

Liebhaberei**Veräußerungsüberschuss bei Liebhabereibetrachtung****Einbeziehung von Spekulationsüberschüssen bei Liebhabereiprognose nach der neuen Rechtslage**

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Wird ein Gebäude außerbetrieblich vermietet, sind nach der Judikatur allfällige Spekulationsüberschüsse nicht in die Gesamtüberschussbetrachtung einzubeziehen. Fraglich ist, ob diese Rechtsauffassung auch noch nach der Neuregelung des § 30 EStG durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 haltbar ist.¹⁾

1. Bisherige Judikatur und Literatur

Wird ein Grundstück im Privatvermögen vermietet, werden bekanntlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle liegt nach der LVO nur dann vor, wenn innerhalb eines bestimmten Zeitraums derartige Überschüsse erzielt werden können, dass sich ein Gesamtüberschuss ergibt.²⁾ Die Veräußerung dieses Grundstücks kann nach der alten³⁾ Rechtslage nur zur Steuerbarkeit führen, wenn ein Spekulationsgeschäft i. S. v. § 30 EStG vorliegt.⁴⁾

Nach dem VwGH⁵⁾ kann die Veräußerung des Bestandsobjekts keinen steuerlich relevanten Einnahmenüberschuss herbeiführen, da die Veräußerung der Einkunftsquelle im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeachtlich ist. Nach dieser Entscheidung ist dies ausdrücklich ein Unterschied zu den betrieblichen Einkünften, da dort grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn zu den jeweiligen Einkünften zählt. Eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung erfolgt in diesem Judikat nicht; insbesondere wird nicht unterschieden, ob eine – wenn auch potenzielle – Veräußerung innerhalb oder außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt. Diese Rechtsauffassung wurde in weiteren Erkenntnissen⁶⁾ bestätigt.

Auch der UFS⁷⁾ vertritt diese Auffassung.

Ebenso hat das BMF in den alten Liebhabereirichtlinien (LRL) vertreten, dass eine Einbeziehung von Spekulationsüberschüssen nicht zu erfolgen hat, jedoch die Saldierung von Einkünften nach § 27 EStG mit § 31 EStG zugelassen.⁸⁾ In den neuen LRL 2012 wird hingegen die Auffassung vertreten, dass „*Veräußerungsüberschüsse nicht zu berücksichtigen sind*“.⁹⁾ Dies gilt daher wohl für sämtliche außerbetrieblichen Einkunftsarten.

Der VwGH¹⁰⁾ hat diese Überlegungen auch bei der Einkunftsart Kapitalvermögen angewendet, bei der ein Überschuss aus der Veräußerung keine Rolle spielt.¹¹⁾

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

1) *Renner*, Die einkommensteuerlichen Highlights der Liebhabereirichtlinien 2012, SWK-Heft 10/2012, 517 (521), hat die neuen Liebhabereirichtlinien kommentiert und in einer Nebenbemerkung in FN 6 ausgeführt, dass dies (nämlich der Nichtansatz von Veräußerungsüberschüssen) wohl auch für die Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 gilt.

2) Dabei ist für die sich ergebende Fragestellung nicht zwischen der großen und der kleinen Vermietung zu unterscheiden.

3) „Alte“ und „neue“ Rechtslage beziehen sich stets auf das 1. Stabilitätsgesetz 2012.

4) Also, man erinnere sich, die Veräußerung innerhalb bestimmter Frist nach der Anschaffung erfolgt ist.

5) VwGH 23. 10. 1984, 83/14/0266.

6) VwGH 3. 7. 1996, 93/13/01714 (verstärkter Senat); 17. 10. 2001, 98/13/0025.

7) UFS 8. 8. 2005, RV/3242-W/02.

8) LRL, Pkt. 8.1.

9) Rz. 35.

10) VwGH 11. 3. 1992, 92/13/0030.

11) Zur Rechtslage vor der Änderung des § 27 EStG mit der Erfassung von Veräußerungsüberschüssen in dieser Einkunftsart.

