

1. Einleitung

Im Einkommensteuergesetz findet sich weder eine Definition noch eine Erwähnung des Begriffes „Liebhaberei“. In der Judikatur hat der Begriff „Liebhaberei“ seine Wurzeln bereits in der Rechtsprechung des RFH (RFH 14.3.1929, RStBl 1929, 329). In dem aus dem Jahr 1929 stammenden Urteil hat der RFH erstmals festgehalten, dass die Einkommensteuer nur Einkünfte aus einer Beteiligung am Wirtschaftsleben mit „*ernstlichem Gewinnstreben*“ umfasst.

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung wurden von der Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis zahlreiche Kriterien für die Abgrenzung der steuerlich relevanten Einkünfte und der Liebhaberei entwickelt, welche sich in unterschiedlichen Betrachtungsweisen und Theorien manifestieren.¹

Der VwGH begründet seine Rechtsansicht aus der Norm des Verlustausgleiches (§ 2 Abs 2 EStG).² Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als „*Gewinn*“ bzw als „*Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten*“ in § 2 Abs 4 EStG wird abgeleitet, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw einem Gesamtüberschuss führen.³

Die Liebhabereiverordnung (LVO) hat schließlich eine Konkretisierung der Abgrenzungskriterien vorgenommen. Abgehend von der Rechtsprechung des VwGH, der die Maßgeblichkeit der objektiven Ertragsfähigkeit vertrat, soll die Feststellung von Liebhaberei von der aus dem Ertragsteuerrecht nicht unmittelbar ableitbaren primär objektiven Betrachtung gelöst werden. Eine vom Typus her ertragsorientierte Betätigung wird von der LVO dann als Einkunftsquelle eingestuft, wenn sie von einem subjektiven Ertragstreben des Steuerpflichtigen getragen ist, auf dessen Vorliegen allerdings anhand objektiver Umstände rückgeschlossen werden muss (vgl schon LRL 1990 Punkt 1).⁴

Gerade im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellt sich oft das Abgrenzungsproblem, ob eine relevante Betätigung vorliegt, die als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist, oder ob eine Tätigkeit anzunehmen ist, die der Sphäre der Einkünfteverwendung zugerechnet wird. In den Liebhabereirichtlinien 2012 wurden schließlich auch erstmals Aussagen zur Liebhaberei im Bereich der Körperschaftsteuer getroffen. Der Verwaltungsgerichtshof geht hier ebenfalls von der Möglichkeit des Vorliegens von Liebhabereibetrieben aus.⁵

Seit dem Jahr 2013 liegt erstmals wieder ein Wartungserlass zu den Liebhabereirichtlinien vor. Neben den erforderlichen Anpassungen aufgrund von Änderungen

1 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 2 Rz 16 ff.

2 VwGH 27.11.1984, 83/14/0046.

3 Vgl EStR 2000 Rz 102.

4 Vgl *Hilber*, Liebhabereiverordnung, Praxiskommentar (2010) 5.1.1 ff; LRL 2012 Rz 14.

5 Vgl LRL 2012 Rz 130 ff.

durch verschiedene Gesetze⁶ wurden Klarstellungen der Verwaltungsmeinung sowie Konkretisierungen durch die jüngere Rechtsprechung vorgenommen. Die wohl wesentlichsten Ergänzungen sind einerseits die konkreten Ausführungen zum Inhalt der Prognoserechnung, andererseits die Aussagen betreffend „weiterwirkende Aufwendungen“, insbesondere iZm dem Wandel einer Liebereibetätigung hin zur Einkunftsquelle.⁷

Der Wartungserlass wurde in diesem Beitrag bereits eingearbeitet, er lag jedoch zum Redaktionsschluss noch nicht in der finalen Version vor. Unter anderem hat der Fachsenat für Steuerrecht in der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer eine relativ umfassende Stellungnahme zum vorliegenden Entwurf verfasst. Inwieweit diese Anregungen Eingang in die Endfassung des LRL-Wartungserlasses 2020 finden, wird sich erst zeigen.

