

LRL 2012 – Wartungserlass 2025

– Begutachtungsentwurf –

I. Allgemeines:

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der LRL 2012 insbesondere auf Grund der Änderungen der Liebhabereiverordnung mit BGBl. II Nr. 89/2024 und höchstgerichtlicher Judikatur.

II. Änderung von Randzahlen:

Rz 21 wird geändert (Anpassung der AfA für Gebäude):

21

Wird eine Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet und wäre im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erzielbar gewesen, hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. zur Vermietung **VwGH 14.12.2023, Ra 2023/13/0051**; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343). Gelingt der Nachweis nicht, stellt die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war. Das nachträgliche Hervorkommen, dass die Planung nur auf einen begrenzten Zeitraum angelegt war, rechtfertigt eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO. Aus einer (zB zur Vermeidung von Kündigungsbeschränkungen auf fünf Jahre) befristeten Vermietung allein kann noch nicht der Schluss gezogen werden, die Vermietung wäre nur auf diesen Zeitraum ausgerichtet (siehe aber Rz 18).

Rz 25 wird geändert (Anpassung der AfA für Gebäude):

25

Es ist jene AfA anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt. Hat der Steuerpflichtige auf

Grund gesetzlicher oder erlassmäßiger Regelungen eine kürzere Abschreibungsdauer angesetzt, ist die AfA entsprechend zu adaptieren. Eine Adaptierung der AfA für Kraftfahrzeuge nach § 8 Abs. 6 EStG 1988 ist jedoch nicht vorzunehmen.

Beispiel:

Nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 werden die Anschaffungskosten eines Betriebsgebäudes mit jährlich 32,5 Prozent abgeschrieben. Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtgewinnes ist die jährliche AfA mit 2 Prozent anzusetzen.

Rz 32 wird eingefügt (Judikaturverweis):

32

Ergibt sich unter Berücksichtigung der Rz 23 bis 31 kein Gesamtgewinn, sind allenfalls (theoretisch) realisierbare stille Reserven des Anlagevermögens oder ein (theoretisch) erzielbarer Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nur dann für die Liebhabereibeurteilung relevant, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes gesetzt hat (vgl. **VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0009**; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140; VwGH 17.12.2002, 99/14/0230; VwGH 15.6.1993, 93/14/0032; VwGH 17.11.1992, 89/14/0128; VwGH 28.1.1992, 88/14/0042) oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat.

Rz 41 wird geändert (Judikatur):

41

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

Mit dem entgeltlichen Erwerb der Einkunftsquelle beginnt für den Erwerber auch ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen. **Dies gilt auch in Fällen einer verunglückten Umgründung (vgl. VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050).** In derartigen Fällen kann für den Erwerber die Eignung, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nur unter Einbeziehung der durch den entgeltlichen Erwerb neu geschaffenen Bedingungen beurteilt werden. Dieser Fall ist im Hinblick auf die Zielsetzung des Anlaufzeitraumes (vgl. Rz 37) der Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes gleichzuhalten.

Wird hingegen die Einkunftsquelle unentgeltlich übertragen und wird die Betätigung vom Erwerber im Wesentlichen unverändert fortgeführt, bleiben die Bedingungen der Bewirtschaftung unverändert; die neuerliche Berücksichtigung eines Anlaufzeitraumes in

derartigen Fällen würde die Zielsetzung des § 2 Abs. 2 LVO verfehlen (siehe Rz 37). Für derartige Fälle sieht daher § 2 Abs. 2 LVO vor, dass der Anlaufzeitraum weiterläuft. Wird die Betätigung vom Erwerber hingegen in völlig veränderter Form (Rz 38) fortgesetzt, beginnt auch in solchen Fällen ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger übernimmt im Jahr 02 unentgeltlich einen 01 eröffneten Gastwirtschaftsbetrieb mit traditioneller Küche. Führt der Erwerber den Betrieb (mit oder ohne bauliche Veränderungen) weiter, läuft auch der Anlaufzeitraum weiter und endet daher 03. Wandelt der Erwerber die Gastwirtschaft hingegen unter völliger Änderung der äußeren Ausstattung in ein Chinarestaurant um, beginnt mit dem Erwerb ein (neuer) Anlaufzeitraum. Die Fortsetzung einer Betätigung in völlig veränderter Form wird jedenfalls bei einem Branchenwechsel vorliegen.