Bei der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft hat der VwGH¹²⁾ entschieden, dass zufolge § 4 Abs. 1 und 3 EStG der Verkaufserlös von Grund und Boden für den Gesamtgewinn nicht relevant sei. Damit wird offensichtlich und zu Recht auf die Steuerbarkeit des Vorgangs und nicht nur auf die wirtschaftliche Erzielung eines Gewinns abgestellt.

In der Literatur wurde die Auffassung des VwGH zur Einbeziehung eines Spekulationsüberschusses überwiegend kritisiert.¹³⁾

So hat *Lenneis*¹⁴⁾ aus der Zusammenfassung von Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung und bei Spekulationsgeschäften abgeleitet, dass eine durchgängige Betrachtung auch bei der Liebhabereibeurteilung stattfinden müsse.

*Beiser*¹⁵⁾ hat aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip und aus der diesbezüglichen Judikatur des VfGH zur Liebhaberei¹⁶⁾ abgeleitet, dass eine künstliche Aufspaltung in zwei Einkunftsquellen vorliege, obschon eine einheitliche Betätigung mit einem Mietgebäude vorliege, das der Steuerpflichtige mit denselben Finanzmitteln finanziert hätte. Auch aus § 2 Abs. 2 EStG ergebe sich, dass ohnedies sämtliche Überschüsse im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten zu erfassen seien, sodass auf Basis des Prinzips der synthetischen Einkommensteuer dieselbe übergreifende Betrachtung auch bei der Liebhaberei anzuwenden sei.

Schließlich hat *Atzmüller*¹⁷⁾ in einer groß angelegten Untersuchung dargelegt, dass aus dem synthetischen Prinzip und der Tatsache der Steuerrelevanz von Spekulationsgeschäften abzuleiten sei, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne einer übergreifenden Betrachtung zum Durchbruch zu verhelfen sei. Nur dort, wo vom Gesetzgeber ein Schedulensystem angeordnet sei, also insb. durch das Verlustausgleichsverbot von Spekulationsverlusten, werde auch die Liebhabereibetrachtung geprägt. Sohnen seien Spekulationsüberschüsse einzubeziehen (wenn eben Steuerpflicht gegeben sei), Verluste wegen des Ausgleichsverbots jedoch nicht.

*Lechner/Haunold/Tumpel*¹⁸⁾ stellen dar, dass der Gesetzgeber im außerbetrieblichen Bereich der Quellentheorie folgt, während im betrieblichen Bereich nach der Reinvermögenszugangstheorie vorgegangen werde. Daher sei es zu akzeptieren, dass außerbetriebliche Veräußerungsüberschüsse nicht einzubeziehen seien, da eben zwei verschiedene Einkunftsquellen vorlägen.

Genannte Autoren beschäftigen sich auch mit Fragen der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. Spekulationsgeschäften, der Doppel- bzw. Nichterfassung und dem Problem der Nichterfassung der AfA beim Spekulationsüberschuss, obschon solche bei der Vermietung geltend gemacht wurde.

Diese Probleme sind aber zwischenzeitlich durch Gesetzgebung und Judikatur gelöst: Zum einen erfolgt sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtslage die Berücksichtigung der AfA bei der Ermittlung der Anschaffungskosten, zum anderen ist die Geltendmachung etwa von Zinsen beim Spekulationsüberschuss in ihrer Abgrenzung zur vorläufigen Geltendmachung bei den Einkünften aus Vermietung und Ver-

¹²⁾ VwGH 11. 9. 1997, 97/15/0078.

¹³⁾ Zustimmend jedoch bspw. *Herzog/Zorn*, Das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265 (266).

¹⁴⁾ *Lenneis*, Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Überschuss aus Spekulationsgeschäften, FJ 1991, 81.

¹⁵⁾ *Beiser*, Liebhaberei trotz Spekulationsüberschuss?, RdW 1997, 153.

¹⁶⁾ VfGH 7. 3. 1995, B 301/94.