Nachfolgend sollen für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die einzelnen Prüfschritte, anhand derer die Liebhabereibeurteilung zu erfolgen hat, systematisch beschrieben werden.

2. Liebhabereiprüfung im Bereich Vermietung und Verpachtung

Auslöser der Liebhabereiprüfung ist generell das (erstmalige) Anfallen eines Verlustes/Werbungskostenüberschusses im Rahmen einer Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit.⁸ Verluste/Werbungskostenüberschüsse sind – anders als bei der Gesamtüberschussbetrachtung (LRL 2012 Rz 35) – die in der Steuererklärung erklärten Verluste/Werbungskostenüberschüsse und nicht die gem LRL 2012 Rz 36 um Sonderabschreibungen gem § 28 Abs 3 EStG adaptierten Einkünfte. Ebenso unterbleibt für Zwecke der Ermittlung des Verlustes/Werbungskostenüberschusses die Berücksichtigung von steuerfreien Einnahmen und marktüblichen Mietzinsen. Keine Berücksichtigung finden bei der Ermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten auch eventuell vorhandene stille Reserven.

Wird nun von einem Steuerpflichtigen in der Steuererklärung ein Werbungskostenüberschuss im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, hat die Abgabenbehörde eine Liebhabereiprüfung einzuleiten. Diese Prüfung hat bereits ab dem ersten Anfall von Verlusten zu erfolgen, ein drei- bis fünfjähriger Anlaufzeitraum wie bei Einkünften mit Einkunftsquellenvermutung (zB Gewerbebetrieb) steht nicht zu.⁹ Folgende Prüfschritte sind von der Abgabenbehörde vorzunehmen:

6 Ua 1. Stabilitätsgesetz 2012, Abgabenänderungsgesetze 2012 und 2015 sowie Konjunkturstärkungsgesetz 2020.

7 Vgl BMF, Liebhabereirichtlinien-Wartungserlass 2020 idF Begutachtungsentwurf vom 3.11.2020.

8 Vgl VwGH 19.6.2002, 98/15/0154; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0047.

9 Vgl LRL 2012 Rz 37.

- Vorprüfung
- Festlegung der Beurteilungseinheit
- Zuordnung zu einer Betätigungsart
- Liebhabereibeurteilung im engeren Sinn
- Rechtsfolgen.

2.1. Vorprüfung

Im Zuge der Vorprüfung ist generell zu hinterfragen, ob die im Zusammenhang mit den erklärten negativen Einkünften aus Vermietung ausgeübte Tätigkeit überhaupt eine Betätigung iSd § 28 EStG bzw eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 UStG darstellt, dh, ob überhaupt eine ernst gemeinte Vermietungsabsicht bzw -tätigkeit und somit eine Einkunftsquelle besteht.

Ergibt die Prüfung, dass kein ernst gemeintes Mietverhältnis bzw Vermietungstätigkeit und somit auch keine Einkunftsquelle vorliegt, sind die Werbungskostenüberschüsse ertragsteuerlich unbeachtlich.

Typische Anwendungsfälle für die Prüfung hinsichtlich der Ernsthaftigkeit der Vermietungstätigkeit sind:¹⁰

- (1) Nutzung des Mietobjektes zu eigenen (Wohn-)Zwecken,
- (2) Überlassung des Mietobjektes an Angehörige in Erfüllung einer Unterhaltspflicht,
- (3) fremdunübliche Mietverhältnisse zwischen Angehörigen,
- (4) bloße Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern,
- (5) Anfall von Ausgaben ohne Erzielung von Einnahmen.

Ad (1) Nutzung des Mietobjektes zu eigenen (Wohn-)Zwecken

Besteht Personenidentität zwischen Vermieter und Mieter, indem zB ein Einzelunternehmer als Mieter mit sich selbst als Privatperson als Vermieter einen Mietvertrag abschließt, liegt zivilrechtlich mangels Personenverschiedenheit kein Mietverhältnis vor. Auch steuerlich ist nicht von einer Vermietungstätigkeit auszugehen.¹¹ Die aus einem solchen „Mietverhältnis“ resultierenden (negativen und positiven) Einkünfte sind daher ohne Liebhabereibeurteilung steuerlich unbeachtlich.

