

Mag. Bernhard Renner

**Unabhängiger Finanzsenat
Außenstelle Linz**

LINZ,
8.5.2012
GMUNDEN,
14.5.2012



Liebhabeirichtlinien (LRL) 2012

**WESENTLICHSTES –
ALTES & NEUES – ANMERKUNGEN –
JUDIKATUR - LITERATUR**



LRL 2012

Abschnitt 1

Allgemeines

Zeitlicher Überblick

- **LVO I** (aus 1990), BGBl 322/1990
 - Durchführungserlass I, AÖF 187/1990 (LHE I)
- **LVO II** (aus 1993), BGBl 33/1993
 - Durchführungserlass II, AÖF 178/1993 (LHE II)
 - ergänzende Erlässe, AÖF 314/1995
- **Novelle zur LVO II** (aus 1997), BGBl II 358/1997
 - **LRL 1997**, AÖF 47/1998 (bis 31.12.2011)
 - **LRL 2012** (ab 1.1.2012)
GZ BMF-010203-VI/6/2011 vom 1.1.2012,
AÖF 52/2012

Allgemeines zu den LRL

- Auslegungsbehelf zur LVO
- Zweck: einheitliche Vorgangsweise
- Zusammenfassung der geltenden Rechtsansicht
- basierend auf LRL 1997
- Berücksichtigung der zwischenzeitigen Änderung durch Gesetz, VO, Rspr, Erlässe
- Keine über gesetzliche Bestimmungen und Bestimmungen der LVO hinausgehenden Rechte und Pflichten
 - Bindungswirkung
 - Vertrauensschutz (?)



Anwendungsbereich der LVO

- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer
 - ≠ Körperschaften iSd § 5 LVO, zB:
 - KöR, BgA, §§ 34 ff BAO
- Umsatzsteuer
 - Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG)
- Verfahrensrecht:
 - Vorläufigkeit von Bescheiden (§ 200 BAO)

Einkunfts-
quelle

1

LRL 2012

Abschnitt 2

ESTG
Einkommensteuergesetz

Einkommensteuer Allgemeines

Einkünfte – Einkommen

Einkunftsbeginn:

- Tätigkeit, von Absicht getragen, wirtschaftliche **Vermögensvermehrung** zu erreichen
- Einkunftsart iSd § 2 Abs 3 EStG
 - daher zB nicht Quiz, Spiel, etc,
 - wohl aber „Dancing Stars“, „Big Brother“
- Streben nach Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss
- Gesamterfolg innerhalb absehbaren Zeitraums

2

Abgrenzung

- Sphäre der Einkommenserzielung von Einkommensverwendung

LÄNGE?

Vorgelagerte Betrachtung

- grds Steuerbarkeit einer Betätigung
- Keine Anwendbarkeit bei **mangelnder Entfaltung** (VwGH 18.3.1997, 96/14/0045), zB

4

Beispiele:

- Vermietung an unterhaltsberechtigte Personen, wenn der Mietzins im Wesentlichen aus dem Unterhalt bezahlt wird (EStR 2000 Rz 4702a)
- Fremdunübliche Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen (EStR 2000 Rz 1206 ff, EStR 2000 Rz 6520 f)
- Nutzung eines Gebäude(teils) durch einen Miteigentümer auf Grund einer bloßen Gebrauchsregelung (EStR 2000 Rz 6530 ff)
- Bewohnen eines Gebäudes ausschließlich von Miteigentümern oder diesen nahe stehenden Personen (EStR 2000 Rz 6533)
- Vermietung der gemeinsamen Ehwohnung an einen der Ehegatten (EStR 2000 Rz 6523)
- Langjährige Vorbereitungshandlungen, die nicht eine ernsthafte Absicht zur Aufnahme der behaupteten Tätigkeit dokumentieren (vgl. zB VwGH 18.3.1997, 96/14/0045, betr. 20-jährige Renovierung eines Schlosses zur angeblichen Errichtung eines Hotelbetriebes).

Anwendbarkeit der LVO

- Anfallen eines „Jahresverlustes“
 - VwGH 24.6.2004, 2001/15/0047
- Ermittlung nach steuerlichen Vorschriften 5
 - incl „Sondervorschriften“, zB
 - Vorzeitige Abschreibungen, Investitionsbegünstigungen
- kein Verlust → keine Anwendbarkeit
 - ausgenommen: Gesamtbild ergibt Liebhaberei
 - auch bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO

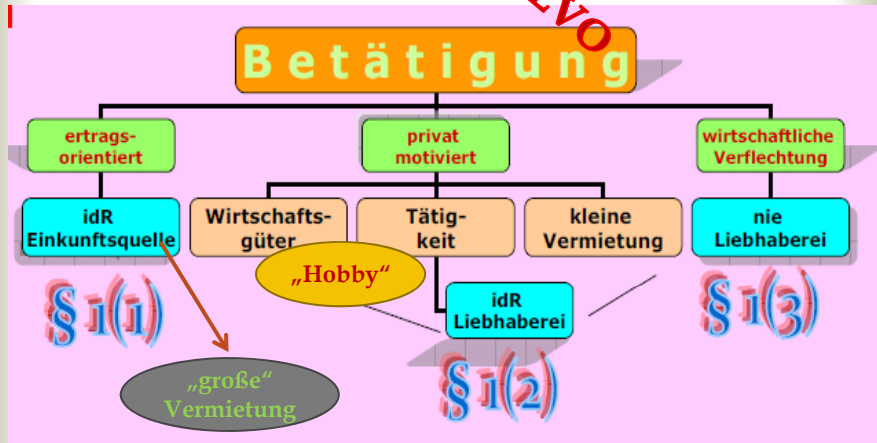
Beispiel:

Eine im Jahr 01 begonnene Betätigung verursacht in den Jahren 01 und 02 Verluste, im Jahr 03 einen Gewinn und im Jahr 04 wiederum einen Verlust. Die Verordnung ist durchgehend für die Jahre 01 bis 04 (also auch für das Jahr 03) anzuwenden. Es ist daher für alle diese Jahre zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

Betätigung

- Annahme einer Einkunftsquelle
 - § 1 Abs 1 LVO 6
- Annahme von Liebhaberei
 - § 1 Abs 2 LVO
- unwiderlegbare Einkunftsquelleneigenschaft
 - § 1 Abs 3 LVO
- Betätigung
 - Tätigkeiten / Rechtsverhältnisse
 - betrieblich / außerbetrieblich

Betätigung ÜBERSICHT



Beurteilungseinheit

- **Betriebliche Einkünfte:**
 - Betrieb, Teilbetrieb, Nebenbetrieb 7
 - keine gesonderte Beurteilung bei kleineren Einheiten
 - zB Filiale, Produktionszweig
- **Überschusseinkünfte:**
 - einzelne Einkunftsquelle
- **Vermietung und Verpachtung:** 8,9
 - „große“: einzelnes Miethaus
 - „kleine“: einzelne Eigentumswohnung
 - gemeinsame Betrachtung bei einheitlicher Bewirtschaftung, zB bei Vermietung an die selbe Person
 - dann auch fünf Wohnungen eine Beurteilungseinheit

LRL 2012

Abschnitt 3



Einkommensteuer Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs 1 LVO)

OGWT
AN DER UNIVERSITÄT WÜRZBURG

Einkunftsquellenvermutung

- „zunächst“ **Einkunftsquelle** anzunehmen 10
- **Liebhabe**rei = Ausnahme
 - ➔ Keine Nachvollziehbarkeit der Gesamtgewinnerzielungsabsicht
- **Offenlegungspflicht** der Beurteilungsgrundlagen (§ 119 BAO) 11
 - VwGH 24.6.2004, 2001/15/0047
- **gesonderte Betrachtung** in jedem Veranlagungszeitraum 12
- **Keine** vorläufige Bescheiderlassung

BR

RENNER - LRL 2012

14

Einordnung

- Untersuchung nach Schwerpunkt der Betätigung

13

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

Doralt/Renner, EStG, § 2 (LVO); Tz 357:

Nach den LRL sind die Betätigungen keine eigenständigen Beurteilungseinheiten. Dieses Beispiel lässt sich daher nicht generalisieren, sondern es ist bei „verflochtenen“ Betätigungen stets eine Überprüfung des **konkreten Einzelfalls** vorzunehmen. Bei von der Schlossbewirtschaftung unabhängiger Viehzucht liegen zwei gesonderte Beurteilungseinheiten selbst dann vor, wenn die Stallungen des Schlosskomplexes dafür verwendet werden. Es ist überdies fraglich, ob die Viehzucht überhaupt eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung darstellt; in derartigen Fällen wurde auch Liebhaberei angenommen (E 14.10.1980, 1619/79, 1981, 202). Auch diese Frage ist anhand des konkreten Einzelfalls zu lösen.

A

BR

RENNER - LRL 2012

15

Gewinn- / Überschuss- erzielungsabsicht (1)

- Gewinnabsicht nicht unmittelbar erkennbar
- Untersuchung objektiver Kriterien:
 - Verhalten des Stpfl auf Gewinne gerichtet
- Absehbarer Zeitraum
 - Zeitspanne zum getätigten Mitteleinsatz in vernünftiger, üblicher Relation
 - im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für Abdeckung des getätigten Aufwandes in Kauf genommen
 - Keine Maßgeblichkeit anderweitiger (privater) Motive
 - VwGH 3.7.1996, 93/13/0171

14

15

BR

RENNER - LRL 2012

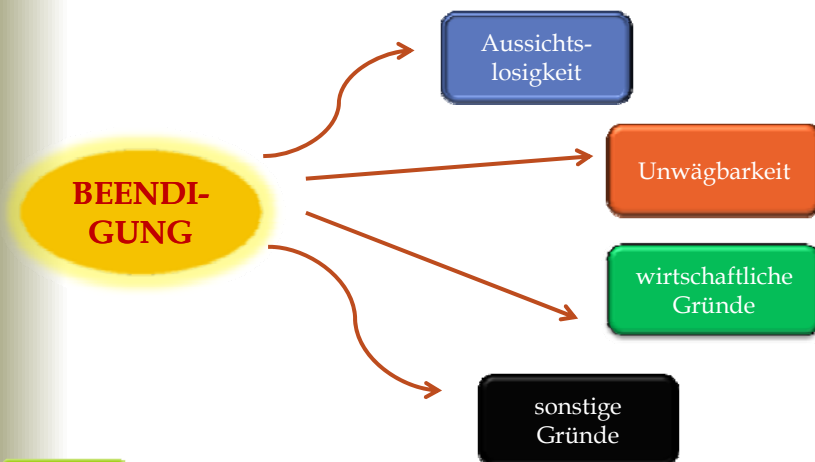
16

Gewinn- / Überschuss- erzielungsabsicht (2)

- **Voraussetzung für Einkünfte:**
 - ≠ tatsächlicher Gesamterfolg
 - = objektive Eignung zur Erwirtschaftung
- **Kein Ausschluss der Einkunftsquelle durch „Unwägbarkeiten“**
 - unvorhersehbare Investitionen
 - Zahlungsunfähigkeit eines Mieters
 - schwere Erkrankung
 - Arbeitsunfähigkeit
 - zB VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018

16

Beendigung der Betätigung Allgemeines



17

Beendigung der Betätigung Aussichtslosigkeit

- erkennbare Aussichtslosigkeit
- zu rechnen, dass vor Erzielung eines Gesamtgewinns beendet
 - insgesamt Liebhaberei
 - kein Anlaufzeitraum
- Gründe:
 - Art der Betätigung
 - zeitliche Begrenzung

18

Beendigung der Betätigung Unwägbarkeit

- Unvorhergesehene Betätigungsrisiken
- Unwägbarkeiten
 - Nachvollziehbares Bestehen der Gewinnerzielungsabsicht
- Notverkauf
 - kann Liebhaberei ausschließen, zB
 - Straßenausbau:
 VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079
 - Verkauf einer durch Mieter desolat gewordenen Wohnung ohne Schadenersatzmöglichkeit:
 VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343

19

Beendigung der Betätigung Wirtschaftlichkeitsüberlegungen

- **Herausstellen der Erfolglosigkeit nach mehreren Jahren:**
 - (mögliche) Einkunftsquelle bis zu diesem Zeitpunkt
 - dann „sehenden Auges“ nicht eingestellt → Liebhaberei
 - VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124

20

Beispiel:

Ein Buchhändler bemüht sich durch unterschiedliche Maßnahmen (Lesungen, Gewinnspiele, engagierte Kundenbetreuung usw.), seine Betätigung ertragsfähig zu gestalten, erwirtschaftet auf Grund des Geschäftsstandorts (schlechte Erreichbarkeit) jedoch nur Verluste. Nach mehreren Jahren eröffnet in der Nähe ein Einkaufszentrum mit Gratisparkplätzen, in dem sich auch ein großer Diskontbuchhändler befindet. Ab diesem Zeitpunkt ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Tätigkeit niemals Erfolg bringend sein kann. Stellt der Buchhändler seine Tätigkeit nunmehr auf Grund dieser Wirtschaftlichkeitsüberlegung ein, liegt bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vor. Führt er die Betätigung trotz ihrer Aussichtslosigkeit fort, liegt ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei vor.