¹⁷⁾ *Atzmüller*, Die Veräußerung von Privatvermögen und ihre Auswirkung auf die Liebhabereibeurteilung, ÖStZ 1998, 6.

¹⁸⁾ *Lechner/Haunold/Tumpel*, Ertragsfähige Betätigungen und Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, FJ 1994, 280.

pachtung ebenfalls vom VwGH systemkonform entschieden worden und damit eine einkunftsquellenüberschreitende Einmal erfassung als rechtsrichtig erkannt worden.

2. Neue Rechtslage

Die letzten Rechtsentwicklungen haben drei hier bedeutsame Neuerungen gebracht:

- Zum ersten wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen derart umgestaltet, dass innerhalb dieser Einkunftsart¹⁹⁾ nicht nur laufende Erträge, sondern auch Veräußerungsüberschüsse erfasst werden.
- Die Ausnahmebestimmungen des § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 letzter Satz EStG wurden systemkonform gestrichen. Somit sind nunmehr sämtliche Veräußerungsgewinne von Grundstücken im betrieblichen Bereich zur Gänze und unabhängig von der Gewinnermittlungsart steuerbar.
- Überschüsse aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens sind nunmehr stets steuerbar. Die Ausnahmen nach § 30 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG²⁰⁾ können im Grundsatz nicht greifen. Die Veräußerung ist nach wie vor in § 30 EStG geregelt.

In der Literatur²¹⁾ wurde dargelegt, dass damit der Gesetzgeber von der Quellentheorie zur Reinvermögenszugangstheorie übergegangen sei.

3. Einbeziehung von Spekulationsüberschüssen bei Liebhabereibetrachtung nach der neuen Rechtslage

Betrachtet man die drei neuen Bereiche, so zeigt sich:

Im betrieblichen Bereich werden Veräußerungsgewinne jedenfalls in derselben Einkunftsart erfasst, und zwar bei Grundstücken, wie gezeigt, zur Gänze und unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Damit gehen potenzielle Veräußerungsgewinne in die Liebhabereibetrachtung ein. Das Ergebnis entspricht daher dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Nach der neuen Rechtslage sind im Regelfall Gewinne nur mit 25 % zu besteuern; dies wird jedoch der Einbeziehung nicht entgegenstehen, da die Steuerpflicht der Erträge jedenfalls gegeben ist. Außerdem sind Verluste aus Veräußerungen zur Gänze ausgleichsfähig und damit einzubeziehen, sodass auch die Einbeziehung der ebenfalls steuerpflichtigen Gewinne gegeben sein muss.

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist das Argument der Nichteinbeziehung der Veräußerungsüberschüsse innerhalb dieser Einkunftsart weggefallen. Systematisch ergibt sich daher, dass auch hier Veräußerungsüberschüsse in die Liebhabereibetrachtung einzubeziehen sind, zumal auch der Steuersatz für laufende Erträge und Veräußerungsüberschüsse gleich hoch ist. Dabei wird nicht verkannt, dass der Anwendungsbereich schmal sein mag, da zufolge der Einbeziehung der Gewinnanteile in die Endbesteuerung und des korrespondierenden Verbots des Werbungskostenabzugs hinsichtlich der laufenden Erträge Liebhaberei nur ausnahmsweise²²⁾ gegeben sein mag.

Soweit Verluste aus der Veräußerung anfallen, sind diese jedenfalls mit den korrespondierenden Erträgen ausgleichsfähig; § 27 Abs. 8 Z 1 EStG verhindert den Verlust-

¹⁹⁾ § 27 EStG; es liegen nach wie vor außerbetriebliche Einkünfte vor.

²⁰⁾ Hauptwohnsitzbefreiung, selbst hergestellte Gebäude.

²¹⁾ *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167; zu den weiteren Neuregelungen auch *Bodis/Schlager*, Immobilienertragsteuer – Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 173.