Ad (2) Überlassung des Mietobjektes an Angehörige in Erfüllung einer Unterhaltspflicht

Wird das Mietobjekt vom Vermieter an nahe Angehörige vermietet, für die er unterhaltspflichtig ist, und entrichten diese den Mietzins im Wesentlichen aus der Unterhaltszahlung, so ist aus steuerlicher Sicht das Mietverhältnis ohne weitere

10 Vgl LRL 2012 Rz 4; VwGH 24.6.2009, 2009/15/0104.

11 Vgl VwGH 25.4.2001, 96/13/0031.

Prüfung unbeachtlich.¹² Weder die fremdübliche Gestaltung noch die Motive des seinerzeitigen Ankaufs des Mietobjektes sind entsprechend der Rechtsprechung des VwGH im Rahmen der Beurteilung beachtlich.¹³

Ad (3) Fremdunübliche Mietverhältnisse zwischen Angehörigen

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen sind darüber hinaus gemäß EStR 2000 Rz 6520 nach den in den Rz 1127 ff dargelegten Grundsätzen auf ihre steuerliche Anerkennung zu untersuchen. Die steuerliche Anerkennung setzt Fremdüblichkeit voraus.¹⁴ Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 22.12.2005, 2002/15/0169¹⁵ ist Fremdüblichkeit insbesondere dann anzunehmen, wenn das Mietverhältnis nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt, der Mietvertrag einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.¹⁶

Gleiches gilt auch, wenn die Vermietung – nicht fremdüblich – an eine Kapitalgesellschaft erfolgt, an deren Stammkapital der Hauseigentümer und/oder dessen Angehörige beteiligt sind (EStR 2000 Rz 6521). Ist das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen, stellen die anteiligen Aufwendungen keine Werbungskosten dar.

Eine Vermietung gegen ein angemessenes und fremdübliches Entgelt im Falle der Zwischenschaltung einer GmbH ist darüber hinaus auch in besonderer Weise an den §§ 21 und 22 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise und Missbrauch) zu messen.¹⁷ Ist ein außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht ersichtlich, ist die Gestaltung nicht anzuerkennen.¹⁸ Der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen ist daher ertragsteuerlich unbeachtlich. Ein Missbrauch liegt nicht vor, wenn zu fremdüblichen Konditionen vermietet wird und die Wohnung nicht als Wohnsitz für den vermietenden Gesellschafter genutzt wird.¹⁹

Ad (4) Bloße Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern

Für den Fall, dass eine „bloße Gebrauchsüberlassung“ zwischen Miteigentümern vorliegt, ist das für die Gebrauchsüberlassung entrichtete Entgelt aus der Einkommensermittlung auszuschneiden.²⁰ Die Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt begründet nämlich unter Miteigentümern, denen schon

12 Vgl UFS 31.10.2003, RV/0212-S/03; VwGH 16.12.1998, 93/13/0299.

13 Vgl VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141; bestätigend BFG 4.11.2019, RV/2100351/2019.

14 Vgl UFS 30.6.2004 RV/0098-W/02.

15 Vgl auch VwGH 20.2.1992, Slg NF 6659/F; VwGH 7.12.1994, 93/13/0012; VwGH 27.8.1991, 91/14/0097 und VwGH 18.11.1991, 91/15/0043.