BR

RENNER - LRL 2012

21

Beendigung der Betätigung Sonstige Gründe

- **Beendigung vor positivem Gesamtergebnis**
- **keine Unwägbarkeit**
- **Totalgewinnmöglichkeit im absehbaren Zeitraum**
 - Nachweisführung durch Stpfl, dass ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung bis Gesamtgewinn gerichtet
 - nachträglicher Entschluss zur Einstellung
 - VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343

21

BR

RENNER - LRL 2012

22

Gesamtgewinn (1) Definition

- Gesamtergebnis von **Begründung** der Tätigkeit bis zu deren **Beendigung** durch denselben Stpfl
 - Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation
- **Übertragung** der Einkunftsquelle
 - beendet grds Betätigung für den Übertragenden
- **neuerlicher Beginn** der Betätigung beim Übernehmenden
- **Nicht:**
 - Umgründung iSd UmgrStG mit Buchwertfortführung

22

Gesamtgewinn (2) Prognose bei zeitlich begrenzten Betätigungen

- anteiliger Gesamtgewinn:
 - = Summe der (anteiligen) steuerlichen Jahresergebnisse
 - + Übergangsgewinn
 - + Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes im Zeitpunkt der voraussichtlichen Beendigung
- **keine Adaptierungen** beim Ansatz der anteiligen steuerlichen Jahresergebnisse

23

Gesamtgewinn (3)

Prognose bei zeitlich unbegrenzten Betätigungen

- **Jahresergebnis grds von Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften zu bereinigen:** 24
 - **AfA**
 - Verteilung der AK / HK auf effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
 - **Zurechnung:**
 - Abschreibungen gem § 8 Abs 2 EStG 1988, vorzeitige Abschreibungen, Sofortabschreibung, 24 - 28
 - rechnerische AfA zu berücksichtigen
 - **Sondervorschriften** mit endgültiger Gewinnauswirkung:
 - FFB (bis 2010), BFB, GFB, Gewinnzuschläge wegen Wertpapierunterdeckung von Pensionsrückstellungen
 - **pauschalierte Gewinnermittlung:**
 - auf Ergebnisse der pauschalierten Gewinnermittlung nach PauschalierungsVO abzustellen

Gesamtgewinn (4)

zeitlich unbegrenzte Betätigung – Pauschalierung

- **BFH 6.3.2003, IV R 26/01, BStBl 2003 II 702** A
 - Wird Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen ermittelt und ergeben sich daraus atypischerweise Verluste, weil Gesetzgeber Einnahmen nicht in voller Höhe erfasst, Ausgaben jedoch in vollem Umfang zum Abzug zulässt, ist auch dieser nach steuerlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn einer Totalgewinnprognose zu Grunde zu legen.
 - Andauernde Verluste können daher auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Annahme einer Liebhaberei führen.
- **UFS 8.10.2008, RV/0159-L/03**
 - Ermittelt Stpfl seine Einkünfte mittels pauschalierter Betriebsausgaben (zB nach der Individualpauschalierung, BGBl II 1999/230), ist dieses Ergebnis der pauschalierten Gewinnermittlung auch zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit im Rahmen der Liebhabereibeurteilung heranzuziehen.
 - Der Einwand, dass wegen fiktiver Betriebsausgaben tatsächlich wirtschaftliche Gewinne und nicht Verluste erzielt wurden, muss mangels exakter Gewinnermittlung unbeachtlich bleiben.

Prognose bei zeitlich unbegrenzten Betätigungen

- Steuerfreie Einnahmen

29

- steuerlichen Ergebnis zuzurechnen, soweit diese nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen führen
- bloß wirtschaftliche Vermögensvorteile, insb Steuerersparnis, nicht zuzurechnen
 - VwGH 28.3.2000, 98/14/0217

- Gewinne und Verluste aus Veräußerung, Entnahme, sonstiger Wertänderungen iZm Grund und Boden

30

- nicht einzubeziehen, wenn Wertänderungen außer Ansatz bleiben
- auch, wenn Wertsteigerungen des Grund und Bodens nach § 30 EStG 1988 erfasst werden.

Prognose bei zeitlich unbegrenzten Betätigungen

- Gewinne aus Veräußerung, Entnahme, sonstiger Wertänderungen iZm Grund und Boden

30

- Auch dann nicht einzubeziehen, wenn Wertsteigerungen des Grund und Bodens nach § 30 EStG 1988 erfasst werden

- Dazu Atzmüller, BMF:

A

- Die neue Grundstücksbesteuerung hat zweifelsohne Auswirkungen auf die Liebhabereibeurteilung.
- Die Trennung von Früchten und Substanz lt VwGH ist im Lichte der grds unbeschränkten Steuerhängigkeit der Grundstückssubstanz für die Liebhabereibeurteilung wohl so nicht mehr aufrecht zu erhalten. Detto der in der LVO (§ 3 Abs 1) angeordnete Ausschluss, der sich auf § 4/ Abs 1 letzter Satz idF vor dem StabG bezieht.
- Das alles muss neu durchdacht werden, ...

Gesamtgewinn (6)

Prognose bei zeitlich unbegrenzten Betätigungen

- Bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG kein Gesamtgewinn nach **25** bis **30** :

31

- Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinns

- Weiterhin kein Gesamtgewinn:

- Relevanz theoretischer
 - Realisierung von stillen Reserven des Anlagevermögens
 - Veräußerungs- / Aufgabegewinns

32

in folgenden Fällen:

- Setzung konkreter Maßnahmen zur Realisierung, Veräußerung, Aufgabe
- Planung derartiger Maßnahmen
- VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140

Gesamtgewinn (7)

Prognose bei zeitlich unbegrenzten Betätigungen

- stille Reserven bei Ermittlung des Gesamtgewinnes einzubeziehen:

33

- besondere Eigenart der Betätigung, dass Ertrag durch Aufdeckung stiller Reserven erwirtschaftet wird
- UFS 28.4.2005, RV/0226-G/05; UFS 29.6.2009, RV/1722-W/06

- **Beispiel:**

Die Bewirtschaftung eines Forstgutes ist ihrer Art nach auf den Aufbau und Realisierung stiller Reserven (Produktion von Holz) gerichtet. Die Realisierung durch Veräußerung des produzierten Holzes kann laufend oder auch in größeren zeitlichen Abständen erfolgen. Ein Forstbetrieb, aus dessen laufender Bewirtschaftung Verluste resultieren, stellt daher keine Liebhaberei dar, wenn sich unter Einbeziehung der stillen Reserven im (stehenden) Holz oder eines (theoretischen) Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes ein Gesamtgewinn in einem (für einen Forstbetrieb maßgeblichen) absehbaren Zeitraum erzielen lässt.

Gesamtgewinn (8)

Prognose bei zeitlich unbegrenzten Betätigungen

- Ist in absehbarem Zeitraum ein Gesamtgewinn nicht erreichbar, führt dennoch weitergeführte Betätigung zu keinen steuerwirksamen Einkünften mehr (Wandel zur Liebhaberei).
- Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bleiben weiterhin mit bisherigem Betrieb verbunden
- stille Reserven grds weiterhin steuerhängig
- Veräußerung oder Privatnutzung:
 - stille Reserven insoweit als nachträgliche betriebliche Einkünfte zu erfassen,
 - als bei Veräußerung (Privatnutzung) noch vorhanden

34

Gesamtüberschuss (1)

Definition

- außerbetriebliches Gesamtergebnis von Begründung der Tätigkeit bis zur Beendigung durch denselben Stpfl
 - Veräußerung, Aufgabe, Liquidation
- (entgeltliche / unentgeltliche) Übertragung der Einkunftsquelle beendet Betätigung für Übertragenden
- neuerlicher Beginn der Betätigung beim Übernehmenden
- Veräußerungsüberschüsse nicht zu berücksichtigen

35

Gesamtüberschuss (2)

Definition

- Zehntel- bis Fünfzehntelabschreibungen gemäß § 28 Abs 3 EStG auf "Normal-AfA" umzustellen 36
- Keine Umstellung bei Zehntelabschreibungen gemäß § 28 Abs 2 EStG, weil keinen
- Herstellungsaufwand betreffend
 - UFS 17.11.2011, RV/0128-L/07
- Besondere Einkünfte iSd § 28 Abs 7 EStG daher nicht zu berücksichtigen.

Anlaufzeitraum (1)

Allgemeines

- **Beginn einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO:** 37
 - in den ersten drei bis fünf Jahren anfallende Verluste steuerlich anzuerkennen
- **Grund:**
 - Verlusten in ersten Jahren einer Betätigung nicht ungewöhnlich
 - im Interesse der Gesamtrentabilität in Kauf zu nehmen
- **Nicht bei:**
 - entgeltlicher Gebäudeüberlassung
 - von vornherein damit zu rechnen, dass Betätigung vor Anfallen eines Gesamtgewinnes beendet wird
- **Beginn einer Betätigung** 38
 - Eröffnung eines noch nicht existierenden / entgeltlich übernommenen Betriebes

Anlaufzeitraum (2)

Allgemeines

- Keine Kriterienprüfung gem § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO 39
- Anerkennung der Verluste auch, wenn keine Einkunftsquelle vorliegt
- Anlaufzeitraum grds ab Beginn der Betätigung 40
- Vorheriges Anfallen von Aufwendungen:
 - Anlaufzeitraum beginnt mit Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen
 - Verlängerung um Zeit der Vorbereitung; maximal fünf Jahre

Beispiel 1:

Im August 01 wird ein Geschäftslokal angemietet und noch 01 hierfür Miete bezahlt. Der Betrieb wird im April 02 eröffnet. Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Jahr 01 und endet mit dem Jahr 04.

Beispiel 2:

Im Juni 01 wird mit der Herstellung eines Hotelgebäudes begonnen. Es fallen ab dieser Zeit Aufwendungen an. Der Hotelbetrieb wird in der Sommersaison 04 eröffnet. Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Jahr 01 und endet mit dem Jahr 05.

Anlaufzeitraum (3)

Übertragung der Einkunftsquelle

- **Unentgeltlicher Erwerb:** 41
 - unveränderte Fortführung:
 - keine Unterbrechung des Anlaufzeitraums
 - Fortsetzung in völlig veränderter Form (Branchenwechsel):
 - neuer Anlaufzeitraum

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.