²²⁾ Allenfalls bei Regelbesteuerung bzw. in jenen Bereichen, in denen eine Endbesteuerung nicht in Frage kommt.

ausgleich nur mit Zinserträgen und Zuwendungen. Zwar entsteht hierdurch ein Schemulensystem, allein es wird jedenfalls keine Trennung zwischen den Früchten einer Beteiligung und deren Wertänderung bei einer Veräußerung durchgeführt. Umgekehrt sind auch Verluste aus den Früchten dem Grundsatz nach mit Veräußerungsüberschüssen ausgleichsfähig.

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung spricht für die Beibehaltung der alten Rechtsauffassung, dass die Veräußerungsüberschüsse nach wie vor nicht in der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung anfallen können, sondern vielmehr nur nach § 30 EStG, somit in einer anderen Einkunftsart.

Das formelle Argument des VwGH ist daher nach wie vor aufrecht.

Gegen eine Beibehaltung spricht jedoch zum einen, dass der Gesetzgeber auch in beiden diskutierten Bereichen dieselbe Reinvermögenszugangstheorie vertritt wie im betrieblichen Bereich. Warum diesfalls bei grundsätzlich vollständiger steuerlicher Erfassung der Einkunftsquelle im Privatbereich wie im betrieblichen Bereich einmal eine Einbeziehung erfolgen soll und einmal nicht, erscheint *prima vista* unverständlich.²³⁾

Dies wird umso deutlicher, wenn man die oben gezogene Schlussfolgerung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen teilt. Welche Gründe für eine Differenzierung bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten sprechen sollen, ist nicht ohne Weiteres ersichtlich.

Argumentiert werden könnte, dass eben bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bewusst die Veräußerungsüberschüsse in derselben Einkunftsart erfasst werden sollten, während dies bei Vermietung und Verpachtung ebenso bewusst nicht der Fall wäre. Mangels konkreter Hinweise scheint es sich hier aber eher um Zufälligkeiten bei der Paragrafenwahl zu handeln.

Ebenso wie es denkbar ist, dass aus veräußerten Kapitalvermögen niemals Früchte gezogen wurden, ist es denkbar, dass Grundstücke, die niemals zur Vermietung verwendet, ja bestimmt waren, unter Steuerpflicht veräußert werden. § 28 EStG erfasst neben der Vermietung von unbeweglichem Vermögen, zu dem Grundstücke i. S. v. § 30 EStG zählen, auch etwa Einkünfte aus der Überlassung von Rechten. Es ist also rein von den Tatbeständen her nicht eine zwingende Deckung in den beiden diskutierten Bereichen gegeben. Dies ist aber auch bei § 27 EStG nicht der Fall, mag die Deckung hier auch größer sein.

In § 30 EStG ist bekanntlich ein Inflationsabschlag vorgesehen, der den steuerpflichtigen Überschuss reduziert. Daraus ist für die Versagung einer potenziellen Einbeziehung der Veräußerungsüberschüsse nichts zu gewinnen, da dann eben bei Kalkulation einer Veräußerung nach mehr als zehn Jahren²⁴⁾ die sich ergebenden steuerlichen Einkünfte heranzuziehen sind.²⁵⁾ Überlegt werden könnte, ob diese Sondereffekte nicht zu neutralisieren wären, also der ganze Überschuss anzusetzen wäre. Auch bei der Vermietung und Verpachtung werden ja bspw. Sonderabschreibungen auf eine

²³⁾ In diesem Sinne auch *Beiser*, Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012, RdW 2012, 235.

²⁴⁾ Dies wird der Regelfall sein.

²⁵⁾ Vgl. hierzu *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 1994, 280, mit Verweis auf die gegenteilige Auffassung von *Stoll*, Verluste, 32 ff., wonach der steuerliche Gewinn unbeachtlich sei, da vorläufig die Frage einer Einkunftsquelle zu prüfen sei. Folgt man der h. M. und somit der Relevanz des steuerlichen Ergebnisses, so dürfte nicht der sich betriebswirtschaftlich ergebende Gewinn, sondern der aus den konkreten steuerlichen Vorschriften resultierende konkrete steuerliche Gewinn relevant sein. Dies ergibt sich auch aus der obzitierten Judikatur des VwGH zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bei Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 letzter Satz EStG. Der Gewinn aus dem Gebäude war (wohl, der VwGH hatte darüber nicht zu entscheiden) einzubeziehen, jener aus dem Grund und Boden mangels Steuerpflicht nicht.