16 Vgl EStR 2000 Rz 1130 und VwGH 4.3.2009, 2006/15/0198.

17 EStR 2000 Rz 6522.

18 Vgl UFS 25.5.2005, RV/0023-G/02; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002.

19 Vgl UFS 23.6.2008, RV/0798-W/08.

20 Vgl VwGH 20. 2.1992 89/13/0236; VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; VwGH 9.7.1997, 93/13/0002; VwGH 24.6.1999, 96/15/0098.

nach § 833, 1. Satz ABGB der Gebrauch gemeinsam zusteht, grundsätzlich kein Mietverhältnis.²¹ Der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchem Fall nur dann anzunehmen, wenn die betroffenen Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen.²²

Ad (5) Anfall von Ausgaben ohne Erzielung von Einnahmen

Liegt zwischen dem Vermieter und Mieter kein Naheverhältnis vor, ist losgelöst von den oben dargestellten Vorfragen zu prüfen, ob die Vermietungstätigkeit nur zu Werbungskosten, aber zu keinen Einnahmen führt. Ist dies zu bejahen, liegen keine Einkünfte iSd § 28 EStG vor. Ist keine Einkunftsquelle anzunehmen, sind die Werbungskostenüberschüsse ertragsteuerlich ebenfalls unbeachtlich. Diesbezüglich ist nicht maßgeblich, dass ein mit Mietvertrag vereinbartes Entgelt vorliegt. Können die Zahlungsflüsse vom Mieter an den Vermieter nicht nachgewiesen werden, ist ebenfalls nicht von einer Einkunftsquelle auszugehen.²³

Hingegen ist das Fehlen von Einnahmen nicht für sich schon ein Hinweis auf das Fehlen einer Einkunftsquelle. Vorbereitungshandlungen zur Vermietungstätigkeit können bereits eine Einkunftsquelle begründen, sofern sie von unbefangenen Dritten als solche erkannt werden können. Eine tatsächliche Handlung gegenüber Dritten wird jedoch nicht verlangt. Lediglich die Angehörigenjudikatur sieht vor, dass zB Vermittlungsaufträge zwischen nahen Angehörigen ausreichend zum Ausdruck gebracht werden müssen, um als Vorbereitungshandlungen anerkannt zu werden.²⁴

2.2. Festlegung der Beurteilungseinheit

Die Festlegung der Beurteilungseinheit ist zum einen für die Frage, welche Einkunftsquelle (und somit welche Einkünfte) hinsichtlich Liebhaberei zu untersuchen ist, relevant und zum anderen auch für die Zuordnung zu einer Betätigungsart („große“ oder „kleine“ Vermietung – siehe nachfolgend Kapitel 2.3.).

Nach den LRL stellt grundsätzlich jede Einkunftsquelle eine eigene Beurteilungseinheit dar. Dies ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung üblicherweise das einzelne Miethaus. Eine einheitliche Betrachtung kann nach der Rechtsansicht des VwGH nur insoweit geboten sein, als mehrere Miethäuser bei Eigentümeridentität Gegenstand einheitlicher vertraglicher Abmachung hinsichtlich der Erzielung von Mieteinnahmen sind oder die Miethäuser in einem sonstigen engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang stehen.²⁵

21 EStR 2000 Rz 6531.

22 VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 9.7.1997, 93/13/0002; VwGH 27.5.1998, 98/13/0084; VwGH 24.6.1999; 96/15/0098; EStR 2000 Rz 6530.

23 Vgl VwGH 4.3.2009, 2006/15/0198.

24 Vgl VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016 unter Hinweis auf VwGH 24.5.2012, 2009/15/0130.

25 Vgl VwGH 28.10.1992, 88/13/0006.

Ergibt sich für einzelne Mietwohnungen eines Mietobjektes eine gesonderte Bewirtschaftungsart, dann stellt nicht mehr das Miethaus eine Beurteilungseinheit dar, sondern die einzelnen Wohnungen.^{26, 27} Diese Betrachtungsweise setzt allerdings voraus, dass die Mietwohnungen entweder an verschiedene Personen vermietet werden oder dass auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche, voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen.²⁸ Genannt werden hier etwa unterschiedliche Nutzungsvereinbarungen hinsichtlich fremdvermieteter und im Familienverband vermieteter Wohnungen und die Vermietung von Geschäftslokalen und Wohnungen in einem Zinshaus.²⁹ Werden allerdings mehrere Wohnungen, die sich alle in demselben Gebäude befinden, von einem Vermieter an eine Person vermietet, so spricht dies an sich schon für eine Vermögensnutzung, die als Einheit aufzufassen ist.³⁰