- **Entgeltlicher Erwerb:**
 - Beginn eines neuen Anlaufzeitraums
 - Beurteilung der Eignung, Gesamtgewinn zu erzielen, nur unter Einbeziehung der neu geschaffenen Bedingungen möglich

Anlaufzeitraum (4)

Keine Zuerkennung

- mit Beendigung der Betätigung vor Anfallen eines Gesamtgewinnes zu rechnen
- anhand zu Betätigungsbeginn bestehender Umstände erkennbar, dass kein Gesamtgewinn erzielbar

42

Beispiele aus der Judikatur zu Privatgeschäftsvermittlern:

- *Machen die erzielten Verluste eines Privatgeschäftsvermittlers in mehreren Jahren mindestens das Zehnfache der Umsätze aus, wobei allein die Kfz-Kosten die Umsätze in jedem Jahr bei weitem übersteigen, und hat der Vermittler keine Möglichkeit, die Vertriebsorganisation und das System der Gewinnung von Subvertretern zu beeinflussen, ist diese Tätigkeit in der Art und Weise, wie sie betrieben wird, voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 12.8.1994, [94/14/0025](#)).*
- *Bei keinen Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreterwerbenden Privatgeschäftsvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, ist schon systembedingt damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird (VwGH 22.2.2000, [96/14/0038](#); VwGH 23.11.2011, [2008/13/0052](#)).*

Anlaufzeitraum (5)

Weitere Details

- **Betätigung nicht von vornherein als aussichtslos erkennbar:**
 - Anlaufzeitraum steht zu
 - VwGH 28.11.2007, 2006/14/0062
- **Beendigung einer Tätigkeit:**
 - spricht allein nicht dafür, dass von vornherein nur auf begrenzten Zeitraum angelegt
- **zeitlich begrenzte Beteiligungen:**
 - Liebhabereiprüfung auch für Anlaufzeitraum

43

44

Anlaufzeitraum (6)

Beurteilung nach Anlaufzeitraum

- **Verluste nach Ablauf des Anlaufzeitraumes**
 - Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft an Hand einer Kriterienprüfung
 - Schwergewicht auf bisheriger Entwicklung
 - Bedeutung der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eingetretenen Entwicklung
 - Indizwirkung auf subjektives Ertragsstreben auch für später in Erscheinung getretene Umstände
 - VwGH 28.5.2009, 2007/15/0299

45

Anlaufzeitraum (7)

Beurteilung nach Anlaufzeitraum

- **Mögliche Ergebnisse der Kriterienprüfung:**
 1. Liebhaberei ab erstem Jahr nach Anlaufzeitraum
 2. Keine endgültige Beurteilung (Einordnung unter § 1 Abs 1 oder § 1 Abs 2 LVO)
 - vorläufige Veranlagung
 3. für weiteren Zeitraum Einkunftsquelle anzunehmen
 - ab bestimmtem Jahr Einkunftsquelle nicht mehr gerechtfertigt:
 - Liebhaberei
- **Betätigung endgültig als Liebhaberei eingestuft, dann Änderung der Bewirtschaftung:**
 - Beginn einer neuen Betätigung
 - durch Änderungen der Wirtschaftsführung Tätigkeit so betrieben, dass Eignung zum Gesamtgewinn
 - Beginn eines neuen Anlaufzeitraum

46

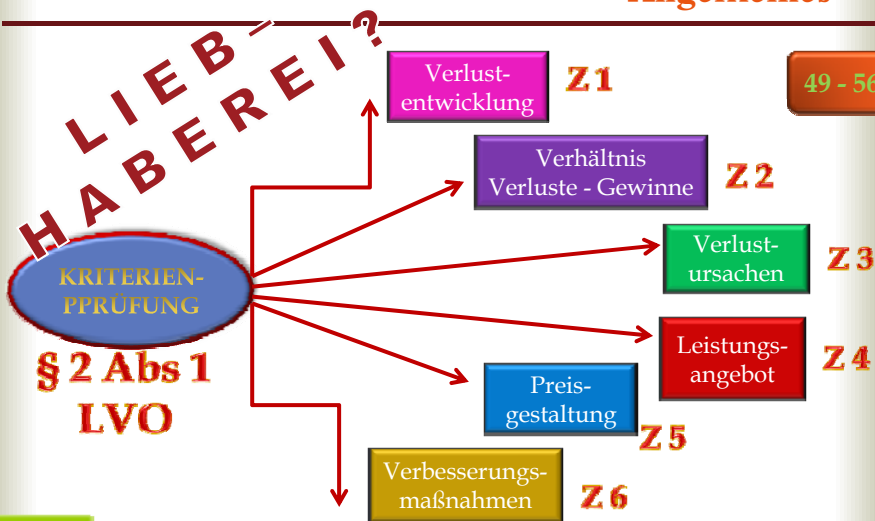
47

Kriterienprüfung Allgemeines

- Feststellung, ob Gesamtgewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar
- Jedes Kriterium zunächst für sich zu untersuchen
- Sodann Beurteilung der Einkunftsquelle anhand des Gesamtbildes
- Kein Abstellen auf schematisches zahlenmäßiges Überwiegen der für / gegen Liebhaberei sprechenden Umstände
- Spricht ein Kriterium besonders für Einkunftsquelle, kann diese auch vorliegen, wenn andere Kriterien - in geringerem Maße - dagegen sprechen
- besondere Bedeutung:
 - Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage
- Parteienghör in besonderem Maße Rechnung zu tragen

48

Kriterienprüfung Allgemeines



49 - 56

Kriterienprüfung Verlustentwicklung

- darauf abzustellen, ob Verluste **gravierend** : 49
 - Verhältnis jährliche Verluste : jährliche Umsätze
 - Indiz für Liebhaberei: Verluste erreichen oder übersteigen Umsatz
- Verlustentwicklung dahin gehend zu beobachten, ob Verluste betraglich **ansteigen** oder **absinken**
- **Umsatzentwicklung im Auge zu behalten:**
 - Gleichbleibende / steigende Verluste trotz fallender Umsätze sprechen für Liebhaberei

Kriterienprüfung Verluste – Gewinne

- **Untersuchung der wirtschaftlichen Bedeutung von Gewinnen** 50
 - nach oder während der Verlustphasen
 - in Relation zur Höhe der Verluste
- **Wirtschaftliche Bedeutung der Gewinne spricht gegen Liebhaberei**
 - VwGH 25.6.2008, 2006/15/0218
 - VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151
 - VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083

Kriterienprüfung Verlustursachen

- Grund der Verluste gegenüber vergleichbaren gewinnträchtigen Betätigungen
- Ursachen von „außen“:
 - zB schlechte Infrastruktur, schlechte Lage, Krisengebiete
 - spricht allein noch nicht für Liebhaberei.
- Ursachen von „innen“ (= schlechte Organisation):
 - zB kein Marketing, keine Werbung, mangelnde maschinelle Ausrüstung, unrationelle Produktion
 - wirtschaftlich nicht begründbarer Überbestand an Arbeitskräften
 - auch dann, wenn wegen anderweitigen Engagements des Stpfl erforderlich
 - spricht gegen Gewinnerzielungsabsicht

51

BR

RENNER - LRL 2012

45

Kriterienprüfung Leistungsangebot

- Beobachtung der Reaktion des Stpfl auf Aufnahme seiner Produkte / Leistungen durch den Markt:
- Anpassung der Leistungen auf Marktbedürfnisse:
 - Indiz gegen Liebhaberei
- Leistungen gehen „am Markt vorbei“
 - Stpfl reagiert nicht:
 - spricht für Liebhaberei
- Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht (mehr) wirtschaftlich sinnvoll:
 - rechtzeitige Aufgabe der Betätigung
= marktgerechtes Verhalten

52

BR

RENNER - LRL 2012

46

Kriterienprüfung Preisgestaltung

- Für Annahme einer Einkunftsquelle spricht:
 - Stpfl nützt „Preispotential“ weitgehend aus
- Verlangt
 - erheblich geringere Preise als am Markt erzielbar
oder
 - überhöhte Preise (Prohibitivpreise):
 - spricht für Liebhaberei

53

Kriterienprüfung Verbesserungsmaßnahmen (1)

- erkennbare Schritte, Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten
 - VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124
- in gewissem Ausmaß Aufwendungen zulässig
 - VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198
- zu prüfen, ob Maßnahmen:
 - nicht nur kurzfristige Verbesserung der Ertragslage bewirken
 - zeitgerecht ergriffen werden, die zur Bereinigung der schlechten Organisation der Betätigung geeignet sind
- derartiges Bemühen spricht gegen Liebhaberei
 - VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038

54

Kriterienprüfung Verbesserungsmaßnahmen (2)

- Maßnahmen, die bei Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO zu Änderung der Bewirtschaftung erfüllen 55

- Besonders gewichtiger Hinweis auf Absicht auf Erzielung eines Gesamtgewinnes 56
 - VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151;
 - VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198

Kriterienprüfung Verbesserungsmaßnahmen (3)

Doralt/Renner, EStG, § 2 (LVO), Tz 422/1

Beispiele für derartige Maßnahmen sind:

- Standortverlegung (E 14.9.1993, 90/13/0212);
- Reduktion des Personaleinsatzes (E 22.3.2006, 2002/13/0158, 2006, 585);
- „Rationalisierung“ (E 14.12.2005, 2002/13/0131, 2006, 490) bzw Umstrukturierung (BFH 23.5.2007, X R 33/04, BStBl 2007 II 874);
- Reduktion der Lohnkosten (E 7.10.2003, 99/15/0209, 2004, 517);
- Erweiterung des Warenangebotes (E 7.10.2003, 99/15/0209, 2004, 517) bzw Intensivierung der Leistungen (UFS 24.3.2005, RV/0307-G/04 zur Steigerung von Auftritten einer Musikgruppe);
- Direktimport von Handelsware (E 7.10.2003, 99/15/0209, 2004, 517);
- Verstärkung der Werbeaktivitäten (UFS 24.3.2005, RV/0307-G/04);
- Heranziehen eines professionellen Managements (UFS 28.2.2007, RV/0112-G/07);
- Verlagerung des wirtschaftlichen Engagements auf die verlustträchtige Betätigung (UFS 24.3.2005, RV/0307-G/04);
- Verbesserung der Ausstattung und der Speisenqualität in einem Speiselokal (Rauscher/Grübler², Rz 359);
- Umstellung der Produktpalette (Rauscher/Grübler², Rz 364).

A

Kriterienprüfung Weitere Umstände

- Aufzählung der Kriterien nicht taxativ 57
- Ergibt Kriterienprüfung kein eindeutiges Bild:
 - auch in Privatsphäre gelegene Motive können für Inkaufnehmen von Verlusten Indizwirkung für Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht haben
 - zB Vorliegen einer oder mehrerer anderer Einkunftsquellen, mit denen Verluste ausgeglichen werden können

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Allgemeines (1)

- Gebäudeüberlassung, die nicht unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO fällt 58
 - unmittelbar oder mittelbar
- analog für Überlassung von Grund und Boden ohne Gebäude
 - zB Parkplatz
- gewerbliche Betätigung auf gastronomischem Gebiet, Zimmervermietung
 - Einkunftsquellenvermutung, 59
 - ≠ § 2 Abs 3 LVO
- nicht gewerbliche Zimmervermietung:
 - = § 1 Abs 2 Z 3 LVO
 - „10-Betten-Grenze“ bzw „5-Appartement- Grenze“:
 - EStR 2000 Rz 5435, 5436

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Allgemeines (2)

- kein Anlaufzeitraum
 - Vorliegen einer Einkunftsquelle vom ersten Jahr an zu prüfen
- stichtagsbezogener Zeitraum, innerhalb dessen Gesamtgewinn geplant ist, muss „angemessen“ sein:
 - 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung,
 - höchstens 28 Jahren ab erstmaligem Anfallen von Aufwendungen

60

Beispiel:

Im Rahmen eines Sanierungsmodells fallen am 11.02.01 erstmals Aufwendungen an. Die Vermietung beginnt am

a) 01.11.02

b) 01.06.05

ad a) Der absehbare Zeitraum umfasst den Zeitraum 11.02.01 bis 01.11.27 (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 11.02.01 bis 11.02.29 (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).

BR

53

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Beginn absehbarer Zeitraum

- Aufwendungen vor Beginn der entgeltlichen Überlassung, die zu Verlängerung des absehbaren Zeitraumes führen:
 - nur bei vorweggenommenen Werbungskosten
 - Nachweis des ausreichend klaren Zusammenhangs mit künftigen Einnahmen
 - klare und eindeutige Vermietungsabsicht nach außen
- Stpfl erwägt Immobilie entweder zu vermieten oder zu verkaufen:
 - noch keine Entscheidung zur endgültigen Einkünfteerzielung
 - keine vorweggenommenen Werbungskosten
 - VwGH 30.4.2003, 98/13/0127
- Vermietungsabsicht kann vor tatsächlicher Vermietung nicht nachgewiesen werden:
 - absehbarer Zeitraum erst ab Beginn der entgeltlichen Überlassung

61

BR

RENNER - LRL 2012

54

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Faktoren für absehbaren Zeitraum

- Bei Planung objektive Maßstäbe (realistische Annahmen) anzulegen
- Angemessenheit der Zeitrelation: 62
 - innerhalb des absehbaren Zeitraumes voraussichtlich Gesamtgewinn erzielbar oder
 - lediglich deshalb nicht erzielbar:
 - Sonderabschreibungen, zB:
 - § 8 Abs 2 EStG 1988, § 28 Abs 3 EStG 1988
 - Infolge gesetzlicher Einnahmenbeschränkungen nur begrenztes Bestandsentgelt möglich
 - muss voll ausgeschöpft werden
 - VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148
 - Kategorie, Richtwert, landesgesetzlich begrenzt

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Mietzinsbeschränkungen

- Ermittlung fiktiver marktkonformer Mietzinse 63
 - Mietenspiegel der Wirtschaftskammer Österreich
 - „Vergleichsvermietungen“ (zB Internetseiten von Immobilienmaklern).
- Vertragliche Vereinbarungen über Mietzinsbeschränkungen 64
 - keine preisrechtlichen Zwangsmaßnahmen

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger kauft eine Wohnung und verpflichtet sich vertraglich, den bestehenden Mietvertrag zu übernehmen. Auf Grund dieser „Mietzinsbeschränkung“ entstehen Verluste. Für die Liebhabereibeurteilung sind die tatsächlich erzielten Mietzinse und nicht fiktive marktkonforme Mietzinse maßgeblich.