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

Rz 56 wird geändert (Judikatur):

56

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

Eine zu Verlusten führende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit stellt grundsätzlich eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO dar. Auch bei Anfallen eines Gesamtverlustes kommt für die Liebhabereifrage den Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage maßgebliche Bedeutung zu (VwGH 20.2.2024, Ra 2022/15/0026).

Rz 60 wird geändert (BGBl. II Nr. 89/2024):

60

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

Beginnt der absehbare Zeitraum vor dem 1.1.2024 zu laufen, beträgt er 25 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen

von Aufwendungen (Ausgaben; zum verlängerten absehbaren Zeitraum ab 1.1.2024 vgl. Rz 60a). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

Beispiel:

Im Rahmen eines Sanierungsmodells fallen am 11.02.~~2020~~ erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung beginnt am

a) 01.11.~~2021~~

b) 01.06.~~2023~~

ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.~~2020~~ bis 01.11.~~2046~~ (das sind 25 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 20 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

ad b) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.~~2020~~ bis 11.02.~~2048~~ (weil die vor der Vermietung liegende Phase länger als drei Jahre dauert, errechnet sich der absehbare Zeitraum mit 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen).

Nach Rz 60 wird Rz 60a neu eingefügt (BGBl. II Nr. 89/2024):

60a

Beginnt die entgeltliche Gebäudeüberlassung nach dem 31.12.2023, oder fallen ab diesem Zeitpunkt bei späterem Vermietungsbeginn erstmalig Aufwendungen an, beträgt der absehbare Zeitraum 30 Jahre ab dem Beginn der Vermietung bzw. 33 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen der Aufwendungen (§ 8 Abs. 4 LVO idF BGBl II Nr. 89/2024). Der absehbare Zeitraum von 30 bzw. 33 Jahren gilt auch in jenen Fällen, in denen die Liebhabereibeurteilung in Bezug auf das maßgebende Objekt infolge einer Änderung der Bewirtschaftung neuerlich anzustellen ist. Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

Beispiel 1:

Im Rahmen eines Sanierungsmodells fallen am 11.02.2024 erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung beginnt am 01.11.2025.

Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.2024 bis 01.11.2055 (das sind 30 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 20 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

Beispiel 2:

Im Rahmen eines Sanierungsmodells fallen am 11.02.2023 erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung beginnt am 01.11.2024.

Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.2023 bis 01.11.2049 (das sind 25 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 20 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase). Auch wenn die Vermietung nach dem 31.12.2023 begonnen hat, kommt der verlängerte Zeitraum von 33 Jahren nicht zur Anwendung,

weil die Aufwendungen bereits am 11.02.2023 angefallen sind, sodass der absehbare Zeitraum mit diesem Datum und damit vor dem 31.12.2023 begonnen hat.

Beispiel 3:

Am 14.8.2015 wird ein gänzlich fremdfinanziertes Geschäftsgebäude erworben. Die Vermietung beginnt am 1.11.2016. Das Darlehen wird am 16.5.2024 außerplanmäßig zur Gänze vorzeitig rückgezahlt.

Der absehbare Zeitraum umfasst zu Beginn der Vermietung den Zeitraum 14.8.2015 bis 1.11.2041 (das sind 25 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 14 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

Die außerplanmäßige vorzeitige Tilgung des Darlehens mit 16.5.2024 stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar. Mit diesem Stichtag beginnt ein neuer absehbarer Zeitraum für die Liebhabereibeurteilung zu laufen. Der absehbare Zeitraum beginnt nach dem 31.12.2023 und umfasst somit den Zeitraum 16.5.2024 bis 16.5.2054 (30 Jahre).

Der absehbare Zeitraum für die Liebhabereibeurteilung von Beginn der erstmaligen Vermietung bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart erfährt keine Änderung.