Die Rechtsansicht des VwGH ist in diesem Punkt kritisch zu hinterfragen, denn durch die gesonderte Betrachtung – Verneinung einer gemeinsamen Beurteilungseinheit – wird der in der LVO ausdrücklich erwähnten entgeltlichen Überlassung von Gebäuden³¹ („große“ Vermietung) der Anwendungsbereich entzogen. Sämtliche Prüfungen hätten daher unter Zugrundelegung der Kriterien für die „kleine“ Vermietung zu erfolgen.

Eine gesonderte Betrachtung ist auch bei der Vermietung mehrerer in einem Gebäude gelegener Eigentumswohnungen anzustellen. Die Liebhabereiprüfung hat dabei grundsätzlich für jede einzelne Eigentumswohnung (parifiziert) zu erfolgen, insbesondere wenn die Eigentumswohnungen an verschiedene Personen vermietet werden oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige Nutzungsvereinbarungen vorliegen.³² Der Umstand, dass die Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen generell unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO fällt, hat keinen Einfluss auf die Frage der Beurteilungseinheit (so stellen zB fünf Eigentumswohnungen, die einheitlich bewirtschaftet werden, eine Beurteilungseinheit einer Betätigung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 1 Abs 2 Z 3 LVO dar).³³

26 Im Erkenntnis vom 29.1.2003, 97/13/0015 bekräftigt der VwGH die oa Rechtsansicht, indem er festhält, dass grundsätzlich jedes im Bestandsobjekt befindliche Mietobjekt (Wohnung) eine gesonderte Beurteilungseinheit bildet, wenn die Bestandsobjekte an verschiedene Personen vermietet sind oder aufgrund anderer Merkmale unterschiedliche Benutzungsvereinbarungen vorliegen (vgl etwa das VwGH-Erkenntnis vom 24.4.1997, 94/15/0126).

27 Vgl LRL 2012 Rz 8; VwGH 10.2.1987, 85/14/0142.

28 Vgl VwGH 20.12.1994, 89/14/0075; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; BFG 19.2.2015, RV/7100912/2012.

29 Vgl LRL 2012 Rz 8.

30 Vgl VwGH 28.10.1992, 88/13/0006; VwGH 20.12.1994, 89/14/0075 in LRL 2012 Rz 9.

31 Vgl § 2 Abs 3 LVO.

32 Vgl VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; klarstellend nochmals VwGH 25.4.2019, Ro 2018/13/0006 in LRL 2012 Rz 9 idF Begutachtungsentwurf zum LRL-Wartungserlass 2020 vom 3.11.2020.

33 Vgl LRL 2012 Rz 9.

Die differenzierte Betrachtung führt letztlich dazu, dass bei Mietobjekten, die grundsätzlich einheitlich auf Liebhaberei zu beurteilen sind, einzelne Teile wegen der gesonderten Bewirtschaftung aus der Beurteilungseinheit auszuschneiden sind und eine gesonderte Beurteilungseinheit bilden.³⁴ Die LRL und der VwGH³⁵ führen dazu insbesondere aus, dass es sich um organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheiten handeln muss. Weder finden sich in den LRL Kriterien für das Vorliegen einer gemeinsamen Beurteilungseinheit noch nimmt die Rechtsprechung dazu Stellung.³⁶ Ein Teilbereich im Sinne der LVO liegt jedoch dann explizit nicht vor, wenn die Vermietungstätigkeit aufgrund ihres Zusammenhangs zB mit einem Handelsbetrieb in diesem aufgeht.³⁷