Normalabschreibung umgestellt. Andererseits haben diese Umstellungen ihren Grund in zeitlichen Überlegungen,²⁶⁾ während der Inflationsabschlag einen Teil der Ermittlung des Überschusses darstellt. Ebenso wie bspw. eine Erhöhung der Anschaffungskosten um Herstellungskosten stattzufinden hat bzw. eine AfA abzuziehen ist, ist auch ein Inflationsabschlag zu berücksichtigen. Es spricht daher viel für die Berücksichtigung des konkreten Spekulationsüberschusses.

Eine gewisse Einschränkung mag sich daraus ergeben, dass § 30 EStG den Steuersatz von 25 % nach sich zieht, während Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung – zum Unterschied von Kapitalvermögen – mit dem Tarifsteuersatz zu versteuern sind. Auch daraus scheint sich allein kein Gegenargument zu ergeben. Fraglich ist ja, ob im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips eine Saldierung mit laufenden Einkünften zu erfolgen hat, soweit der Zugang steuerlich grundsätzlich zu erfassen ist. Die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns im betrieblichen Bereich wurde, soweit ersichtlich, auch nicht unterschiedlich danach behandelt, ob der Tarifsteuersatz oder eine Steuererleichterung anwendbar ist.

Erkennt man die Richtigkeit der Überlegungen der Leistungsfähigkeit grundsätzlich an, so wird diesem Prinzip ebenso wie im betrieblichen Bereich auch im außerbetrieblichen Bereich zu folgen sein, wenn die Steuerbarkeit der Veräußerung feststeht.

Gegen die Einbeziehung mag sprechen, dass aus der Systematik und dem Sondersteuersatz allein ein gewisses Schedulensystem folgt. Mangels Synthetik könnte daher gefolgt werden, dass schon deshalb eine separierte Erfassung zu erfolgen hat.²⁷⁾ Ebenso sind Verluste aus der Veräußerung nicht mit den laufenden Gewinnen aus der Fruchtziehung²⁸⁾ ausgleichsfähig; hier ergibt sich eine gewisse Einschränkung gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen. Umgekehrt sind aber Gewinne sehr wohl zu erfassen und führen daher im Verein mit den Einkünften aus der Fruchtziehung zu den gesamten Einkünften aus dem Erwerb und der Bewirtschaftung des Grundstücks.

Bei Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips scheint daher entscheidend zu sein, wie viel Gewicht man auf die Tatsache legt, dass nunmehr Veräußerungsüberschüsse aus der Veräußerung eines Grundstücks aus dem Privatvermögen jedenfalls steuerbar sind, während dies nach der alten Rechtslage nur in – systemdurchbrechenden – Ausnahmefällen gegeben war.²⁹⁾ Das reine Abstellen auf die Frage zweier verschiedener Einkunftsarten mit den sich daraus ergebenden zwei verschiedenen Einkunftsquellen erscheint – gerade unter Berücksichtigung des Fundamentalprinzips der Leistungsfähigkeit³⁰⁾ und des Gleichheitsgrundsatzes³¹⁾ – zu formell und

²⁶⁾ Die AfA ist über die Nutzungsdauer gleich hoch; betrachtet man nur 20 oder 25 Jahre, so käme es bei Ansatz der nicht adaptierten Abschreibungen zu Verzerrungen.

