

Ergänzungen zum Buch

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser!

Seit Erscheinen der 6. Auflage dieses Fachbuches im Oktober 2020 haben sich einige wesentliche Änderungen ergeben, die nachfolgend kurz dargestellt werden.

A.

Ergänzung LIEBHABEREIRICHTLINIEN 2012 – Wartungserlass 2021 vom 2. 3. 2021

A.1

COVID-19-Pandemie (Rz 19)

Seiten 236, 239

Es wird klargestellt, dass die COVID-19-Pandemie als **Unwägbarkeit** anzusehen ist.

Damit ist sie vergleichbar mit z.B. Naturkatastrophen und führt zu keiner Änderung der Bewirtschaftungsart bzw. kommt es zu keinem neuen Prognosezeitraum und daher auch zu keiner neuen Liebhabereibeurteilung. Wird die Betätigung aufgrund der Auswirkungen einer COVID-19-Pandemie beendet, liegt eine Einkunftsquelle auch dann noch vor, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar bestanden hat.

A.2

Entgeltliche Gebäudeüberlassung – Kriterienprüfung (Rz 67)

Seite 236

Bei der großen Vermietung ist **keine Kriterienprüfung** mehr anzustellen.

Für die Liebhabereibeurteilung ist laut VwGH **ausschließlich** die **Prognoserechnung** heranzuziehen. Bei einer solchen Vermietung kommt es ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes (25 bzw. 28 Jahre) einen Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften.

A.3

Liegenschaften im Betriebsvermögen (Rz 34 und 139)

Seite 243

Das Konstrukt des nachhängigen Betriebsvermögens wird aufgegeben.

Die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven blieben bisher im Regelfall steuerhängig. Wurden derartige Objekte in der Folge veräußert oder privat genutzt, waren diese stillen Reserven nach Maßgabe der für das Betriebsvermögen geltenden Vorschriften insoweit als nachträgliche betriebliche Einkünfte zu erfassen, als sie bei Veräußerung (Privatnutzung) noch vorhanden waren. Darüber hinausgehende Wertsteigerungen waren nach § 30 EStG zu erfassen.

Wird ein bestehender Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt, die Gewinnerzielungsabsicht also aufgegeben, und kann der Betrieb daher **nicht mehr** als **Einkunftsquelle** iSd EStG angesehen werden, kann **ab diesem Zeitpunkt** nicht mehr von einem Betrieb im wirtschaftlichen Sinn und daher auch nicht mehr von Betriebsvermögen gesprochen werden. Dieses Vermögen stellt vielmehr **Privatvermögen** des Betriebsinhabers dar. In einem solchen Fall liegt eine **Betriebsaufgabe** iSd § 24 EStG vor.

Bei **Körperschaften** kommt es durch den Wandel zur Liebhaberei zur Überführung dieses Vermögens ins **außerbetriebliche Vermögen** der Körperschaft. Die dadurch stattfindende Entnahme führt zur **Aufdeckung der stillen Reserven**.

A.4**Weiterwirkende Aufwendungen (Rz 101a bis 101c)**

Seite 238 f

Bestimmte Aufwendungen aus der Liebhabereiphase, die nach Vornahme der Veränderung wirksam bleiben, sind nach Änderung zu einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle weiter zu berücksichtigen. Weiterwirkende Aufwendungen idS sind:

- ◆ „**vorweggenommene**“ **Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten** während der Liebhabereiphase im Hinblick auf eine spätere Einkunftsquelle (Rz 1095 und 6420 EStR),
- ◆ Aufwendungen, die gemäß § 28 Abs. 2 EStG **zwingend** zu verteilen sind („**Fünftehtelbeträge**“) und
- ◆ **verteilungspflichtige Aufwendungen** gemäß § 19 Abs. 3 EStG.

Nach Änderung der Bewirtschaftung können daher die noch offenen Fünftehtelbeträge (auch für die anzustellende Prognoserechnung) geltend gemacht werden. Jene Fünftehtelbeträge, die auf den Zeitraum der Liebhaberei entfallen, sind nicht zu berücksichtigen, weil sie in dieser Zeit verbraucht wurden.