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Prognoserechnung

- Im Zweifelsfall Dokumentation der Einkunftsquelle anhand einer Prognoserechnung
- Gesamtgewinn in Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum:
 - spricht für Liebhaberei

65

Beispiele:

Ein absehbarer Zeitraum umfasst 26,5 Jahre.

a) Aus vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich nach 23 Jahren ein Totalüberschuss ergeben wird.

→ Es liegt grundsätzlich eine Einkunftsquelle vor.

b) Aus vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach 40 Jahren ein Totalüberschuss ergeben wird. Dies ist auf den Umstand zurückzuführen, dass von der gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 bestehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, Herstellungskosten auf 15 Jahre abzuschreiben. Bei Ansatz einer "normalen" AfA von 1,5 Prozent ergäbe sich nach 25 Jahren ein Totalüberschuss.

→ Es liegt grundsätzlich eine Einkunftsquelle vor.

c) Aus vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass sich erst nach 40 Jahren ein Totalüberschuss ergeben wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass einerseits von der gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 bestehenden Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, Herstellungskosten auf 15 Jahre abzuschreiben, und andererseits eine Fremdfinanzierung von 90 Prozent besteht. Auch bei Ansatz einer "normalen" AfA von 1,5 % ergäbe sich erst nach 30 Jahren ein Totalüberschuss.

→ Es liegt Liebhaberei vor.

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Umstellen der Bewirtschaftung

- nach Annahme von Liebhaberei Bewirtschaftung so umgestellt, dass Gewinnabsicht anzunehmen:
 - = Beginn einer Betätigung
- Prüfung, ob absehbarer Zeitraum eingehalten werden kann bei:
 - **durchgehender** Vermietung
 - ab Zeitpunkt des angenommenen Beginns der Betätigung,
 - **nicht durchgehender** Vermietung
 - ab tatsächlichem neuerlichen Beginn der Vermietung

66

Entgeltliche Gebäudeüberlassung Zurückbleiben von Ergebnissen

- Zurückbleiben der Jahresergebnisse bei als Einkunftsquelle eingestufte Vermietung hinter Prognose: 67
 - Prüfung, ob absehbarer Zeitraum zur Erzielung eines Gesamtgewinnes eingehalten werden kann
 - Prognose nur deshalb verfehlt, weil
 - unvorhersehbare / unabwendbare Mehraufwendungen (zB durch Brandschaden am Gebäude)
 - Mindereinnahmen (zB Zurückbleiben der Mieteinnahmen durch nahegelegenen Autobahnbau)
 - spricht gegen Liebhaberei
 - VwGH 3.7.1996, 93/13/0171

LRL 2012

Abschnitt 4



Einkommensteuer Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO)

Allgemeines

- bei Verlusten Liebhaberei anzunehmen 68
- Anerkennung als Einkunftsquelle nur:
 - trotz zeitweiliger Verluste Erzielung eines Gesamtgewinns in absehbarem Zeitraum zu erwarten
- ➔ Betätigung muss objektiv ertragsfähig sein 69
- Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht zu erwarten:
 - Liebhaberei
 - bis Änderung der Bewirtschaftung

Abgeschlossener Zeitraum

- abgeschlossener Betätigungszeitraum: 70
 - grds nur Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen
- von vornherein kein Gesamtgewinn erwartbar:
 - jedenfalls Liebhaberei
- Betätigung, für die Gesamtgewinn erwartbar, vor dessen Erzielen beendet:
 - Einkunftsquelle bei Unwägbarkeiten
- Andernfalls Nachweisführung:
 - ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Betätigung bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes gerichtet
 - Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich
 - VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343

Bewirtschaftung

- **Bewirtschaftung:** 71
 - Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Umlaufvermögens
- **Annahme von Liebhaberei:**
 - Besondere Eignung für Nutzung im Rahmen der Lebensführung
 - typischerweise besonderer in Lebensführung begründete Neigung
- **abstrakt nach typisierenden Betrachtungsweise**
 - VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059.
 - konkrete subjektive Neigung des Stpfl unbeachtlich.
 - Tatbestand kann somit auch auf Körperschaften zutreffen.
- **Wirtschaftsgüter iSd § 1 Abs 2 Z 1 LVO:** 72

Beispiel:

Die Vermietung eines Sportflugzeuges oder einer privaten Bedürfnissen genügenden Segelyacht fällt unter [§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO](#). Die Bewirtschaftung von Verkehrsflugzeugen fällt nicht unter den Anwendungsbereich dieser Bestimmung.

Sport- und Freizeitausübung

- **Freizeittierzucht**
 - Pferdezucht, Brieftaubenzucht, Hundezucht, Pelztierzucht
- **Freizeitlandwirtschaft /-forstwirtschaft /imkerei** 73
 - VwGH 30.6.2010, 2005/13/0077
- **Sport-, Sauna- und Schwimmhallenbetrieb kleinen Umfangs,**
- **Rennstall, Sammlertätigkeit**
 - zB Briefmarken, Münzen, Spielzeug

Luxuswirtschaftsgüter

- kleiner Umfang Sammelleidenschaft, zB:
- Handel / Verleih / Ausstellung von Antiquitäten und Kunstwerken
- Handel mit Weinen
- Jagd
- Vermietung von Luxusfahrzeugen
 - zB Oldtimer, Yacht oder Privatflugzeug
- Bewirtschaftung eines Schlosses
 - zB Abhaltung von Ausstellungen, Vermietung

74

Schaffung einer Kapitalanlage

- entspricht grds in privater Lebensführung begründeter Neigung
 - VwGH 24.3.1998, 93/14/0028
- Beispiele
 - Wohnung (vor Änderung der LVO)
 - VwGH 5.5.1992, 92/14/0027
 - echte stille Beteiligung
 - privates Rentenversicherungsmodell ohne vertraglichen Ausschluss einer Rentenablöse
 - Rentenbezüge aus privaten Lebensversicherungen
 - UFS 18.6.2010, RV/0221-G/05

75

Tätigkeit (1)

- **Sport**
 - UFS 24.4.2003, RV/1306-L/02:
nebenberuflicher Karatetrainer
 - UFS 16.1.2006, RV/3250-W/02:
nebenberuflicher Pilot
 - Sportamateur
- **Essen und Trinken**
 - UFS 7.1.2004, RV/0592-W/02 :
Weinseminarveranstalter
- **Filmen und Fotografieren**
 - UFS 12.12.2003, RV/0452-W/02 :
Herstellen eines Naturfilmes

76

Tätigkeit (2)

- **Malen und andere kreative Tätigkeiten, Musizieren**
 - VwGH 25.2.2003, 98/14/0088; UFS 27.11.2003, RV/0509-L/02:
Malereitätigkeit einer Psychologin und Psychotherapeutin
 - UFS 8.9.2003, RV/1503-L/02:
pensionierter Bildhauer und Restaurator
 - UFS 4.2.2004, RV/2316-W/02:
nebenberuflicher Musiker und Alleinunterhalter;
 - VwGH 30.7.2002, 96/14/0116 ; UFS 17.6.2003, RV/0145-W/02:
nebenberuflicher Schriftsteller
- **Reisen**
 - UFS 3.6.2005, RV/0301-G/04:
nebenberuflicher Reiseschriftsteller und Vortragender

76

Kleine Vermietung Allgemeines

- Einordnung unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO ausschließlich nach der Art des Wohnraumes.
- Anzahl der bewirtschafteten Objekte unmaßgeblich
 - Vermietung von **10 Eigentumswohnungen** im gleichen Haus = jedenfalls Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO
- Arten der Bewirtschaftung insb
 - Vermietung
 - Untervermietung

77



Kleine Vermietung Relevante Objekte (1)

- Wirtschaftsgüter, die sich in besonderem Maß für Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen, insb
- Ein- und Zweifamilienhäuser
 - einschließlich Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser, Villen, Herrenhäuser
- Eigentumswohnungen
- Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten,
- einzelne Appartements
 - (Mietwohnungen: UFS 28.4.2006, RV/0278-G/05)
- im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer

78

Kleine Vermietung

Relevante Objekte (2)

- **Eigenheim** 78
 - iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ≠
 - ≠ Eigenheim iSd 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 (Sonderausgaben)
- **Haus mit vier Wohneinheiten = Eigenheim iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO:**
 - vermietete Gebäudeteile eines Hauses, das sich insgesamt für Nutzung im Rahmen der Familie eignet und nach wie vor von Familie bewohnt wird
 - VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318
- **Einordnung unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO steht nicht entgegen**
 - Privatnutzung für Zukunft nicht geplant
 - VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278

Kleine Vermietung

Relevante Objekte (4)

- **Anzahl der vermieteten Eigentumswohnungen LVO-Text nicht unmittelbar entnehmbar:** A
 - UFS 31.3.2008, RV/0451-G/04:
 - auch die Vermietung von neun Eigentumswohnungen in einem Wohnhaus fällt unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO
 - Einordnung richtet sich ausschließlich nach Art des Wohnraumes, sodass Anzahl der bewirtschafteten Objekte unmaßgeblich ist

Kleine Vermietung "Quasi-Wohnungseigentum"

- **konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu einzelnen Miteigentümern:** 79
 - Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO
 - Miteigentumsanteil mit Nutzungsrecht an bestimmter Wohnung derart verbunden ist, dass dieses dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschafft.
- **Voraussetzungen:** 80 - 85
 1. Zuweisung einer bestimmten Wohneinheit
 2. Ausmaß des ME-Anteils orientiert sich am Wert der Wohneinheit im Verhältnis zu den Werten der anderen Wohneinheiten.
 3. Vereinbarungen, die
 - a. für künftiges Begründung von Wohnungseigentum sprechen bzw vorbereiten
 - b. wirtschaftliche Nutzung des Miteigentumsanteiles mit Nutzung einer bestimmten Wohneinheit verbinden

Absehbarer Zeitraum Allgemeines

- **Zeitraum, innerhalb dessen Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein** 86
 - nach wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert
 - VwGH 22.10.1996, 95/14/0146:
bei stiller Beteiligung 17 Jahre keine übliche Rentabilitätsdauer
- **Länge hängt von Art der Betätigung / Besonderheiten der Verhältnisse ab** 87
 - UFS 4.2.2004, RV/2316-W/02 - nebenberuflicher Musiker:
Zeitraum von 9 Jahren gerade noch absehbar
 - UFS 15.6.2004, RV/0564-W/02 - Vercharterung einer Segelyacht:
Zeitraum von zehn Jahren mehr als ausreichend

Absehbarer Zeitraum Beobachtungszeitraum

- Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann:
 - regelmäßig erst nach Ablauf eines nach der jeweiligen Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich.
- **Entbehrlich:**
 - nach Umständen des einzelnen Falles Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos.

88

Absehbarer Zeitraum Kleine Vermietung

- Zeitspanne in vernünftiger, üblicher Relation zum getätigten Mitteleinsatz
- im Verhältnis zum eingesetzten Kapital / zur verkehrüblichen Finanzierungsdauer für Abdeckung des Aufwandes bis zur Erzielung des Gesamterfolges üblicherweise in Kauf genommen
- Maßstab: Übung jener Personen, mit Streben nach Erzielung von Einkünften ohne anderweitige Motive, zB:
 - Kapitalanlage
 - spätere Befriedigung eines Wohnbedürfnisses
 - Steuervermeidung
- Länge:
 - 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung,
 - höchstens 23 Jahre ab erstmaligem Anfallen von Aufwendungen

89

90

Absehbarer Zeitraum

Kleine Vermietung

- Im Zweifel Vorliegen einer Einkunftsquelle innerhalb des absehbaren Zeitraumes durch Dokumentation anhand einer Prognoserechnung
 - VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036
- geplante realistische Fremdmitteltilgung jedenfalls in Prognoserechnung aufzunehmen
- Missverhältnis des Gesamtüberschusszeitraums zum absehbaren Zeitraum:
 - spricht von vornherein für Liebhaberei.

91

Absehbarer Zeitraum

Kleine Vermietung

- Bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO tritt durch spätere Begründung von (Quasi-)Wohnungseigentum Wandel in Betätigung nach § 1 Abs 2 Z 3 LVO ein.
- Tätigkeit von ihrem Beginn an in ihrer Gesamtheit als Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu qualifizieren

92

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 26,5 Jahre (1.3.01 bis 1.9.27). 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 21,5 Jahren (1.3.01 bis 1.9.22) ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist; andernfalls ist vom Beginn an – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten – Liebhaberei anzunehmen.

Änderung der Bewirtschaftung

Allgemeines

- Als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit muss nicht immer als Liebhaberei qualifiziert werden, weil der Liebhabereibetrachtung im Rahmen des § 1 Abs 2 nur Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung zugrunde zu legen sind.