Rz 65 wird geändert (BGBl. II Nr. 89/2024):

65

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

Beispiele:

Ein absehbarer Zeitraum umfasst ~~26,5~~ 31,5 Jahre.

a) Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich nach ~~28~~ 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 ~~45~~ 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 ~~30~~ 25 Jahren ein Totalüberschuss. Es liegt grundsätzlich eine Einkunftsquelle vor.

c) Aus den vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach ~~45~~ 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 ~~35~~ 30 Jahren ein Totalüberschuss. Es liegt Liebhaberei vor.

Rz 65h wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens in Beispiel 2, BGBl. II Nr. 89/2024):

65h

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

Bei Ermittlung der künftigen Instandhaltungskosten sind das Alter und der Zustand des Gebäudes jedenfalls miteinzubeziehen. Erfolgt die Schätzung der künftigen Kosten nicht anhand tatsächlich zu erwartender Aufwendungen, können diese unter Einbeziehung der Literatur zur Liegenschaftsbewertung geschätzt werden. Dementsprechend bestehen bei durchschnittlich ausgestatteten Immobilien keine Bedenken, folgende Werte je m² Nutzfläche anzuwenden:

Alter bzw. Zeitraum seit der letzten Generalsanierung	Instandhaltungs- und Reparaturkosten in Euro pro m ² Nutzfläche und pro Jahr
1 – 5	7,50
6 – 10	10,00
11 – 15	12,00
ab 16	15,00 – 25,00

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

Beispiel 1:

Ein im Jahr 2013 errichtetes Einfamilienhaus (120 m² Nutzfläche) wird ab 2018 zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt. Wegen negativer Ergebnisse in den Jahren 2018 und 2019 ist anhand einer Prognoserechnung eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Es bestehen keine Bedenken, die künftigen im absehbaren Zeitraum 2018 - 2037 zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten wie folgt zu ermitteln:

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

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger hat 2018 ein im Jahr 1970 errichtetes Mietzinshaus (900 m² Nutzfläche) erworben. Unmittelbar nach Erwerb wird das Gebäude einer grundlegenden Sanierung unterzogen. Ab 2019 werden Einnahmen aus der Vermietung des Mietzinshauses erzielt. Wegen negativer Ergebnisse in den Jahren 2018 und 2019 ist anhand einer Prognoserechnung eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Es bestehen keine Bedenken, die künftigen im absehbaren Zeitraum 2018 - 2043 (**26 Jahre**) zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten wie folgt zu ermitteln:

<i>Jahre</i>	<i>Berechnung</i>	<i>In der Prognoserechnung zu berücksichtigende Instandhaltungskosten</i>
<i>2018 und 2019</i>	<i>tatsächliche Instandhaltungskosten laut Überschussrechnungen</i>	
<i>2020 bis 2023</i>	<i>2 bis 5 Jahre seit der Generalsanierung -> 900 x 7,50 x 4 Jahre</i>	<i>27.000 Euro (6.750 pro Jahr)</i>
<i>2024 bis 2028</i>	<i>6 bis 10 Jahre seit der Generalsanierung -> 900 x 10,00 x 5 Jahre</i>	<i>45.000 Euro (9.000 pro Jahr)</i>
<i>2029 bis 2033</i>	<i>11 bis 15 Jahre nach der Generalsanierung -> 900 x 12,00 x 5 Jahre</i>	<i>54.000 Euro (10.800 pro Jahr)</i>
<i>2034 bis 2043</i>	<i>16 bis 25 Jahre –nach der Generalsanierung -> 900 x 15,00 x 10 Jahre</i>	<i>135.000 Euro (13.500 pro Jahr)</i>

Beispiel 3:

Ein im Jahr 2019 errichtetes Einfamilienhaus (120 m² Nutzfläche) wird ab 2024 zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt. Wegen negativer Ergebnisse in den Jahren 2024 und 2025 ist anhand einer Prognoserechnung eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Es bestehen keine Bedenken, die künftigen im absehbaren Zeitraum 2024 – 2048 zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten wie folgt zu ermitteln:

Jahre	Berechnung	In der Prognoserechnung zu berücksichtigende Instandhaltungskosten
2024 und 2025	tatsächliche Instandhaltungskosten laut Überschussrechnungen	
2026 bis 2028	Alter 8 bis 10 Jahre -> 120 x 10,00 x 3 Jahre	3.600 Euro (1.200 pro Jahr)
2029 bis 2033	Alter 11 bis 15 Jahre -> 120 x 12,00 x 5 Jahre	7.200 Euro (1.440 pro Jahr)
2034 bis 2048	Alter 16 – 30 Jahre -> 120 x 20,00 x 15 Jahre	36.000 Euro (2.400 pro Jahr)

Beispiel 4:

Ein Steuerpflichtiger hat 2024 ein im Jahr 1970 errichtetes Mietzinshaus (900 m² Nutzfläche) erworben. Unmittelbar nach Erwerb wird das Gebäude einer grundlegenden Sanierung unterzogen. Ab 2025 werden Einnahmen aus der Vermietung des Mietzinshauses erzielt. Wegen negativer Ergebnisse in den Jahren 2024 und 2025 ist anhand einer Prognoserechnung eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen. Es bestehen keine Bedenken, die künftigen im absehbaren Zeitraum 2024 - 2054 zu berücksichtigenden Instandhaltungskosten wie folgt zu ermitteln:

Jahre	Berechnung	In der Prognoserechnung zu berücksichtigende Instandhaltungskosten
2024 und 2025	tatsächliche Instandhaltungskosten laut Überschussrechnungen	
2026 bis 2029	2 bis 5 Jahre seit der Generalsanierung -> 900 x 7,50 x 4 Jahre	27.000 Euro (6.750 pro Jahr)
2030 bis 2034	6 bis 10 Jahre seit der Generalsanierung -> 900 x 10,00 x 5 Jahre	45.000 Euro (9.000 pro Jahr)

2035 bis 2039	11 bis 15 Jahre nach der Generalsanierung -> 900 x 12,00 x 5 Jahre	54.000 Euro (10.800 pro Jahr)
2040 bis 2054	16 bis 30 Jahre nach der Generalsanierung -> 900 x 15,00 x 15 Jahre	202.500 Euro (13.500 pro Jahr)

Rz 65I wird geändert (Judikaturverweis):

65I

Bei einem dem Betriebsvermögen zugehörigen Mietobjekt (zB Vermietung durch eine GmbH) ist ein theoretischer Veräußerungsgewinn nur dann in die Prognose einzubeziehen, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zur Veräußerung des Mietobjektes gesetzt hat oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat (**VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0009**; BFG 23.2.2017, RV/3100175/2014; siehe auch Rz 32).

Rz 66 wird geändert (BGBl. II Nr. 89/2024):

66

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

- bei durchgehender Vermietung der absehbare Zeitraum von **30 (bis 31.12.2023: 25; vgl. Rz 60a)** Jahren ab dem Zeitpunkt des angenommenen Beginns der Betätigung,
- bei nicht durchgehender Vermietung der absehbare Zeitraum von **30 (bis 31.12.2023: 25)** Jahren ab dem tatsächlichen neuerlichen Beginn der Vermietung, höchstens **33 (bis 31.12.2023: 28)** Jahren ab dem Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) im Zuge der Umstellung der Bewirtschaftung, nunmehr eingehalten werden kann.

Rz 67 wird geändert (BGBl. II Nr. 89/2024):

67

Führt eine entgeltliche Gebäudeüberlassung zum Entstehen von Jahresverlusten, kommt es für die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, ausschließlich darauf an, ob die Betätigung geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraums **von 30 bzw. 33 Jahren (bis 31.12.2023: 25 bzw. 28 Jahren; vgl. Rz 60 f)** einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften.

Eine Kriterienprüfung ist nicht anzustellen (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0117; VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0006).

