aber Einkunftsquelle bei einem oder mehreren Gesellschaftern

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, so ist wie folgt vorzugehen:

- ein Bescheid des Inhaltes, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat (Rechtsgrundlage: § 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. Körperschaftsteuerverfahren bzw. gegebenenfalls im Feststellungsverfahren gemäß § 187 BAO.

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

31.3 Vorgangsweise bei bisher vorläufigen Bescheiden

31.3.1 Vorläufig Einkunftsquelle - endgültig Liebhaberei

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

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

Diese beiden Bescheide dürfen als "Sammelbescheid" ergehen.

31.3.2 Vorläufig Liebhaberei - endgültig Einkunftsquelle

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

Diese beiden Bescheide dürfen als "Sammelbescheid" ergehen.