93

→ Änderung der Bewirtschaftungsart:

- anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für neuen Zeitraum Liebhaberei
- neuer Beurteilungszeitraum
- VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252

Änderung der Bewirtschaftung

Begriff

- grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements:
 - Wandel in Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO oder
 - nunmehr Gewinne zu erwarten sind,
- Wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung bereits im zweiten Jahr einer Betätigung
 - Änderung wirkt auf Beginn der Tätigkeit zurück
 - keine Teilung in zwei verschiedene Beurteilungsperioden
 - VwGH 18.10.2005, 2004/14/0116

94

95

Änderung der Bewirtschaftung Beispiele (1)

- Übergang von Freizeit- auf intensive Tierhaltung
- Wesentliche Erweiterung eines mit wenigen Exponaten geführten Antiquitätenhandels
- Umstellung einer Fremdenzimmervermietung im Wohnverband auf gewerbliche Beherbergung
- Ausweitung einer herkömmlich betriebenen Forstwirtschaft auf Verkauf von Quellwasser
- Erhebliche und nachhaltige Erweiterung des Produktions- und Verkaufsumfanges von Kunstwerken eines Künstlers; erhebliche und nachhaltige Preisänderung bei unverändertem Produktionsumfang

96

Änderung der Bewirtschaftung Beispiele (2)

- wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart, die zur objektiven Ertragsfähigkeit führt
 - Übergang von Eigenbewirtschaftung zur Verpachtung,
 - bedeutender Änderung der Finanzierung
 - vor allem bei - vom ursprünglichen Kreditvertrag abweichender - außerordentlicher Tilgung von Fremdmitteln aus außerbetrieblichen Mitteln
 - VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278

97

Darlehenstilgung

- Plan der vorzeitigen Darlehensrückzahlung vom Beginn der Tätigkeit an:
 - keine zur Änderung der Wirtschaftsführung führende außerordentliche Tilgung
 - VwGH 18.10.2005, 2004/14/0116
- Eindeutiger Nachweis der ernsthaften Absicht (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170)
- ernsthafte Absicht dann anzunehmen, wenn Höhe und Zuflusszeitpunkt der für Tilgung vorgesehenen Mittel von vornherein konkretisierbar und nachweisbar
 - „endfällige“ Kapitalanlagen, zB
 - Erlebensversicherungen, Bausparen, Tilgung von Anleihen
- außerordentliche Tilgung innerhalb von 10 Jahren geplant
- Plan offenzulegen / in Prognoserechnung aufzunehmen

98

BR

RENNER - LRL 2012

83

Darlehenstilgung Beispiele

Beispiel 1:

Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahr 01 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Der Steuerpflichtige beabsichtigt, den im Jahr 07 zu erwartenden Betrag aus einer Erlebensversicherung für die Kreditabdeckung zu verwenden. Er gibt dies in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 01 der Abgabenbehörde bekannt, wobei er die entsprechende Versicherungspolizze beifügt. Die tatsächliche (teilweise) Kredittilgung im Jahr 07 wird daher zu keiner Änderung der Bewirtschaftung führen.

Beispiel 2:

Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahr 01 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Im Jahr 05 erbt der Steuerpflichtige einen größeren Geldbetrag, den er zur Kreditabdeckung verwendet. Diese außerordentliche Fremdmitteltilgung führt zu einer Änderung der Bewirtschaftung, und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige bereits mit der Einkommensteuererklärung 01 die Absicht geäußert hat, allfällige zukünftige Geldzuflüsse zur Kreditabdeckung verwenden zu wollen.

Beispiel 3:

Die Anschaffung einer vermieteten Eigentumswohnung im Jahr 01 erfolgte zur Gänze fremdfinanziert. Im Kreditvertrag ist vereinbart, dass nach Ablauf von vier Jahren die Hälfte des ausstehenden Betrages getilgt wird. Diese Tilgung ist nicht außerordentlich und führt daher zu keiner Änderung der Bewirtschaftung.

98

BR

RENNER - LRL 2012

84

Darlehenstilgung

Fallkonstellationen (1)

- Nachweis der ernsthaften Absicht für von Beginn der Tätigkeit an geplante vorzeitige Darlehensrückzahlung
 - Tätigkeit = Einkunftsquelle
- entgegen ursprünglicher Absicht Darlehen nicht vorzeitig getilgt:
 - Unterlassen der Darlehenstilgung auf Unwägbarkeiten zurückzuführen:
 - weiterhin Einkunftsquelle.
 - Andernfalls Nachweis
 - dass sich Unterlassen der Darlehenstilgung erst nachträglich ergeben
 - Gelingt Nachweis nicht, stellt das Unterlassen der Darlehenstilgung Indiz dafür dar, dass keine vorzeitige Darlehenstilgung geplant war.

99

BR

RENNER - LRL 2012

85

Darlehenstilgung

Fallkonstellationen (2)

- Umschuldung
 - grundsätzlich keine Änderung der Bewirtschaftung.
- Umwandlung eines Bausparkassendarlehens in niedriger verzinsten Fremdwährungskredit
 - grds keine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements
- Kredit durch eigenkapitalähnliche Finanzierung ersetzt
 - zB zinsloses Privatdarlehen
 - VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343: Umstellung von „endfälligem“ Kreditvertrag auf Ratentilgungsvereinbarung
 - derartige Änderung der Rückzahlungsbedingungen, welche nicht Teil eines von Anfang an bestandenen Planes war
= Änderung der Bewirtschaftung

100

BR

RENNER - LRL 2012

86

Änderung der Bewirtschaftung Folgen

- Zeitpunkt der Änderung der steuerlichen Beurteilung
 - Ab jenem Veranlagungszeitraum, ab dem wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch Maßnahmen erkennbar
- Keine geänderte Beurteilung abgelaufener Zeiträume,
 - VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227
- Wandel der Betätigung durch Änderung der Bewirtschaftung in Betätigung gem § 1 Abs 1 LVO
 - Eingangsetzung eines Anlaufzeitraums

101

LRL 2012

Abschnitt 5



Einkommensteuer Unbedingte Einkunftsquelle (§ 1 Abs 3 LVO)

- unwiderlegbare Einkunftsquellenvermutung für Einheiten
 - wirtschaftlicher Zusammenhang mit weiteren Einheiten
 - Aufrechterhaltung aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung.
- Selbst bei Begründung und Aufrechterhalten einer dauernd verlustbringenden Betätigung daher jedenfalls Einkunftsquelle anzunehmen, wenn plausibel
 - VwGH 25.6.2008, 2006/15/0218
- Volkswirtschaftliche Gründe / öffentliches Interesse unbeachtlich
 - VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075
- keine Einnahmenerzielung erforderlich

102

- muss grds Einheiten desselben Stpfl betreffen,
- müssen ihrerseits steuerpflichtige Einkunftsquelle sein

105

Beispiel:

Im Zusammenhang mit einem Krankenhausbetrieb (unentbehrlicher Hilfsbetrieb der gemeinnützigen Krankenhausbetriebsgesellschaft) wird zur Nutzung von Synergien eine Wäscherei betrieben, die entgeltliche Waschleistungen für fremde Dritte erbringt. Im Rahmen der Wäscherei ist ein Gesamtgewinn objektiv nicht erzielbar. Die Betätigung der Wäscherei stellt keine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 3 LVO dar, weil sie nicht mit einer steuerpflichtigen Einkunftsquelle in Zusammenhang steht.

- wirtschaftlicher Zusammenhang auch, wenn Stpfl im Einzelunternehmen und in Mitunternehmerschaft tätig
 - VwGH 25.6.2008, 2006/15/0218

106

Gesamtrentabilität (1)

- erhöhte Rentabilität für Gesamtbetrieb aus verlustbringender Betätigung

107

Beispiele:

- Eine an sich verlustbringende Liftanlage wird deshalb aufrechterhalten, weil der Rentabilitätsvorteil für den Gesamtbetrieb (Hotel und Liftanlage) größer ist als der Nachteil aus den Dauerverlusten der Liftanlage.*
- Eine als Teilbetrieb geführte verlustbringende Sozialeinrichtung für betriebszugehörige Arbeitnehmer (zB Urlaubsheime, Betriebsküchen) wird deshalb aufrechterhalten, weil sie sich auf die Motivation der Arbeitnehmer und damit auf die Gesamtrentabilität des Unternehmens positiv auswirkt.*
- Ein Steuerpflichtiger betreibt eine profitable Berghütte und einen verlustbringenden Hüttentransportdienst.*

Gesamtrentabilität (2)

- Unmittelbare Beeinflussung der Gesamtrentabilität
- Nicht ausreichend:
 - bloß mittelbarer Zusammenhang
 - Aufrechterhaltung auf Grund möglicher „Umwegrentabilität“ für weitere Einheit
 - VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011
- Ex-Ante-Beurteilung
 - Entscheidend Eignung der zu beurteilenden Einheit, Gesamtrentabilität der anderen Einheit zu steigern;
 - Nicht entscheidend, ob Einheit die Gesamtrentabilität tatsächlich gesteigert hat

108

109

Wirtschaftliche Verflechtung

▪ Marktpräsenz:

- bestimmte(r) Marke / Name soll im Hinblick auf künftige wirtschaftliche Aktivitäten am Markt erhalten bleiben
- Fortführung einer Betätigung zur Abrundung einer bestimmten Angebotspalette

110

▪ wirtschaftliche Verflechtung bestimmter Betätigungen:

- vor allem bei verschiedenen Produktionsstufen gegeben, zB:
- Aufrechterhaltung einer verlustbringenden Produktionsstufe, weil im selben Unternehmen auch Finalproduktion vorgenommen wird

111

LRL 2012

Abschnitt 6



Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 4 LVO)

Gemeinschaftliche Betätigung

- **Liebhabeurteilung in zweistufigem Verfahren:** 112
- **Prüfung „Eins“:**
 - Ist gemeinschaftliche Betätigung auf Ebene der Gemeinschaft Einkunftsquelle? 113
 - Ergebnis hat jenen Aufwand der Personenvereinigung zu enthalten, der beim Gesellschafter besondere Vergütung ist
 - Besondere Aufwendungen und Vergütungen des Gesellschafter daher unberücksichtigt

Gesellschaftersphäre (1)

- **Prüfung „zwei“:** 114
 - Kann beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden?
 - Unterscheidung zwischen zeitlich unbegrenzten und zeitlich begrenzten Beteiligungen
- **Erfordernis einer weiteren Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses bei Einkunftsquelle auf Gesellschaftsebene:** 115
 - **zeitlich unbegrenzte** Beteiligungen: nur bei Vorliegen besonderer Aufwendungen
 - **zeitlich begrenzte** Beteiligungen: immer

Gesellschaftersphäre (2)

- **Keine Einkunftsquelle auf Gesellschaftsebene:**
 - Erfordernis einer weiteren Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses nur für jene Gesellschafter, die besondere Vergütungen erhalten
- **bei einzelnen Gesellschaftern wegen besonderer Vergütungen Einkunftsquelle:**
 - Saldierung der besonderen Vergütungen mit
 - "Verlustanteilen" aus gemeinschaftlicher Betätigung
 - allfälligen besonderen Aufwendungen
 - Für übrige Gesellschafter Liebhaberei anzunehmen

116

BR

RENNER - LRL 2012

97

Keine zeitliche Begrenzung

- **Einstufung der gemeinschaftlichen Betätigung in Kategorien des § 1 LVO schlägt auf Gesellschafter durch**
- **gemeinschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO:**
 - anteilige Verluste innerhalb des Anlaufzeitraumes steuerlich anzuerkennen
 - Anteilserwerb löst allein keinen Anlaufzeitraum aus
 - In Kriterienprüfung besondere Aufwendungen und Vergütungen einzubeziehen.
- **gemeinschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO:**
 - besondere Aufwendungen und Vergütungen bei Prüfung der objektiven Ertragsaussicht einzubeziehen.
- **gemeinschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs 3 LVO:**
 - Verluste aus besonderen Aufwendungen lassen unwiderlegbare Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle unberührt

117

118

119

120

BR

RENNER - LRL 2012

98

Zeitliche Begrenzung

Indizien (1)

- **Befristetes** Eingehen des Beteiligungsverhältnisses
- **Option**, wonach Beteiligter Beteiligung zu bestimmten Zeitpunkt bekannten / namhaft zu machenden Erwerber veräußern kann.
- Stpfl hat sich
 - bereits bei **anderen Projekten** beteiligt und
 - vor Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes ausgeschieden

121

Zeitliche Begrenzung

Indizien (2)