Rz 90 wird geändert (BGBl. II Nr. 89/2024):

90

Beginnt der absehbare Zeitraum vor dem 1.1.2024 zu laufen, beträgt er Der absehbare Zeitraum beträgt 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben; zum verlängerten absehbaren Zeitraum ab 1.1.2024 vgl. Rz 90a). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

Beispiel:

Im Hinblick auf die Vermietung einer Eigentumswohnung fallen am 17.10.202101 erstmals Ausgaben an. Die Vermietung beginnt am

a) 1.2.202202

b) 15.3.202303

ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 17.10.202101 bis 1.2.204222 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 3,5 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

ad b) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 17.10.202101 bis 15.3.204323 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich ca. 16 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

Die Rz 61 (Verlängerung des absehbaren Zeitraumes durch vorweggenommene Werbungskosten), Rz 62 (gesetzliche Einnahmenbeschränkungen) und Rz 66 (Betätigungsbeginn nach endgültiger Annahme von Liebhaberei) sind sinngemäß anzuwenden.

Nach Rz 90 wird Rz 90a eingefügt (BGBl. II Nr. 89/2024):

90a

Beginnt die Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nach dem 31.12.2023, oder fallen ab diesem Zeitpunkt bei späterem Betätigungsbeginn erstmalig Aufwendungen an, beträgt der absehbare Zeitraum 25 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen der Aufwendungen (§ 8 Abs. 4 LVO idF BGBl. II Nr. 89/2024). Der absehbare Zeitraum von 25 bzw. 28 Jahren gilt auch in jenen Fällen, in denen die

Liebhabeurteilung in Bezug auf das maßgebende Objekt infolge einer Änderung der Bewirtschaftung neuerlich anzustellen ist.

Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen.

Beispiel 1:

Im Hinblick auf die Vermietung einer Eigentumswohnung fallen am 11.2.2024 erstmals Ausgaben an. Die Vermietung beginnt am 1.11.2025.

Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.2.2024 bis 1.11.2050 (das sind 25 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 20 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

Beispiel 2:

Im Rahmen der Sanierung einer Eigentumswohnung fallen am 11.02.2023 erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung der Wohnung beginnt am 01.11.2024.

Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.2023 bis 01.11.2044 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 20 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase). Auch wenn die Vermietung nach dem 31.12.2023 begonnen hat, kommt der verlängerte Zeitraum von 25 Jahren nicht zur Anwendung, weil die Aufwendungen bereits am 11.02.2023 angefallen sind, sodass der absehbare Zeitraum mit diesem Datum und damit vor dem 31.12.2023 begonnen hat.

Beispiel 3:

Am 14.8.2015 wird eine Eigentumswohnung gänzlich fremdfinanziert erworben. Die Vermietung derselben beginnt am 1.11.2016. Das Darlehen wird am 16.5.2024 außerplanmäßig zur Gänze vorzeitig rückgezahlt.

Der absehbare Zeitraum umfasst zu Beginn der Vermietung den Zeitraum 14.8.2015 bis 1.11.2036 (das sind 20 Jahre ab Beginn der Vermietung zuzüglich etwas mehr als 14 Monate für die vor der Vermietung liegende Phase).

Die außerplanmäßige vorzeitige Tilgung des Darlehens mit 16.5.2024 stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar. Mit diesem Stichtag beginnt ein neuer absehbarer Zeitraum für die Liebhabeurteilung zu laufen. Der absehbare Zeitraum beginnt nach dem 31.12.2023 und umfasst somit den Zeitraum 16.5.2024 bis 16.5.2049 (25 Jahre).

Der absehbare Zeitraum für die Liebhabeurteilung von Beginn der erstmaligen Vermietung bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart erfährt keine Änderung.

Die Rz 61 (Verlängerung des absehbaren Zeitraumes durch vorweggenommene Werbungskosten), Rz 62 (gesetzliche Einnahmenbeschränkungen) und Rz 66 (Betätigungsbeginn nach endgültiger Annahme von Liebhabeurteilung) sind sinngemäß anzuwenden.

Rz 92 wird geändert (BGBl. II Nr. 89/2024):

92

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

Beispiel:

Im Zusammenhang mit der Vermietung eines Zinshauses fallen am 1.3.01 erstmals Aufwendungen an, die Vermietung beginnt am 1.9.02. Der absehbare Zeitraum nach § 1 Abs. 1 beträgt ~~31,5~~ ~~26,5~~ Jahre (1.3.01 bis 1.9.~~3227~~). Im Jahr 04 wird Wohnungseigentum begründet. Die Vermietung ist insgesamt als Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu beurteilen. Eine Einkunftsquelle liegt vor, wenn auch im (kürzeren) absehbaren Zeitraum von ~~26,5~~ ~~21,5~~ Jahren (1.3.01 bis 1.9.~~2722~~) ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist; andernfalls ist vom Beginn an – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten – Liebhaberei anzunehmen.

