

Teresa Kager, BSc

**Die steuerliche Liebhaberei als Streitthema  
der höchstgerichtlichen Rechtsprechung**

Eine empirische Analyse  
von Erkenntnissen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs

Masterarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades eines Master of Science  
der Studienrichtung Betriebswirtschaft  
an der Karl-Franzens-Universität Graz

Betreuer: Univ.-Prof. Dr. Rainer Niemann

Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre

Graz, März 2018

## **Ehrenwörtliche Erklärung**

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Datum:

Unterschrift:

## **Gender Erklärung**

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in dieser Masterarbeit die Sprachform des generischen Maskulinums angewendet. Es wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die ausschließliche Verwendung der männlichen Form geschlechtsunabhängig verstanden werden soll.

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	<b>V</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b>	<b>VII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b>	<b>VIII</b>
<b>1 Einleitung</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung und Zielsetzung . . . . .	2
1.2 Relevanz . . . . .	2
1.3 Aufbau der Arbeit . . . . .	3
<b>2 Begriff der Liebhaberei und gesetzliche Grundlagen</b>	<b>5</b>
2.1 Liebhaberei-Begriff . . . . .	5
2.2 Notwendigkeit einer Liebhaberei-Regelung . . . . .	7
2.3 Regulative Grundlagen . . . . .	8
2.3.1 Die Liebhabereiverordnung und § 2 Abs 3 EStG . . . . .	8
2.3.2 Liebhabereirichtlinien . . . . .	9
2.3.3 Umsatzsteuerliche Begriffsdefinition in § 2 Abs 5 Z 2 UStG . . . . .	9
<b>3 Abgrenzung erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten von Tätigkeiten der Liebhaberei</b>	<b>10</b>
3.1 Theorien zur Liebhabereibetrachtung . . . . .	10
3.1.1 Objektive vs. subjektive Liebhabereibetrachtung . . . . .	10
3.1.2 Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit . . . . .	11
3.1.3 Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit . . . . .	11
3.1.4 Theorie des objektiven Ertrags . . . . .	13
3.1.5 Theorie der Erwerbstypizität . . . . .	14
3.2 Abgrenzung anhand der Liebhaberei-VO . . . . .	14

3.2.1	Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle . . . . .	15
3.2.2	Betätigungen mit Annahme der Liebhaberei . . . . .	17
3.2.3	Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft . . .	18
3.3	Spezialfall: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung . . . . .	19
3.3.1	Entgeltliche Überlassung von Gebäuden - „Große“ Vermietung . . .	19
3.3.2	Vermietung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen und Mietwohn- grundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten - „Kleine“ Vermie- tung . . . . .	21
3.4	Abgrenzungsunterschiede im Bereich der Umsatzsteuer . . . . .	23
<b>4</b>	<b>Die Liebhabereibeurteilung und -prüfung</b>	<b>25</b>
4.1	Prüfschema der Liebhabereibeurteilung . . . . .	25
4.2	Begriffserklärungen und einzelne bedeutende Regelungen innerhalb der Liebhaberei- VO . . . . .	29
4.2.1	Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss - § 3 LVO . . . . .	29
4.2.2	Änderung der Bewirtschaftung - § 2 Abs 4 LVO . . . . .	30
4.2.3	Unwägbarkeiten . . . . .	31
4.2.4	Prognoserechnung . . . . .	32
4.3	Liebhaberei bei Körperschaften . . . . .	34
4.4	Steuerliche und verfahrensrechtliche Folgen einer (nachträglichen) Liebha- bereibeurteilung . . . . .	36
<b>5</b>	<b>Empirischer Teil - Judikaturanalyse</b>	<b>38</b>
5.1	Forschungsfrage und -ziele . . . . .	38
5.2	Untersuchungsmethode . . . . .	38
5.3	Betrachtungszeitraum . . . . .	39
5.4	Rahmenbedingungen und Annahmen . . . . .	40
5.4.1	Quelle der untersuchten Erkenntnisse . . . . .	41
5.4.2	Das Abgabenverfahren . . . . .	41
5.4.3	Einteilung der Einkunftsarten gem § 2 Abs 3 EStG . . . . .	43