2.3. Zuordnung zu einer Betätigungsart

Konnte nach erfolgter Vorprüfung die erwerbswirtschaftliche Betätigung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) dargelegt werden, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob eine Bewirtschaftung von Mietobjekten, die der typischen Lebensführung zuzurechnen sind („kleine“ Vermietung), oder eine typische erwerbswirtschaftliche Betätigung – entgeltliche Gebäudeüberlassung („große“ Vermietung) – vorliegt. Obwohl der VwGH in seinen Entscheidungen nicht zwischen den oa verschiedenen Formen der Vermietung von Liegenschaften unterscheidet, wird in der Verwaltungspraxis dennoch zwischen einer so genannten „kleinen“ und einer „großen“ Vermietung unterschieden.³⁸

Bei der Beurteilung der Mietobjekte ist grundsätzlich vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen, inwieweit das Mietobjekt nach Art und Umfang der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden, gemessen am Idealbild eines Zinshauses, oder der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, welches sich in einem besonderen Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, näher liegt.

2.3.1. Bewirtschaftung von Mietobjekten, die der typischen Lebensführung zuzurechnen sind („kleine“ Vermietung)

Entsprechend der ursprünglichen Fassung der LVO waren alle der Lebensführung zuzurechnenden Mietobjekte vom Begriff „Wirtschaftsgüter“ iS des § 1 Abs 2 Z 1 LVO umfasst. Erst durch die Hinzufügung der Z 3 in § 1 Abs 2 LVO – welche

34 Vgl VwGH 20.12.1984, 89/14/0075; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; VwGH 29.1.2003, 97/13/0015.

35 Vgl Rz 7 und VwGH 24.11.2011, 2007/15/0154.

36 Keine ausreichenden Gründe sind darin zu sehen, dass mehrere Gebäude durch einen einheitlichen Rechtsakt (vgl VwGH 28.10.1992, 88/13/0006) (zB Schenkungsvertrag) erworben wurden oder wenn die Gebäude lediglich eine bauliche Verbindung aufweisen, aber keinerlei weitere organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit bilden.

37 Vgl VwGH 28.10.1992, 88/13/0006.

38 Vgl *Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern 13.3.1.5.1.

auch mit der Rechtsprechung des VwGH³⁹ in Einklang steht – wurde für Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten ein eigener Tatbestand geschaffen.

Unter Eigenheim ist gem § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG ein im Inland gelegenes Wohnhaus zu verstehen, welches nicht mehr als zwei Wohneinheiten beinhaltet und von dem zumindest zwei Drittel der Gesamtnutzungsfläche Wohnzwecken dienen. Nicht erforderlich ist, dass sich das Gebäude auf eigenem Grund befindet. Als Eigenheime gelten ua Bauernhäuser, Bungalows, Ein- und Zweifamilienhäuser, Ferienhäuser⁴⁰ und Herrenhäuser⁴¹ (Villen). Hier ist jedoch darauf hinzuweisen, dass sich der Eigenheimbegriff der LVO nicht mit jenem des EStG deckt, wonach das Eigenheim dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich als Hauptwohnsitz dienen muss.⁴² Vielmehr ist verstärkt auf die bloße Eignung für die private/familiäre Nutzung abzustellen.⁴³

Die Vermietung von Eigentumswohnungen (das sind Wohnungen iSd Wohnungseigentumsgesetzes [WEG], die zumindest zu zwei Drittel der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen)⁴⁴ stellt jedenfalls – unabhängig von der Anzahl der in einem Gebäude gelegenen Eigentumswohnungen – eine „kleine“ Vermietung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO dar.^{45, 46} Zu beachten ist hierbei, dass bis zur Liebhabereiverordnungs-Novelle 1997 die Vermietung von mehr als drei Eigentumswohnungen in einem Gebäude als „große“ Vermietung behandelt wurde.⁴⁷ Die Beurteilung als „kleine“ Vermietung hat gem LRL 2012 Rz 9 jedoch keinen Einfluss auf die Beurteilungseinheit, die jedenfalls nach der Art der Bewirtschaftung einzuordnen ist.