Die Begründung von (Quasi-)Wohnungseigentum nach dem 31.12.2023 führt zu keiner Verlängerung des absehbaren Zeitraumes in Bezug auf Vermietungen, bei denen dieser Zeitraum bereits vor dem 1.1.2024 zu laufen begonnen hat.

Rz 127 wird geändert (Klarstellung im Hinblick auf VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038, und EStR 2000 Rz 1244):

127

Wird für eine Tätigkeit Liebhaberei angenommen, sind

- Pflichtbeiträge zur ~~Pensions~~ **Sozial**versicherung einschließlich Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der selbständig Erwerbstätigen (als ~~der~~ **freiwilligen** Weiterversicherung **vergleichbar**, vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038) und
- Steuerberatungskosten (LStR 2002 Rz 563a)

als Sonderausgaben absetzbar.

Rz 139 wird geändert (Judikaturverweis):

139

Ist ein Wirtschaftsgut von Anfang an einer Liebhabereitätigkeit zuzuordnen, sind Aufwendungen auf dieses Wirtschaftsgut steuerlich ebenso unbeachtlich wie damit in Zusammenhang stehende laufende Einnahmen. Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse derartiger Wirtschaftsgüter tritt nur nach Maßgabe der

Bestimmungen des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie des § 30 EStG 1988 ein **(vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0009)**.

Ist ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen, führt der Wandel zur Liebhaberei dazu, dass aus der Betätigung keine steuerwirksamen Einkünfte mehr erzielt werden. Durch den Wandel zur Liebhaberei kommt es zur Überführung des dieser Tätigkeit gewidmeten Vermögens ins außerbetriebliche Vermögen der Körperschaft, **wodurch eine Entnahme im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 vorliegt. Die dadurch stattfindende Entnahme führt zur Aufdeckung der stillen Reserven.**

Rz 158 wird geändert (Judikaturverweis):

158

Im Falle einer Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG gilt: Liegt schon bei der übertragenden Körperschaft Liebhaberei vor, fehlt ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn **(vgl. VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0076, VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030; VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001)**. Daher kann Art. II UmgrStG nicht angewendet werden, was zur Liquidationsbesteuerung gemäß § 20 KStG 1988 zum Umwandlungstichtag führt. Ein trotz Liebhaberei etwa vorhandener Verlustvortrag (zB von Anlaufverlusten) geht in diesem Fall verloren. Liegt aber ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn vor, ist Art. II UmgrStG anwendbar. In der Folge ist beim Rechtsnachfolger ein Wechsel zur Liebhaberei möglich. In diesem Fall sind die übergehenden Verluste beim Rechtsnachfolger vortragsfähig, auch wenn sich die Tätigkeit, aus der bei der GmbH Verluste entstanden sind, zur Liebhaberei gewandelt hat.

Rz 185 wird geändert (AbgÄG 2022):

185

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 Abs. 1 erster Satz BAO). **Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78 BAO) betrifft, noch ungewiss ist (§ 200 Abs. 1 zweiter Satz BAO)**. Vorläufig dürfen ua. erlassen werden:

- Abgabenbescheide (§ 198 BAO),

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

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

Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO).

Rz 187 wird geändert (Judikaturverweis, Klarstellung):

187

Die Vorläufigkeit ist ein Spruchbestandteil (zBvgl. **VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164**; VwGH 17.2.2000, 99/16/0090); der Bescheid ist daher nicht nur in seiner Überschrift, sondern auch in seinem Spruch als vorläufig zu bezeichnen.