Aufwendungen, die während der Liebhabereiphase anfallen und **nur auf Antrag** verteilt werden können (§ 28 Abs. 3 EStG), sind **nicht zu berücksichtigen**. **Herstellungsaufwendungen** sind verteilt über die Restnutzungsdauer zu berücksichtigen.

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

A.5**Prognoserechnung (Rz 65a bis 65m)**

Seite 240 ff

Erstmals werden **konkrete Aussagen** zum Inhalt von Prognoserechnungen eingearbeitet:

- ◆ Die Prognoserechnung muss **plausibel und nachvollziehbar** sein.
- ◆ Sie muss **gegliedert** sein, zumindest nach Instandhaltung, Abschreibungen, Zinsen und sonstigen Werbungskosten.
- ◆ Sie hat sich nach den **tatsächlichen Verhältnissen zu Beginn** der Vermietung zu orientieren.
- ◆ Sie ist stets für den **gesamten Zeitraum** zu erstellen.
- ◆ Es sind die **voraussichtlichen Mieteinnahmen** zu berücksichtigen, d.h. für gesetzlich beschränkte Einnahmen wie Kategoriezins sind die fiktiven marktconformen Mieten anzusetzen.
- ◆ Es ist eine **Indexanpassung** vorzunehmen.
- ◆ **Berücksichtigung** von uneinbringlichen **Mietrückständen und des Leerstellungsrisikos** (laut Rz 65g zwischen 2 % und 5 % des Jahresrohertrages).
- ◆ **Berücksichtigung** der zukünftigen **Instandhaltungs- und Reparaturkosten** nach dem Katalog der Rz 65h.

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

- ◆ **Fremdfinanzierungskosten** sind unter Beachtung des Tilgungsplanes zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines variablen Zinssatzes sind die künftig anfallenden Zinsen zu schätzen. Ein begünstigtes Darlehen ist nicht auf einen fremdüblichen Zinssatz hochzurechnen, da die tatsächlich anfallenden bzw. erwarteten Zinsen in die Prognose aufzunehmen sind. Geplante Kredittilgungen haben Einfluss auf die in der Prognose anzusetzenden Zinsaufwendungen.
- ◆ In tatsächlichen Ergebnissen vergangener Jahre berücksichtigte Abschreibungen gemäß § 8 Abs. 2 EStG, vorzeitige Abschreibungen und die Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG, eine unabhängig vom UGB vorgenommene degressive AfA gemäß § 7 Abs. 1a EStG sowie die beschleunigte AfA

gemäß § 8 Abs. 1a bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG sind **auf die Normalabschreibung umzustellen**. Ebenso sind die Fünfzehntelabschreibungen von Herstellungskosten nach § 28 Abs. 3 EStG auf die Normalabschreibung umzustellen. Erst die derart adaptierten tatsächlichen Ergebnisse sind in die Prognose aufzunehmen.

- ◆ Führt **Unwägbarkeiten** in den tatsächlichen Ergebnissen vergangener Jahre zu steuerlichen Auswirkungen, sind diese für die Prognoserechnung einnahmen- und ausgabenseitig zu **neutralisieren** (z.B. Sanierung von Hochwasserschäden am Mietobjekt).
- ◆ Bei einem dem **Betriebsvermögen zugehörigen Mietobjekt** (z.B. Vermietung durch eine GmbH) ist ein **theoretischer Veräußerungsgewinn** nur dann in die Prognose **einzu beziehen**, wenn der Steuerpflichtige **konkrete Maßnahmen zur Veräußerung** des Mietobjektes gesetzt hat oder **nachweislich** die Umsetzung derartiger Maßnahmen **geplant** hat.
- ◆ **Weichen die Werte** der Prognose **bereits für das erste Jahr** der Betätigung von den tatsächlichen Verhältnissen **in eklatantem Ausmaß ab**, ist die **Prognose kein Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung**. Weichen bei einer ursprünglich positiven Prognose die tatsächlichen Einnahmen und Aufwendungen von den in der Prognose erfassten Werten ab und wird dadurch das **Erreichen des positiven Gesamtergebnisses fraglich**, ist für die Liebhabereibeurteilung eine **neue Prognose** auf Basis der Informationen der ersten Jahre der Vermietung **zu erstellen**.