- nach Gesamtbild der Gestaltung erkennbar, dass Beteiligter zu bestimmtem Zeitpunkt **ausscheiden** wird;
- **Beurteilungskriterien** (VwGH 24.9.1996, 93/13/0166):
 - besonders günstige Gesamtrendite bei Ausscheiden zu bestimmtem Zeitpunkt,
 - auf bestimmten Zeitraum abgestellte Renditeberechnung,
 - befristetes Treuhandverhältnis,
 - befristeter Verzicht auf Teilungsklage,
 - Finanzierungsgestaltungen, zB
 - langfristiges Aufschieben der Rückzahlung von Fremdmitteln und daraus erkennbares Abstimmen mit anzunehmenden Verkauf
 - befristeter Kündigungsverzicht,
 - befristete Projektbetreuung

121

Zeitliche Begrenzung Indizien (3)

- Lt Vertrag Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet, Kündigung erstmals nach 10 Jahren möglich: 122
 - kein Hinweis auf von vornherein geplante zeitliche Begrenzung
 - VwGH 17.9.1996, 95/14/0052
- unbefristet eingegangene Beteiligung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes vorzeitig beendet: 123
 - Nachweisführung des Gesellschafters:
 - ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Beteiligung bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes ausgerichtet
 - Entschluss zum vorzeitigen Ausscheiden erst nachträglich

Zeitliche Begrenzung Vorgangsweise

- Liebhabereiprüfung umfasst auch **Anlaufzeitraum** 124
- Vorgangsweise auf Ebene der Gesellschafter:
 - vom voraussichtlichen anteiligen Gesamtgewinn einschl besonderer Aufwendungen und Vergütungen des Gesellschafters innerhalb der zeitlichen Begrenzung auszugehen. 125
 - keine Adaptierung bei Ermittlung des anteiligen Gesamtgewinnes.
 - Ansatz anteiliger Beträge gem § 28 Abs 7 EStG

LRL 2012

Abschnitt 7



Sonstige Folgen der Qualifikation als Liebhaberei

OGWT
AN DER UNIVERSITÄT WÜRZBURG

Umqualifizierung von Aufwendungen

- **Als Sonderausgaben absetzbar:** 127
 - Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung einschl Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der selbständig Erwerbstätigen
 - freiwillige Weiterversicherung, VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038
 - Steuerberatungskosten
- **Aufwendungen können nicht bei Einkünften einer anderen Tätigkeit abgezogen werden:** 128
 - nicht ausschlaggebend, ob durch aus anderen Gründen veranlasste Aufwendungen Einkunftstätigkeit gefördert wird, sondern, dass Aufwendungen dadurch veranlasst werden
 - VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128

BR

RENNER - LRL 2012

104

- Geltendmachung der in den §§ 108c bis 108f EStG normierten Prämien nicht möglich 129
- VwGH 27.2.2008, 2004/13/0157

Rechtssatz A

§ 108f Abs. 2 EStG 1988 in der Stammfassung BGBl. I Nr. 155/2002 ist im Sinne einer teleologischen Reduktion dahingehend zu verstehen, dass die Lehrlingsausbildungsprämie nur im Einkunftsbereich zustand. In diesem Sinne ist den Gesetzesmaterialien (59 BgNR 22. GP 114) zur Neufassung des § 108f Abs. 1 EStG 1988 durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 - Aufnahme der Voraussetzung, wonach "Aufwendungen (Ausgaben) für die Lehrlingsausbildung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen" sind -, zu folgen, wonach die Neufassung lediglich klarstelle, dass die Lehrlingsausbildungsprämie als Maßnahme einer steuerlichen Entlastung dann nicht zusteht, wenn der Lehrling im "Außereinkunftsbereich" (z.B. Liebhabereitigkeiten, Beschäftigung im Haushalt) beschäftigt ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III D, § 108f Tz 4).

LRL 2012

Abschnitt 8

Die
Körperschaftsteuer
KStG 1988

Körperschaftsteuer

Allgemeines

- Grundsätze der Liebhaberei auch für KSt zu beachten 130
- VwGH 20.10.2009, 2007/13/0029
- Unbeachtlichkeit von Liebhaberverlusten ergibt sich aus Verweis des § 7 Abs 2 KStG auf Einkünfte-Definition des § 2 EStG:
 - für Ermittlung des Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte iSd EStG auszugehen
 - Ausgangspunkt: unter Berücksichtigung des § 11 und des § 12 KStG zu ermittelnde Verlust
- **Zurechnungsobjekt** des Ergebnisses einer Betätigung
 ≠ Körperschaft, sondern natürliche Person:
 - EStR 2000 Rz 104
 - Frage der Liebhaberei nicht auf Ebene der Körperschaft, sondern bei natürlicher Person, der Einkünfte zuzurechnen sind

Allgemeines

- Liebhabereibeurteilung wie bei ESt
- Beurteilung der Vermietung eines Gebäudes durch Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 2 Abs 3 LVO 131
 (entgeltliche Gebäudeüberlassung)
 - auch wenn Einkünfte zu betrieblichen Einkünften führen
- Liebhaberei nur für § 1 Abs 1 LVO und § 1 Abs 2 Z 1 und 3 LVO denkbar
- § 1 Abs 2 Z 2 LVO idR 132
 ≠ für Körperschaften, weil durch Ergebniskorrektur um verdeckte Ausschüttungen kein relevanter Verlust
- Regelung des § 1 Abs 3 LVO anzuwenden 133

Keine Liebhaberei möglich

- Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG),
- juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs 4 dritter Satz KStG anzuwenden ist,
- wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 31 BAO),
- der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienende Körperschaften

134

Verdeckte Ausschüttung Ebene Körperschaft

- Vorgelagerte Einkünfteermittlung
- Vorliegen von Vorteilszuwendungen, die als verdeckte Ausschüttung gewinnerhöhend zu erfassen:
 - Liebhabereiprüfung bezieht sich auf Ergebnis nach Zurechnung der verdeckten Ausschüttung
 - **kein Verlust:** kein Anlass für Liebhabereibeurteilung
 - **Verlust:** keine Einkunftsquelle auf Grund von Liebhaberei

135

Beispiel:

Eine GmbH führt eine gewinnbringende Tischlerei. Daneben betreibt sie einen verlustbringenden Holzhandel. Das Holz für den Holzhandel wird überwiegend vom Alleingesellschafter der GmbH, welcher einen Forstbetrieb führt, bezogen. Die an den Gesellschafter bezahlten Holzpreise übersteigen die marktüblichen Einkaufspreise.

- a) Bei Ansatz fremdüblicher Preise ergibt sich kein Verlust. Das unter Korrektur um die verdeckte Ausschüttung ermittelte Ergebnis (Gewinn) ist der Besteuerung zugrunde zu legen.*
- b) Auch bei Ansatz fremdüblicher Preise ergibt sich ein Verlust. Das unter Korrektur um die verdeckte Ausschüttung ermittelte Ergebnis (Verlust) ist der Liebhabereiprüfung zu unterziehen.*

Verdeckte Ausschüttung Ebene Gesellschafter (1)

- Einkommensbesteuerung unabhängig von Ebene der Gesellschaft zu beurteilen;
 - ➔ als Einkünfte zu erfassen:
 - tatsächliche Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft, deren Betrieb Liebhaberei darstellt
 - Einkünfte aus Veräußerung der Beteiligung
 - bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft, deren Betrieb Liebhaberei darstellt, zur Verteilung gelangendes Abwicklungsguthaben

136

Verdeckte Ausschüttung Ebene Gesellschafter (2)

- Vorteilszuwendung als verdeckte Ausschüttung auf Empfänger-ebene von Liebhaberei auf Ebene der Körperschaft unabhängig.
 - als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierender Ertragsverzicht gegenüber Gesellschafter bei diesem daher auch dann zu erfassen, wenn Tätigkeit der Kapitalgesellschaft trotz Ergebniskorrektur als Liebhaberei zu qualifizieren ist.
 - Vorteilszuwendung in Höhe der Differenz zu jenem Betrag anzunehmen, den Gesellschafter unter fremdüblichen Bedingungen zum Erhalt der Leistung hätte aufwenden müssen

137

Beispiel:

Eine GmbH betreibt ein Gestüt. Die erforderliche Liegenschaft wird von einem Gesellschafter zu einem unangemessen hohen Preis an die GmbH verpachtet; überdies ist es diesem gestattet, die Pferde unentgeltlich zu benutzen. Unabhängig davon, ob der Betrieb des Gestüts bei der GmbH Liebhaberei darstellt oder nicht, liegt beim Gesellschafter sowohl hinsichtlich der überhöhten Pachtzahlungen als auch hinsichtlich der unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit ein Vermögensvorteil vor, der als verdeckte Ausschüttung im Rahmen des [§ 27 EStG 1988](#) zu erfassen ist.

Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG

- alle Einkünfte jenen aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, dennoch verschiedene Quellen, jede für sich auf Eignung als Einkunftsquelle zu prüfen 138
- Wirtschaftsgut von Anfang an Liebhabereitätigkeit zuzuordnen:
 - Aufwendungen und Einnahmen unbeachtlich
 - Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse nur gem §§ 27 Abs 3 und 4 sowie 30 EStG
- Wirtschaftsgut nach Anschaffung zunächst betrieblicher Sphäre zuzuordnen: 139
 - Wandel zur Liebhaberei führt dazu, dass aus Betätigung keine steuerwirksamen Einkünfte erzielt werden
 - Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bleiben weiterhin mit bisherigem Betrieb verbunden (nachhängiges Betriebsvermögen)

Unternehmensgruppe (1)

- Körperschaft weist neben als Liebhaberei zu qualifizierender Betätigung Einkunftsquelle auf: 140
 - kann Gruppenmitglied sein
- Wandel einer Betätigung eines Gruppenmitgliedes zur Liebhaberei, aber insg Bestehenbleiben einer Einkunftsquelle:
 - keine Auswirkung auf Stellung als Gruppenmitglied
 - hins nunmehriger Liebhaberei Wechsel von betrieblicher in außerbetriebliche Sphäre
 - kann als wirtschaftliches Ausscheiden aus Gruppe zu sehen sein
- **einzelne Betätigung innerhalb der Gruppe = Liebhaberei:**
 - Verlustausgleich und Ergebniszurechnung innerhalb der Gruppe ausgeschlossen
- **Betätigung einer Körperschaft zur Gänze als Liebhaberei einzustufen** 141
 - ≠ nicht Gruppenmitglied

Unternehmensgruppe (2)

- Für Stellung als Gruppenträger unerheblich, ob Betätigung einer Körperschaft = Liebhaberei: 142
 - Fehlen einer auf Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit hindert nicht Zurechnung von Einkünften der Gruppenmitglieder
 - als Liebhaberei einzustufende Betätigung des Gruppenträgers vom Verlustausgleich ausgeschlossen:
 - Gruppe bleibt auch bestehen, wenn sich Betätigung des Gruppenträgers zur Gänze in Liebhaberei wandelt 143
 - § 1 Abs 3 LVO auf Unternehmensgruppe nicht anwendbar
- ≠ Einheiten desselben Stpfl

Mindestkörperschaftsteuer

- Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhaberei, führt dennoch zur Verpflichtung der Entrichtung der Mindestkörperschaftsteuer: 144
 - Voraussetzung
≠ Erzielung eines körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens,
 - sondern lediglich Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 24 Abs 4 KStG 1988)
- UFS 27.04.2007, RV/0753-W/03 A

Nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften

- Vorliegen von Liebhaberei hins einer Betätigung Liebhaberei: 145
 - zB Betrieb, Teilbetrieb, Mietobjekt
 - Verluste können nicht mit Gewinnen aus anderer Einkunftsquelle ausgeglichen werden

Beispiel:

Ein nicht gemeinnütziger Verein führt einen Gewinn bringenden gastronomischen Betrieb. Zusätzlich wird eine nachhaltig verlustbringende Sportfischerei betrieben, welche nicht als Einkunftsquelle gemäß § 1 Abs. 3 LVO anzusehen ist. Ein Ausgleich der Verluste aus der Sportfischerei mit den Gewinnen aus dem Gastronomiebereich ist nicht möglich.

gemeinnützige, mildtätige kirchliche Zwecke (1)

- LVO nach § 5 auf Körperschaften nicht anzuwenden 146
 - Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen
 - wirtschaftliche Geschäftsbetriebe iSd § 31 BAO
- im Zusammenhang mit gemeinnützigen Körperschaften keine ertragsteuerliche Liebhaberei bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Gewerbebetrieben möglich

Betriebe gewerblicher Art von KöR

- Nach § 2 Abs 1 KStG letzter Satz ist für BgA keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich 147
 - Tätigkeit gilt stets als Gewerbebetrieb.
 - Liebhaberei daher ausgeschlossen
 - VwGH 29.5.2001, 2000/14/0195
- BgA im Rahmen einer juristischen Person des privaten Rechts geführt: 148
 - Anwendung allgemeiner Liebhabereigrundsätze
 - **Ausnahme:**
für im Versorgungsbetriebeverbund geführte Betriebe

KöR: Vermietung und Verpachtung

- reine Vermietung und Verpachtung 149
 - ≠ BgA bei KöR
- Erträge aus reiner Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften daher nicht steuerbar
 - **Ausnahme:**
Fall des § 2 Abs 2 Z 3 KStG

Prämien gem §§ 108c, 108d, 108e, 108f EStG

- § 24 Abs 6 KStG schließt nicht steuerpflichtige Körperschaften von Geltendmachung der in den §§ 108c bis 108f EStG 1988 normierten Prämien aus.
- Daher stehen Prämien bei Liebhabereitigkeiten nicht zu
 - VwGH 27.2.2008, 2004/13/0157

156

Umgründung Allgemeines

- Liebhabereitigkeit kann nicht Gegenstand einer Umgründung iSd UmgrStG sein.
- Soweit gewinnlose Betätigungen ausnahmsweise als Betriebe anzusehen sind, kommt Umgründung in Betracht.
 - zB unentbehrliche Hilfsbetriebe
- Im Fall einer unter Buchwertfortführung erfolgenden Umgründung ist von bloßem Rechtsformwechsel auszugehen.
- Für Eignung, Gesamtgewinn in absehbarem Zeitraum zu erzielen
 - (Teil-)Betrieb, der Gegenstand einer Umgründung ist, als Einheit zu sehen.