Unter Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten sind im Rahmen von Miteigentumsgemeinschaften (insbesondere bei sog Bauherrnmodellen) Wohnungen (Wohneinheiten) zu verstehen, über die ein Miteigentümer auf Grund einer Vereinbarung ausschließlich verfügen und diese auf sein eigenes Risiko vermieten kann. Das Nutzungsrecht verschafft dabei dem Miteigentümer eine dem

39 Vgl VwGH 28.2.2002, 96/15/0241; VwGH 5.5.1992, 92/14/0027.

40 Vgl UFS 25.1.2006 RV/0012-G/03; BFG 13.11.2019, RV/2101118/2015.

41 Vgl UFS 23.11.2004 RV/0130-G/04.

42 Siehe § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG; BFG 11.1.2018, RV/7102508/2012.

43 Vgl LRL 2012 Rz 78; VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318 zur Vermietung von Gebäudeteilen in privat genutzten Mehrfamilienhäusern; BFG 19.2.2015, RV/7100912/2012; BFG 23.2.2017, RV 3100175/2014.

44 Vgl § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG.

45 Vgl LRL 2012 Rz 9; VwGH 5.5.1992, 92/14/0006; VwGH 5.5.1992, 92/14/0027; VwGH 17.2.1993, 92/14/0211; VwGH 30.1.2003, 99/15/0040; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126.

46 Hat die Vermietungstätigkeit vor dem 14.11.1997 begonnen, liegt im Falle einer Vermietung mehrerer Eigentumswohnungen eine „große“ Vermietung vor (LRL 1997 Punkt 12.3.2.). Siehe dazu auch VwGH 16.2.2016, 2004/14/0082.

47 Die Qualifizierung mehrerer Eigentumswohnungen in einem Gebäude als „kleine“ Vermietung ist auf alle Vermietungstätigkeiten anzuwenden, die nach dem 14.11.1997 aufgenommen wurden.

Wohnungseigentum ähnliche Stellung.⁴⁸ Man spricht in diesem Zusammenhang vom qualifizierten Nutzungsrecht. Bauherrnmodelle mit derartigen Nutzungsrechten sind als „kleine“ Vermietung zu qualifizieren.⁴⁹

2.3.2. Entgeltliche Gebäudeüberlassung („große“ Vermietung)

Unter die Betätigungen im Rahmen der „großen“ Vermietung fällt die Überlassung von Gebäuden, deren Größe und Bauart das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, ausschließt (zB Geschäfts- und Büroobjekte).⁵⁰

Abgrenzungsprobleme zur „kleinen“ Vermietung treten – wie bereits vorab aufgeworfen – bei der Vermietung mehrerer in einem Gebäude befindlicher Wohnungen auf. Im Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082 hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass bei der Vermietung von fünf bis sechs abgeschlossenen Wohnungen deutlich jenes Ausmaß überstiegen wird, das in § 1 Abs 2 LVO angesprochen ist. Im Einkommensteuerprotokoll 2007⁵¹ wird auch seitens der Finanzverwaltung nochmals klargestellt, dass eine „große“ Vermietung bei Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten anzunehmen ist. Die Liebhabereirichtlinien 2012 führen dazu aus, dass die Anzahl der bewirtschafteten Objekte unmaßgeblich sei. Beispielsweise werden noch zehn Eigentumswohnungen in einem Gebäude zur „kleinen“ Vermietung zusammengefasst. Die Bestimmungen zur Beurteilungseinheit bleiben hiervon unberührt.⁵²

Im Falle der Begründung von Wohnungseigentum⁵³ an bereits vermieteten Wohnungen ändert sich die Betätigung nach der in den LRL vertretenen Rechtsansicht von einer „großen“ Vermietung in eine „kleine“ Vermietung von Eigentumswohnungen gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO. In diesem Fall ist die Tätigkeit von ihrem Beginn an in ihrer Gesamtheit als „kleine“ Vermietung zu qualifizieren.⁵⁴ Der Wechsel in der Beurteilung war gem LRL 1997 Punkt 16.3. nicht vorzunehmen, wenn die Vermietung vor dem 14. November 1997 begonnen hatte. In diesem Fall kamen weiterhin die Kriterien für die „große“ Vermietung zur Anwendung. Eine analoge Bestimmung findet sich in den Liebhabereirichtlinien 2012 nicht mehr.