In der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des vorläufigen Bescheides ist die für die Vorläufigkeit maßgebende Ungewissheit anzugeben. Die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 200 Abs. 1 erster Satz BAO reicht nicht aus, weil für den Abgabepflichtigen erkennbar sein muss, welche Pflichten ihn im Fall des Wegfalls der Ungewissheit treffen (zB Anzeigepflichten nach den §§ 120 Abs. 3 und 139 BAO; siehe dazu Rz 203). Fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch (VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164).

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

Es steht der Abgabenbehörde auch frei, einen bereits endgültig erlassenen Abgabenbescheid innerhalb der Jahresfrist gemäß § 299 BAO aufzuheben und an dessen Stelle einen vorläufigen Bescheid zu erlassen, wenn nach den Ergebnissen eines Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Rz 189 wird geändert (Judikatur, Klarstellung):

189

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

Ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO kann auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat (VwGH 21.04.2023, Ra 2022/15/0093).

Es steht den Abgabepflichtigen offen, die Bescheide in ihrem Ausspruch der Vorläufigkeit mit Beschwerde anzufechten und auf diesem Weg ihr Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen (VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075) bzw. die Endgültigerklärung anzuregen (vgl. UFS 05.11.2007, RV/0809-G/07).

Das BFG ist berechtigt, einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit (vgl. § 200 Abs. 2 BAO) für endgültig zu erklären (vgl. VwGH 6.11.2023, Ra 2021/16/0085; VwGH 26.2.2020, Fr 2019/13/0005).

Bei einem sich als inhaltlich falsch erweisenden Bescheid ist auch im Zuge der Aufhebung nach § 299 BAO und Neuerlassung des Bescheides bzw. auch im Zuge einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO und Neuerlassung des Bescheides die endgültige Erlassung des Bescheides vorzunehmen.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassene oder für endgültig erklärende Bescheide sind nach § 251 zweiter Satz BAO in vollem Umfang anfechtbar (keine Teilrechtskraft).

Rz 190 wird geändert (Klarstellung, Judikatur):

190

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

Sind Verluste gemäß § 2 Abs. 2 LVO für den Anlaufzeitraum anzuerkennen, stellt die Ungewissheit, ob im ersten Jahr nach Ablauf des Anlaufzeitraumes eine Einkunftsquelle anzunehmen sein wird, keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO für den Anlaufzeitraum dar. Die Ungewissheit, was für das erste Jahr nach dem Anlaufzeitraum zu

geschehen hat, rechtfertigt somit nicht, die Bescheide für den Anlaufzeitraum vorläufig zu erlassen.

Bei der Gebäudevermietung gemäß § 2 Abs. 3 LVO sind die Rz 192 und Rz 193 sinngemäß anzuwenden. **Ob im Zusammenhang mit einer Vermietung iSd § 2 Abs. 3 LVO von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, ist nicht im Rahmen einer ex ante Betrachtung zu beurteilen (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042), sodass die Erlassung vorläufiger Bescheide zulässig ist.**

Rz 192 wird geändert (Judikatur):

192

Bescheide dürfen beispielsweise in folgenden Fällen vorläufig ergehen:

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

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

Hat im Falle von Liebhaberei der sich Betätigende eine Prognoserechnung abgegeben, so kann dennoch Ungewissheit darüber bestehen, ob die tatsächliche Entwicklung damit einhergeht. Besteht nämlich hinsichtlich der Frage, ob eine Prognose erfüllt werden kann, noch Ungewissheit, dürfen die betroffenen Bescheide vorläufig ergehen (vgl. BFG 27.8.2019, RV/2100898/2018; VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Rz 193 wird geändert (Judikatur):

193

Ob eine Vermietung als Liebhaberei anzusehen ist, richtet sich danach, ob die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Wird die Vermietung eingestellt (zB bei Verkauf der vermieteten Eigentumswohnung), stellt dies kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343; VwGH 26.1.2011, 2005/13/0126). Daher ist die Ungewissheit, ob eine solche Einstellung der Vermietung tatsächlich erfolgen wird, keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO.

Auch im Falle der Vermietung einer Eigentumswohnung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO kann eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorliegen, welche die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigt (VwGH 21.04.2023, Ra 2022/15/0093).