157

Umgründung Umwandlung

- **Liegt schon bei übertragender Körperschaft Liebhaberei vor**
 - Fehlen eines Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn
 - Keine Anwendung des Art II UmgrStG
 - Liquidationsbesteuerung gemäß § 20 KStG zum Umwandlungstichtag
- **trotz Liebhaberei vorhandener Verlustvortrag geht verloren.**
- **Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn**
 - Art II UmgrStG anwendbar
 - beim Rechtsnachfolger Wechsel zur Liebhaberei möglich.
 - übergewende Verluste beim Rechtsnachfolger vortragsfähig, auch wenn sich Tätigkeit, aus der Verluste entstanden sind, zur Liebhaberei gewandelt hat.

158

LRL 2012

Abschnitt 9



Umsatzsteuer

Allgemeines Begriff / Folgen

- § 2 Abs 5 Z 2 UStG
nichtunternehmerisch =
 - Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei)
- Umsätze aus einer solchen Tätigkeit:
 - unterliegen nicht der USt
 - kein Abzug mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängender Vorsteuern möglich

159

Allgemeines Abgrenzung

- Liebhabereibeurteilung nur:
 - nach allgemeinen Kriterien des § 2 Abs 1 UStG wäre von unternehmerischer Tätigkeit auszugehen
- keine Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen:
 - Entfaltung von Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül / eigenwirtschaftliches Interesse
 - Verhalten des Leistenden von Absicht der Unentgeltlichkeit, Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens geprägt
 - Mangel an leistungsbezogener Gegenleistung
 - zB EuGH 29.10.2009, Rs C-246/08, Komm/Finnland

160

Allgemeines Einzelfälle

- **Unterhaltsleistung durch Wohnversorgung unterhaltsberechtigter Angehöriger**
 - steuerlich unbeachtlich, auch wenn in äußeres Erscheinungsbild von Einkünften aus Vermietung gekleidet wird.
 - auf fremdübliche Gestaltung eines Mietvertrages kommt es nicht an
 - VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141
- **Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses durch Privatstiftung an Stifter/Begünstigten** 160
 - **≠ zur Einnahmenerzielung, sondern um Vorteil zuzuwenden**
 - Fehlen einer wirtschaftlichen Tätigkeit
 - VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255
 - Beurteilung anhand eines Vergleichs zwischen Umständen, unter denen
 - Wohngebäude Stifter überlassen wird, und
 - entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit **gewöhnlich** ausgeübt wird
 - Umstände beschränken sich nicht nur auf Höhe des Entgelts
 - VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046

Allgemeines

- **Klärung, ob unternehmerische Tätigkeit vorliegt, zum Leistungszeitpunkt / Zeitpunkt der Bewirkung unternehmensbezogener Vorbereitungshandlungen** 161
- **Prognose des Gesamterfolges in absehbarem Zeitraum (§ 2 Abs 4 LVO) zu berücksichtigen**
 - VwGH 24.3.1998, 93/14/0028
- **Gegenstand der Liebhabereibeurteilung:** 162
 - jede organisatorisch in sich geschlossene, mit gewisser Selbständigkeit ausgestattete Einheit
 - VwGH 24.2.2011, 2007/15/0025
- **mehrere Tätigkeiten / Bestandsobjekte: einheitliche Betätigung oder mehrere Betätigungen ?**
 - Verkehrsauffassung, anhand objektiv vorhandener Verhältnisse
 - VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118

Abgrenzung

- Liebhaberei grenzt im USt-Recht unternehmerische Tätigkeit von Konsumsphäre (Endverbrauch) ab
 - VfGH 20.6.2001, B 2032/99
- Folgen des § 6 LVO:
 - § 28 Abs 5 Z 4 UStG = Legaldefinition zur Liebhaberei
 - typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen
 ≠ Liebhaberei iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994
 - VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082
- Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen:
 - unternehmerische Tätigkeit auch möglich, wenn Kriterienprüfung ertragsteuerlich zu Liebhaberei führt.

163

Annahme von Liebhaberei

§ 1 Abs 2 LVO

- Tätigkeiten, die typischerweise besonderer, in Lebensführung begründeten Neigung entsprechen / auf diese zurückzuführen:
 - Deckung von ertrag- und umsatzsteuerlicher Beurteilung
- nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ≠ Einkunftsquelle:
 - umsatzsteuerlich nichtunternehmerischer Sphäre (Konsumsphäre) zuzuordnen
 - Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei
- Liebhabereivermutung auch für USt widerlegbar:
 - Art der Bewirtschaftung lässt in absehbarem Zeitraum Gesamtgewinn erwarten
- Änderung der Bewirtschaftungsart / Tätigkeit:
 - kann ex nunc zur unternehmerischen Tätigkeit führen
 - Rückwirkung auf vergangene Veranlagungszeiträume ausgeschlossen
 - VwGH 31.1.2001, 95/13/0032

164

165

166

Anwendbarkeit des § 6 LVO

- auch für Rechtsträger, die ertragsteuerlich unter § 5 LVO fallen
- § 5 LVO hat somit für umsatzsteuerliche Belange keine Bedeutung.
- Sonderregelungen für
 - Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts
 - gemeinnützige Institutionen

167

Kleine Vermietung

- Umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung:
 - nach einkommensteuerlichen Grundsätzen
- maßgeblich, ob Vermietung in konkret gewählter Bewirtschaftungsart geeignet, innerhalb absehbaren Zeitraums Überschuss zu erwirtschaften
 - VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082;
VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318
- Keine Eignung:
 - Umsätze unterliegen nicht der USt;
 - kein Vorsteuerabzug
 - §§ 28 Abs 5 Z 4, 2 Abs 5 Z 2 UStG iVm §§ 1 Abs 2 Z 3, § 6 LVO
- unionsrechtskonforme Interpretation:
 - unechte Steuerbefreiung
 - VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082

168

Sonstige Grundstücksvermietungen

- gem § 6 LVO **keine** Liebhabereibeurteilung 169
 bei Vermietung von Grundstücken, die nicht
 unter § 1 Abs 2 LVO fallen, zB:
 - Beherbergung,
 - Geschäftsräume,
 - Parkflächen,
 - Campingzwecke

Betrieb von KöR (1)

- Nach § 2 Abs 3 und 4 UStG in Unternehmensbereich
 einbezogene Betriebe und Einrichtungen von KöR
 - Führung idR im öffentlichen Interesse
- Leistungen
 - kommen der Allgemeinheit zugute,
 - können nicht in Lebensführung begründet sein: 173
 - Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 LVO nicht anzunehmen
- gilt auch für Betätigungen von juristischen Personen
 des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder
 mittelbar ausschließlich KöR beteiligt sind
 - VwGH 11.12.2009, 2006/17/0118:
 Umsätze aus einem Schwimmbad, Solarium und Sauna

Betrieb von KöR (2)

- **Keine unternehmerische Tätigkeit** 174
 - Betriebe von KöR nehmen nicht am Markt teil,
 - einzige nachhaltige Einnahmen
= öffentliche Zuschüsse / Mitgliedsbeiträge
 - EuGH 6.10.2009, Rs C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten : Werbetätigkeit und Veranstaltung eines Balles durch politische Partei
- **unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Leistungen und zu entrichtenden Gegenwert erforderlich**
 - Unmittelbarkeit kann im Einzelfall zB fehlen, wenn Gegenwert lediglich Teilvergütung ist, die nur teilweise vom tatsächlichen Wert der Leistung abhängt
 - EuGH 29.10.2009, Rs C-246/08, Komm/Finnland: Rechtshilfeleistungen gegen Teilvergütung

Betrieb von KöR (3) Vermietung und Verpachtung

- **Grundstücke durch KöR** 175
 - UStR 2000 Rz 265
- **Grundstücke durch ausgegliederte Rechtsträger von KöR:**
 - UStR 2000 Rz 274, 274a
- **bewegliche körperliche Gegenstände durch ausgegliederte Rechtsträger:**
 - UStR 2000 Rz 275

Gemeinnützige Körperschaften

Betriebe gem § 45 Abs 1 und 2 BAO

- **Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 38 BAO)** 176
 - Liebhaberei bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gem § 45 Abs 1 und 2 BAO
 - entbehrliche, unentbehrliche Hilfsbetriebe
- **nichtunternehmerische Tätigkeit jedenfalls:**
 - Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro
 - Vergleich mit BgA

Gemeinnützige Körperschaften

Keine Liebhabereivermutung

- **Körperschaften iSd §§ 34 ff BAO:**
 - gem § 6 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO
 - VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062
- **Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO:** 177
 - Liebhabereivermutung kann nicht gegen Willen des Unternehmers angewendet werden
 - Bagatellgrenze von 2.900 Euro zu beachten
- **Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO:**
 - Liebhabereivermutung gem § 2 Abs 4 LVO widerlegbar

Gemeinnützige Körperschaften

Betriebe gem § 45 Abs 3 BAO / Gewerbebetriebe

- Wertung aller unter § 45 Abs 1 und 2 BAO fallenden Betriebe als nichtunternehmerisch:
 - Beurteilung von Gewerbebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs 3 BAO als nichtunternehmerisch möglich
 - Umsätze im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 7.500 Euro
- Vermutung kann nicht gegen Willen des Unternehmers angewendet werden

178

Umsatz-
grenze?

Gemeinnützige Körperschaften

Vermögensverwaltung

- Vermögensverwaltung fällt nicht unter die für gemeinnützige Vereine geltende Liebhabereivermutung
 - Vgl Rz 176 und Rz 178
- Liebhabereibeurteilung hat ausschließlich nach Kriterien der LVO zu erfolgen

179

In § 32 BAO wird die Vermögensverwaltung folgendermaßen definiert:

Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Rechnungsausstellung (1)

- Ausstellen von Rechnungen iSd § 11 UStG mit Steuerausweis ausgestellt bei „eindeutig nicht-unternehmerischer“ Tätigkeit gem § 2 Abs 5 Z 2 UStG
 - Rechnungsaussteller schuldet USt auf Grund der Rechnung (§ 11 Abs 14 UStG)
 - Vorsteuerabzug steht Leistungsempfänger nicht zu

180

UStR 2000, Rz 1771

Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 erfüllt. Der Zweck der Regelung liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0023). Eine zu Unrecht in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer kann berichtigt werden, wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat, ohne dass eine solche Berichtigung vom guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung abhängig gemacht werden darf (EuGH 19.9.2000, Rs C-454/98, "Schmeink & Cofreth und Strobel").