48 Vgl LRL 2012 Rz 80 iVm Rz 84.

49 Vgl *Hilber*, Liebhabereiverordnung – Praxiskommentar (2010) 54 ff; dazu auch VwGH 31.5.2000, 94/13/0045.

50 Vgl LRL 2012 Rz 58.

51 Vgl Erlass des BMF 26.11.2007, BMF-010203/0475-VI/6/2007.

52 Vgl LRL 2012 Rz 77 iVm Rz 8.

53 Wohnungseigentum ist das den Miteigentümern eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen (§ 2 Abs 1 WEG).

54 Vgl LRL 2012 Rz 92.

2.4. Liebhabereibeurteilung im engeren Sinn

2.4.1. „Kleine“ Vermietung

Bei der „kleinen“ Vermietung (§ 1 Abs 2 Z 3 LVO) ist gemäß LRL im Falle von Verlusten grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Die Verluste werden nur anerkannt, wenn der Steuerpflichtige nachweist bzw glaubhaft macht, dass es sich tatsächlich um eine Einkunftsquelle handelt. Es besteht also die Möglichkeit der Widerlegung der Liebhabereivermutung.

Eine Einkunftsquelle liegt dann vor, wenn innerhalb eines **absehbaren (überschaubaren) Zeitraums** (angemessene Zeitrelation) ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann und daher trotz vorübergehender Verluste grundsätzlich eine gewinnträchtige Betätigung vorliegt. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses ist durch eine **Prognoserechnung** darzulegen.

Bei der Beurteilung sind persönliche Umstände des Steuerpflichtigen nicht von Relevanz. Es ist nicht zu prüfen, ob während der durchschnittlichen oder wahrscheinlichen Lebenserwartung des Steuerpflichtigen ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann.⁵⁵ Vielmehr ist zu beurteilen, ob die Betätigung an sich zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geeignet ist.⁵⁶

2.4.1.1. Absehbarer (überschaubarer) Zeitraum

Hinsichtlich der Beurteilung ist zu unterscheiden, ob die Tätigkeit auf einen **begrenzten oder unbegrenzten Zeitraum** ausgerichtet ist.

Handelt es sich um eine grundsätzlich **nicht begrenzte Tätigkeit**, muss der Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren oder angemessenen Zeitraums bzw innerhalb eines üblichen Kalkulationszeitraumes erreicht werden. Gemäß LRL 2012 Rz 89 ist eine Zeitspanne dann noch absehbar, wenn es sich um die übliche Rentabilitätsdauer im Verhältnis zu Art und Höhe des Investments handelt. Als Vergleichsgröße wurde die übliche Laufzeit von Wohnbaurdarlehen, insbesondere Bauspararlehen, vorgeschlagen und daraus ein Zeitraum von rund zwanzig Jahren abgeleitet.⁵⁷ Obwohl von VwGH und VfGH die starre Vorgabe von angemessenen Zeiträumen (insbesondere aber die unterschiedliche Dauer des angemessenen Zeitraumes für große und kleine Vermietungen) ursprünglich abgelehnt wurde, geben die Liebhabereiverordnung und die Liebhabereirichtlinien 2012 in Rz 90 für „kleine“ Vermietungen den absehbaren Zeitraum mit maximal 20 Jahren ab Beginn der Vermietung, höchstens jedoch 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen

55 Dh das Lebensalter oder der Gesundheitszustand des Steuerpflichtigen führen nicht dazu, dass von einer zeitlich begrenzten Tätigkeit auszugehen ist. Auch in diesen Fällen hat die Beurteilung gemäß den Kriterien für zeitlich grundsätzlich nicht begrenzte Tätigkeit zu erfolgen.

56 Vgl VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158.

57 Vgl VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 bzw Zorn, Verstärkter Senat des VwGH zur Liebhaberei, ÖStZ 1996/417.