A.6**Vorläufigkeit** (Rz 187 und 189)

Seite 237

In der **Begründung** 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 ihm im Fall des Wegfalls der Ungewissheit treffen (z.B. Anzeigepflichten nach den §§ 120 Abs. 3 und 139 BAO). Fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch.

Die Erlassung eines **endgültigen Bescheides ist** nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH **auch dann zulässig**, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides **wegen Fehlens der Bezeichnung der Ungewissheit im vorläufigen Bescheid** zu Unrecht erfolgte.

A.7**Verjährung** (Rz 196 und 197)

Seite

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. 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 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete Bescheid – im Hinblick auf § 295 BAO – endgültig erlassen wurde.

Das Recht, eine gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Abgabefestsetzung wegen Wegfalls der Ungewissheit durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, verjährt nach § 209 Abs. 4 BAO spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehen des Abgabenspruches. Die **verlängerte absolute Verjährungsfrist** 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 (z.B. auf die Verfügung einer **Wiederaufnahme** des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO) **gestützt** wurde.

A.8**Verfahrensrechtliche Folgen der Prüfung auf Gemeinschaftsebene bzw. der Sphäre der Gesellschafter**
(Rz 204 bis 206)

Seite 229

Ein **Bescheid**, mit dem ausgesprochen wird, dass eine **Feststellung von Einkünften unterbleibt**, ist ein **Grundlagenbescheid iSd § 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**.

Wird für **einzelne Gesellschafter** das Vorliegen einer **Einkunftsquelle verneint**, muss auch bei dieser teilweisen Nichtanerkennung als gemeinsame Einkunftsquelle der **Bescheid** über die Feststellung bzw. Nichtfeststellung **gegenüber allen in der Erklärung angeführten Personen einheitlich ergehen**. Der Bescheid darf keinen geringeren Personenkreis als die Erklärung der Einkünfte erhalten. Das Finanzamt darf höchstens zusätzliche Personen in den Bescheid aufnehmen (*Aumayr/Winkler, Highlights aus dem Liebhabereirichtlinien-Wartungserlass 2021, SWK 8/2021, 530*).

Im Spruch des einheitlich (an alle) erlassenen Feststellungsbescheides sind die **jeweiligen Gesellschafter**, für die das Vorliegen der **Einkunftsquelle verneint wird, namentlich zu bezeichnen**. In der Begründung ist darzulegen, weshalb für den oder die betreffenden Gesellschafter eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn nicht vorliegt.

B.**UMSATZSTEUERSATZ****B.1****Befristeter ermäßigter Steuersatz iHv 5 %**

Punkt 14.10.1

Gemäß § 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG kommt **bis Ende 2021** für die Beherbergung sowie die Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke samt Nebenleistungen der ermäßigte Steuersatz iHv 5 % zur Anwendung.

Sofern Gäste im Juni 2020 anreisen und erst im Juli 2020 abreisen, ist nach UStR Rz 3544 die Rechnung auf die Steuersätze aufzuteilen und es sind Übernachtungen bis zum 1. 7. 2020 mit 10 % und ab dem 1. 7. 2020 mit 5 % zu versteuern.

Der Leistungsumfang bzw. Regelungsinhalt der begünstigten Umsätze wurde von der Steuersatzsenkung nicht berührt.

Die Ermäßigung greift nicht im Rahmen der landwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung gem. § 22 UStG.

➔ **Hinweis:** *Die Überlassung von Campingplätzen zum **Abstellen von Fahrzeugen** außerhalb des Campingbetriebes (z.B. im Winter, wenn nicht campiert wird) fällt **nicht** unter die Steuerbegünstigung (UStR Rz 1228). Es gilt der Normalsteuersatz iHv 20 %.*

Stand: April 2021

Der Autor

HINWEIS: *Trotz sorgfältiger Bearbeitung erfolgen alle Angaben ohne Gewähr; eine Haftung der Autoren und des Verlages ist daher ausgeschlossen.*

grundnerFachbuch-Verlag für
Steuer- und WirtschaftsliteraturFachbuch-Verlag Josefine Grundner
A-8413 St. Georgen 12, Stiege 1/2.
Telefon +43 (0)31 83 / 86 53, Fax 20 910
E-Mail: grundner@fachbuch-verlag.at
Homepage: www.fachbuch-verlag.at