BR

RENNER - LRL 2012

141

Rechnungsausstellung (2)

- Vielfach zunächst noch ungewiss, ob Tätigkeit als nichtunternehmerisch gilt.
- in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt,
 - Berichtigung in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs 12 UStG möglich,
 - wenn sich nachträglich ergibt, dass Liebhaberei vorliegt.
 - Berichtigung wirkt nicht zurück

181

BR

RENNER - LRL 2012

142

Übergang unternehmerische → nichtunternehmerischen Tätigkeit

- **Übergang von unternehmerischer zu nichtunternehmerischen Tätigkeit** 182
 - Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3 Abs 2 UStG
 - kein Anwendungsfall des § 12 Abs 10 oder 11 UStG
 - Nur bei unecht steuerfreiem Eigenverbrauch
Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG 183
 - zB Entnahme eines Gebäudes
- **bei als Liebhaberei beurteilter Wohnraumvermietung erfolgt Änderung der Bewirtschaftung**
 - Änderung der Verhältnisse nach Maßgabe des § 12 Abs 10 UStG 184

LRL 2012

Abschnitt 10



Verfahrensrecht

Vorläufigkeit Allgemeines (1)

- **Vorläufig dürfen ua erlassen werden:** 185
 - Abgabenbescheide (§ 198 BAO),
 - Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass Veranlagung unterbleibt (zB Nichtveranlagungsbescheide bei ESt),
 - Bescheide über Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO),
 - Bescheide des Inhaltes, dass Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat.
- **Nicht vorläufig dürfen zB ergehen:**
 - Haftungsbescheide (§ 224 BAO),
 - Bescheide über die Verfügung / Bewilligung der Wiederaufnahme des Verfahrens,
 - Aufhebungen gemäß § 299 BAO

Vorläufigkeit Allgemeines (2)

- **vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich stehen zweifelsfreier Klärung der Abgabepflicht entgegen** 186
 - zB VwGH 17.9.1996, 95/14/0052
 - zB Ungewissheit, ob nach Gesamtbild der Umstände eine Betätigung unter § 1 Abs 1 LVO fällt
- **Spruchbestandteil**
 - zB VwGH 17.2.2000, 99/16/0090
- **Angabe der für Vorläufigkeit maßgebende Ungewissheit in Begründung** 187
 - bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 200 Abs 1 erster Satz BAO reicht nicht aus

Vorläufigkeit

Allgemeines (3)

- Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide nicht um Behörde vorerst Ermittlungen des Sachverhaltes ersparen, um Abgabeneinnahmen sofort zu verschaffen 188
 - zB VwGH 17.12.1992, 91/16/0137
- unzulässig, Bescheid deshalb vorläufig zu erlassen, weil in einiger Zeit abgabenbehördliche Prüfung beabsichtigt
 - zB Außenprüfung gemäß § 147 BAO
- endgültiger Bescheid (nach vorläufigen) auch dann zulässig, wenn Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht 189
 - zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328

Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO

- Zweifel, ob bei Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage ein Erfolg tatsächlich eintreten wird: 190
 - rechtfertigen keine Vorläufigkeit von Bescheiden
 - VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075
- Ungewissheit, ob im ersten Jahr nach Ablauf des Anlaufzeitraumes Einkunftsquelle anzunehmen sein wird
 ≠ Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO für Anlaufzeitraum
- Ungewissheit, was für das erste Jahr nach dem Anlaufzeitraum zu geschehen hat,
 - rechtfertigt nicht, Bescheide für Anlaufzeitraum vorläufig zu erlassen

Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO (1)

- Ungewissheit, ob Prognose iSd § 2 Abs 4 LVO (nicht) vorgetäuscht ist
 - rechtfertigt keine vorläufige Bescheiderlassung
- Nachträgliches Hervorkommen, dass Plan zur Erzielung eines Gesamtgewinnes tatsächlich nicht bestanden hat
 - kann zur Wiederaufnahme der Verfahren führen

191

Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO (2)

- Vorläufige Bescheiderlassung zB möglich:
 1. ungewiss, ob Annahme des § 1 Abs 2 LVO widerlegbar
 2. Gesamtbild der Verhältnisse in Bezug auf Einordnung einer Betätigung noch nicht endgültig beurteilbar;
 3. Vorlage einer Prognoserechnung vor Beginn der Tätigkeit und Plausibilitätsprüfung vor Aufnahme der Tätigkeit führen zu keinem eindeutigen Ergebnis;
 4. Ungewissheit, ob vorzeitige Darlehenstilgung überhaupt / zum prognostizierten Zeitpunkt vorgenommen wird, wenn ohne diese objektive Ertragsfähigkeit zu verneinen wäre
 - UFS 3.9.2010, RV/0509-F/09;
 5. keine Vorlage einer Prognoserechnung trotz Aufforderung
- Einstellung der Vermietung (zB Verkauf der vermieteten Wohnung)
 - ≠ rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO
 - VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343; VwGH 26.1.2011, 2005/13/0126

192

193

Verjährung Allgemeines

- **Bemessungsverjährung gilt nicht für:**
 - Erlassung (Abänderung, Aufhebung) von Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO
 - zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167
 - „Nichtfeststellungsbescheide“ (= Bescheide des Inhalts, dass Feststellungen zu unterbleiben haben).
- **Feststellungserklärungen unterliegen Entscheidungspflicht (§ 311 Abs 1 BAO)** 194
 - mit Bescheid zu erledigen
 - auch dann, wenn vom Grundlagenbescheid „abgeleitete“ Abgaben bereits verjährt
- **Abgabenbescheide / Feststellungsbescheide verlängern auch dann Verjährungsfrist, wenn vorläufig erlassen**
 - zB VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015

Verjährung Sonderregelungen (1)

- **§ 208 Abs 1 lit d BAO** 196
 - Beginn der Verjährung in Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem Ungewissheit beseitigt wurde
- **Maßgebender Zeitpunkt:**
 - tatsächlicher Wegfall der Ungewissheit
 - zB VwGH 17.4.2008, 2007/15/0054
- **Wurde ein Bescheid vorläufig erlassen, obwohl keine Ungewissheit vorgelegen ist,**
 - Beginn der Verjährungsfrist mit Ende des Jahres, in dem vorläufiger Bescheid erlassen wurde
 - zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328

Verjährung Sonderregelungen (2)

- **§ 209 Abs 3 BAO absolute Verjährungsfrist** 197
 - **10 Jahre** (ab Entstehung des Abgabenanspruches)
- **§ 209 Abs 4 BAO idF BGBl I 105/2010:**
 - Recht, gem § 200 Abs 1 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung wegen Beseitigung einer Ungewissheit durch endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens **15 Jahre** nach Entstehung des Abgabenanspruches
 - lediglich für Ersatz eines vorläufigen Bescheides durch endgültigen Bescheid
 - **Nicht:**
 - Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs 4 BAO)
 - Änderungen gem § 295 Abs 1 BAO

Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

- **Verpflichtung zur Führung von Büchern / Aufzeichnungen;** 198
 - richtet sich nach Verhältnissen des betreffenden Zeitraumes
- **Bescheide mit Annahme von Liebhaberei:**
 - entfalten Rechtswirkungen nur für betreffende Jahre
 - sprechen nicht ab über Liebhaberei in späteren Veranlagungszeiträumen
 - kein „Freibrief“ für Nichtführen von Büchern und Aufzeichnungen in Folgejahren
- **Buchführungs- / Aufzeichnungspflicht (§§ 124, 125, 126 BAO):** 199/
200
 - nicht für Zeiträume, in denen Liebhaberei vorliegt

Anzeige- und Erklärungspflichten

- **Wandel einer als Liebhaberei anzusehenden Betätigung in** 202
 - **betriebliche** Einkunftsquelle
 - Anzeigepflicht gem § 120 Abs 2 BAO
 - **nichtbetriebliche** Einkunftsquelle
 - lediglich Verpflichtung Steuererklärungen einzureichen
- **Beseitigung der Ungewissheit anzeigepflichtig (§ 120 Abs 3 BAO):** 203
 - Ungewissheit im vorläufigen Bescheid angeführt
 - angeführte Ungewissheit = tatsächliche Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 erster Satz BAO

Einkunftsquelle bei Gesellschaft, nicht bei allen Gesellschaftern (1)

- **Je Gesellschafter, für den Einkunftsquelle verneint wird:** 204
 - Erlassung eines auf § 92 Abs 1 lit b BAO (Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen) gestützten Feststellungsbescheids
 - hat auszusprechen, dass Anteil am Ergebnis der Gesellschaft nicht in Feststellung der Einkünfte einzubeziehen
- **Bescheid hat sowohl an Gesellschafter als auch an Gesellschaft zu ergehen** 205

Einkunftsquelle bei Gesellschaft, nicht bei allen Gesellschaftern (2)

- **Grundlagenbescheid für** 206
 - Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft
 - Bescheid, wonach Feststellung der Einkünfte der Gesellschaft zu unterbleiben hat,
 - abgeleitete Bescheide (ESt, KSt) des Gesellschafters
- **Bindungswirkung, zB:** 207
 - Abweisung von Berufungen gegen den abgeleiteten Bescheid, die lediglich Rechtswidrigkeit der im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen geltend machen
 - Anpassung abgeleiteter Bescheide an nachträgliche Erlassungen des Grundlagenbescheides gem § 295 Abs 3 BAO
- **keine Bindungswirkung der Begründung**

Keine Einkunftsquelle bei Gesellschaft, aber bei Gesellschafter/n

- **keine Einkunftsquelle bei Gesellschaft, Einkunftsquelle bei Gesellschafter(n) :** 208
 - zB als Folge besonderer Vergütungen
 - Erlassung eines Bescheid des Inhaltes, dass Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat
 - Rechtsgrundlage: § 92 Abs 1 lit b, § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO;
 - über Einkunftsanteile der Gesellschafter im Verfahren des Gesellschafters zu entscheiden
 - ESt- / KSt-Verfahren
 - Keine Feststellung der Einkünfte der betreffenden Gesellschafter (wenn bei mehreren Einkünfte vorliegen)
 - setzt Einkunftsquellenqualifikation auf Gesellschaftsebene voraus

Vorgangsweise bei bisher vorläufigen Bescheiden

▪ Vorläufig Einkunftsquelle - endgültig Liebhaberei

209

- vorläufiger Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) gem § 200 Abs 2 BAO aufzuheben
- endgültiger Bescheid über Nichtfeststellung zu erlassen

▪ Vorläufig Liebhaberei - endgültig Einkunftsquelle

210

- vorläufiger Nichtfeststellungsbescheid gem § 200 Abs 2 BAO aufzuheben
- endgültige auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheid zu erlassen

LRL 2012

Abschnitt 11



Übersicht

Übersicht Liebhaberei					
	Verluste treten auf bei				
	„normaler“ Tätigkeit	„verdächtiger“ Tätigkeit	Vermietung „groß“	Vermietung „klein“	wirtschaftlich verflochtener Tätigkeit
primäre Rechtsquelle	§ 1 Abs. 1 LVO	§ 1 Abs. 2 LVO	§ 1 Abs. 1 IVm § 2 Abs. 3 LVO	§ 1 Abs. 2 IVm § 2 Abs. 4 LVO	§ 1 Abs. 3 LVO
Beispiele	Handelsbetrieb, Dienstleistungsbetrieb (Hotel, Friseur, Arzt)	Rennstall, Jagd, Freizeitlandwirtschaft, Vermietung Segelyacht	Vermietung in Zinshaus (Wohnungen, Büros, Geschäftslokale)	Vermietung von Eigentumswohnungen od. Eigenheimen	zB verlustbringender Schlift mit gewinnbringendem Hotel
Anlaufzeitraum	ja ¹⁾	nein	nein	nein	nein
Kriterienprüfung	ja	nein	ja, wenn Prognose verfehlt	nein	nein
Gewinnprognose zu Beginn	grundsätzlich nein (erst Teil der Kriterienprüfung)	ja	ja (auf 25/28 Jahre)	ja (auf 20/23 Jahre)	nein, aber Prüfung ob unmittelbarer Zusammenhang gegeben ist
Einbeziehen eines (theoretischen) Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns oder (theoretisch) realisierbarer stiller Reserven von Anlagegütern	möglich	möglich	nein	nein	nicht notwendig
Sondergewinnermittlung wird eliminiert	ja (außer bei Befristung)	ja	ja (außer bei Befristung)	ja	nicht notwendig
Annahme von	Einkunftsquelle	Liebhaberei (außer Prognose positiv)	Je nach Prognose	Je nach Prognose	Jedenfalls Einkunftsquelle
Wie lange ?	Einkunftsquelle bis Kriterienprüfung negativ oder Wandel zu § 1 Abs. 2 LVO	Liebhaberei bis Änderung der Bewirtschaftung	Einkunftsquelle, solange Prognose eingehalten bzw. nur unvorhergesehen verfehlt	Einkunftsquelle, solange Prognose eingehalten bzw. nur unvorhergesehen verfehlt oder bis Änderung der Bewirtschaftung	immer
Liebhaberei bei USt denkbar ?	nein	ja	nein	ja, im Wege einer unechten Befreiung	nein