Rz 196 wird geändert (Judikatur):

196

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

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

Wurde ein Bescheid vorläufig erlassen, obwohl keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorgelegen ist, und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, beginnt nach der Rechtsprechung die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid erlassen wurde (**VwGH 6.11.2023, Ra 2021/16/0085**; VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073, mwN).

Kommt die Ungewissheit durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck, erfasst sie insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. Folglich liegt hinsichtlich dieser Ungewissheit auch dann ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO (späterer Verjährungsbeginn) vor, wenn der Feststellungsbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete Bescheid - im Hinblick auf § 295 BAO - endgültig erlassen wurde (**vgl. VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153**; VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121). **Zwar unterliegt die Erlassung von Feststellungsbescheiden selbst grundsätzlich nicht der Festsetzungsverjährung des § 207 Abs. 1 BAO, sodass § 207 BAO keine Grenze für deren Erlassung bietet. Allerdings ist für den Beginn und damit den Lauf der Verjährungsfrist für das Einkommensteuerverfahren die oben beschriebene**

Durchschlagswirkung einer vorläufigen Feststellung durch § 208 Abs. 1 lit. d BAO zeitlich befristet, wonach die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (VwGH 20.3.2024, Ra 2023/15/0065).

Rz 197 wird geändert (Judikatur):

197

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

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

Die absolute Verjährung legt lediglich die äußerste zeitliche Grenze für die Abgabefestsetzung fest und begrenzt damit insbesondere die (mehrfachen) Verlängerungsmöglichkeiten der Verjährungsfristen des § 207 BAO. Ungeachtet der offenen absoluten Verjährung iSd § 209 Abs. 4 BAO ist daher entscheidend, ob – auch unter Berücksichtigung allfälliger Verlängerungsjahre – nicht bereits die Festsetzungsverjährungsfrist des § 207 BAO abgelaufen ist (VwGH 21.10.2020, Ra 2019/15/0153).

Wurde ein vorläufiger Abgabebescheid rechtskräftig erlassen, ist es für die Anwendbarkeit des § 209 Abs. 4 BAO unerheblich, ob tatsächlich eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bestanden hat, weil eine fehlende tatsächliche Ungewissheit einer Endgültigerklärung nicht entgegensteht (VwGH 20.3.2024, Ra 2023/15/0065).

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

Rz 199 wird geändert (Klarstellung):

199

Eine insbesondere nach Unternehmensrecht bestehende Buchführungspflicht ist gemäß § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen. Dies gilt nur, wenn solche Interessen bestehen, somit nicht, wenn für den betreffenden Zeitraum eine Tätigkeit sowohl aus ertragsteuerlicher als auch aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei darstellt.

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

Da eine Tätigkeit, die als Liebhaberei anzusehen ist, nicht unter den Unternehmensbereich fällt (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994), ist sie von der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht (§§ 131 ff BAO) ausgenommen (vgl. Pkt. 2.3 des Erlasses des BMF vom 23.12.2019, BMF-010102/0007-I/8/2019, BMF-AV Nr. 7/2020).

Rz 200 wird geändert (Klarstellung):

200

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

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

Rz 204 wird geändert (Judikaturverweis):

204

Ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 188 BAO. Die Einheitlichkeit als grundsätzliches Wesensmerkmal des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO gilt somit auch für den Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung nicht zu erfolgen hat. Soweit eine Personengesellschaft unter Benennung ihrer Gesellschafter dem Finanzamt gegenüber mit dem Begehren auf bescheidmäßige Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO auftritt (insbesondere durch Einreichung einer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften), muss die bescheidmäßige Erledigung gegenüber diesen Rechtssubjekten einheitlich ergehen. Ein nicht an alle diese Rechtssubjekte gerichteter Bescheid solchen Inhaltes bleibt wirkungslos (vgl. **zBVwGH 19.10.2023, Ra 2023/13/0007**; VwGH 30.3.2006, 2004/15/0048).

Rz 205 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

205

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

Rz 207 wird geändert (Judikatur):

207

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

Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO kann auch schon vor Rechtskraft der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides erfolgen. Erforderlich ist aber, dass diese Entscheidung betreffend den Grundlagenbescheid wirksam wurde (VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0155).

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