²⁷⁾ Auf Basis der obzitierten Auffassung von *Atzmüller* könnte man nunmehr auch bei Spekulationsüberschüssen von einem Schedulensystem ausgehen, das somit auch hinsichtlich der Liebhabereifrage den Zusammenhang (mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) durchbricht. Andererseits bedeutete dies, dass nach der alten Rechtslage Spekulationsüberschüsse, nämlich auf Basis der LVO rein prognostische, die innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung erzielt werden, einzubeziehen sind, spätere Spekulationsüberschüsse jedoch nicht, während nach der neuen Rechtslage trotz ständig gegebener Steuerpflicht eine Durchbrechung des Zusammenhangs gegeben wäre. Es ist jedoch fraglich, ob ein unterschiedlicher Steuersatz bei der Besteuerung eines Spekulationsüberschusses unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips die Einbeziehung verhindert kann. Folgt man *Atzmüller*, müsste man jedenfalls die Einbeziehung eines Verlusts ablehnen, da sich dieser mangels Synthetik nicht bei anderen Einkünften auswirken kann. Es wird weiters zu diskutieren sein, ob der volle Verlustausgleich und Verlustvortrag im betrieblichen Bereich nicht dazu führt, dass der äußerst beschränkte Ausgleich im außerbetrieblichen Bereich gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt.

²⁸⁾ Also den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

²⁹⁾ Und sich damit auch die theoretische Grundlage für die Besteuerung geändert hat.

³⁰⁾ Objektives Nettoprinzip.

³¹⁾ Nämlich im meritorischen Vergleich zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

zu eng.³²⁾ Die volle Steuerbarkeit des Veräußerungsüberschusses spricht sicherlich für die Einbeziehung; das gewählte Schedulensystem mit Sondersteuersätzen und Verlustausgleichsverbot liefert wiederum Gegenargumente, die allein jedoch nicht auszureichen scheinen, der Gesamtbetrachtung als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips zu widersprechen.

4. Zusammenfassung


- Nach der Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde vom VwGH judiziert, dass Spekulationsüberschüsse nicht in die Liebhabereibetrachtung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen sind, da diese in einer unterschiedlichen Einkunftsart anfallen und daher eine eigene Einkunftsquelle vorliege. Diese Auffassung wurde von diversen Autoren kritisiert.
- Mit der Neuregelung des § 30 EStG ist der Gesetzgeber von der Quellentheorie abgegangen und vertritt nunmehr auch im außerbetrieblichen Bereich die Reinvermögenszugangstheorie.
- Im Bereich der betrieblichen Einkünfte und der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Veräußerungsgewinne zu berücksichtigen.
- Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, der zwingenden Steuerbarkeit des Veräußerungsüberschusses aus einer privaten Grundstücksveräußerung und dem Vergleich zu anderen Einkunftsarten ergibt sich, dass fürderhin auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Liebhabereibetrachtung die Spekulationsüberschüsse einzubeziehen sind.
- Gegenargumente sind auf Basis der nach wie vor gegebenen unterschiedlichen Einkunftsarten und der Implementierung eines Schedulensystems (eigener Steuersatz, Verlustausgleichsverbot) zu erkennen.
- Das Überwiegen der Argumente scheint für die Einbeziehung der Veräußerungsüberschüsse zu sprechen.

³²⁾ Im Ergebnis ebenso *Beiser*, RdW 2012, 235.

Anschaffung einer neuen Wohnung kann eine außergewöhnliche Belastung sein

Die allgemeinen Voraussetzungen der Anwendbarkeit des § 34 EStG sind, dass die Belastungen außergewöhnlich sind (Abs. 2) zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4), wobei gem. Abs. 6 dann kein Selbstbehalt abgezogen wird, wenn die Mehraufwendungen aufgrund einer Behinderung entstehen.

Grundsätzlich gilt, dass freiwillig getätigte Aufwendungen und solche, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden, keine Berücksichtigung finden.

Ist infolge Eintritts einer Körperbehinderung oder einer anderen akuten Notlage die Benutzung der Wohnung nicht mehr zumutbar und wird deshalb eine neue erworben, sind die durch ein solches Ereignis unmittelbar veranlassten Umzugskosten (z. B. verlorene Baukostenzuschüsse, Mieterabfindung, Maklergebühren, Mehraufwendungen für die Ersatzwohnung) als außergewöhnliche Belastung abziehbar (→  UFS 22. 12. 2011, [RV/0283-W/10](#)).