<b>6</b>	<b>Durchführung und Ergebnisse der Analyse</b>	<b>44</b>
6.1	Identifikation der konfliktträchtigsten Regelungen . . . . .	45
6.1.1	Allgemeine Auswertungen - „Sample 0“ . . . . .	45
6.1.2	Sample 1: Auswertung nach Verfahrensanzahl . . . . .	48
6.1.3	Sample 2: Auswertung nach Einkunftsarten . . . . .	50
6.1.4	Sample 3: Auswertung nach Kategorien . . . . .	54
6.1.5	Sample 4: Auswertung nach Gemeinsamkeiten im Sachverhalt . . .	67
6.1.6	Sample 5: Auswertung nach Streitpunkten . . . . .	69
6.1.7	Sample 6: Auswertung nach Streitwerten . . . . .	72
6.2	Zusammenfassung und qualitative Beurteilung der konfliktträchtigsten Re- gelungen . . . . .	75
6.3	Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber . . . . .	82
<b>7</b>	<b>Schlussfolgerung</b>	<b>87</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>XII</b>
	<b>Judikaturverzeichnis</b>	<b>XIV</b>

## Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz	gem	gemäß
aF	alte Fassung	idR	in der Regel
AfA	Absetzung für Abnutzung	iHv	in Höhe von
Anm.	Anmerkung	ImmoESt	Immobilienwertsteuer
Ant.	Anteil	inkl.	inklusive
Anz.	Anzahl	iSd	im Sinne der/des
Art	Artikel	iVm	in Verbindung mit
BAO	Bundesabgabenordnung	iZm	in Zusammenhang mit
BFG	Bundesfinanzgericht	KapG	Kapitalgesellschaft
BFH	Bundesfinanzhof	KöSt	Körperschaftsteuer
BGBI	Bundesgesetzblatt	KStG	Körperschaftsteuergesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen	KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
bspw.	beispielsweise	KV	Kapitalvermögen
BZR	Betrachtungszeitraum	lit	litera
bzw.	beziehungsweise	LRL	Liebhaberei-Richtlinien
dh	das heißt	lt	laut
EK	Einkünfte	LuF	Land- und Forstwirtschaft
Est	Einkommensteuer	LVO	Liebhaberei-Verordnung
EStG	Einkommensteuergesetz	Max	Maximum
EStR	Einkommensteuerrichtlinien	mE	meines Erachtens
etc.	et cetera	Min	Minimum
EU	Europäische Union	mMn	meiner Meinung nach
EUR / €	Euro	MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
EuGH	Europäischer Gerichtshof	nsA	nichtselbständige Arbeit
f	folgende	§	Paragraph
ff	fortfolgende	RIS	Rechtsinformationssystem des Bundes
GB	Gewerbebetrieb		

RL	Richtlinie
Rs	Rechtsache
Rz	Randziffer
S	Seite oder Satz
sA	selbständige Arbeit
StabG	Stabilitätsgesetz
Stpfl	Steuerpflichtige(r)
Tz	Textziffer
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
uU	unter Umständen
u.a.	unter anderem
v.a.	vor allem
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof



## Tabellenverzeichnis

4.1	Prognoserechnung . . . . .	33
6.1	Darstellung der Auswertung des Entscheidungsspruchs der Verfahren . . .	46
6.2	Vergleich der Verfahrensdauern der jeweiligen Betrachtungszeiträume . . .	47
6.3	Verteilung nach Einkunftsarten über beide Betrachtungszeiträume . . . . .	51
6.4	Verteilung nach Einkunftsarten nach Aufteilung je Betrachtungszeitraum .	52
6.5	Unterteilung der Verfahrenszahl der Vermietungseinkünfte in „kleine“ und „große“, 1. BZR . . . . .	55
6.6	Unterteilung der Vermietungsstreitfälle zusätzlich nach betroffenen Steuer- arten, 1. BZR . . . . .	56
6.7	Weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungsfälle, 1. BZR . . . . .	56
6.8	Weitere Unterteilung der „großen“ Vermietungsfälle, 1. BZR . . . . .	57
6.9	Unterteilung der Verfahrenszahl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Steuerarten, 1. BZR . . . . .	58
6.10	Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammengefasste Tä- tigkeiten, 1. BZR . . . . .	60
6.11	Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Steuerarten, 1. BZR . . . . .	60
6.12	Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Zusammengefasste Tätigkeiten . . . . .	61
6.13	Unterteilung der Verfahrenszahl in „große“ und „kleine“ Vermietung, 2. BZR . . . . .	62
6.14	Weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungsfälle, 2. BZR . . . . .	62
6.15	Weitere Unterteilung der „großen“ Vermietungsfälle, 2. BZR . . . . .	63
6.16	Unterteilung der Verfahrenszahl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Steuerarten, 2. BZR . . . . .	64
6.17	Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammengefasste Tä- tigkeiten, 2. BZR . . . . .	64

6.18 Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Steuerarten, 2. BZR . . . . .	65
6.19 Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Zusammengefasste Tätigkeiten, 2. BZR . . . . .	66
6.20 Unterteilung der Verfahrensanzahl der Vermietungseinkünfte in „kleine“ und „große“ Vermietung, angabeorientiert . . . . .	66
6.21 Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammengefasste Tätigkeiten, angabeorientiert . . . . .	67
6.22 Darstellung der Gemeinsamkeiten im Sachverhalt . . . . .	68
6.23 Darstellung der Gemeinsamkeiten im Sachverhalt, angabeorientiert . . . . .	69
6.24 Streitwerte in der Einkommensteuer je Einkunftsart . . . . .	74
6.25 Streitwerte in der Einkommensteuer - Einkunftsart VuV . . . . .	75

## Abbildungsverzeichnis

1	Kurzübersicht Liebhaberei . . . . .	28
2	Verteilung der Verfahrensdauer in Tagen . . . . .	47
3	Boxplot Verfahrensdauer . . . . .	47
4	Verteilung der Verfahrensdauern gesamt für alle Steuerarten . . . . .	48
5	Verteilung der Dauer der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Verfahren	49
6	Verteilung der Dauer der umsatzsteuerlichen Verfahren . . . . .	49
7	Verteilung der Verfahrensdauer nach angabeorientierter Auswertung . . . .	50
8	Verteilung nach Einkunftsarten über beide Betrachtungszeiträume . . . . .	51
9	Verteilung nach Einkunftsarten nach Aufteilung je Betrachtungszeitraum .	53
10	Verteilung nach Einkunftsarten nach angabeorientierter Auswertung . . . .	53
11	Unterteilung der Verfahrenszahl der Vermietungseinkünfte in „kleine“ und „große“, 1. BZR . . . . .	55
12	Unterteilung der Verfahrenszahl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, 1. BZR . . . . .	58
13	Darstellung der Streitpunkte in den ertragsteuerlichen Verfahren . . . . .	70
14	Darstellung der Streitpunkte in den umsatzsteuerlichen Verfahren . . . . .	71
15	Darstellung der Streitwerte in den ertragsteuerlichen Verfahren . . . . .	73

# 1 Einleitung

Die Abgrenzungsproblematik von betrieblicher und privater Sphäre ist im Steuerrecht ein ständig aktuelles Thema. Da ein Steuerpflichtiger klarerweise lieber weniger als mehr Steuern zahlt, ist auch die hohe Streitanfälligkeit betreffend die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben nicht schwer zu begründen. Problematisch wird es insbesondere dann, wenn die Betriebsausgaben überhandnehmen, folglich die Betriebseinnahmen übersteigen und Verluste erzielt werden. Ist dies über einen längeren Zeitraum immer der Fall und ist auch nicht absehbar, wann und ob durch eine bestimmte Betätigung auf die Totalperiode gesehen jemals ein Überschuss erzielt werden kann, befindet man sich mit großer Wahrscheinlichkeit schon in einem heiklen steuerlichen Teilgebiet - dem der Liebhaberei.

Im umgangssprachlichen Sinn werden mit dem Begriff „Liebhaberei“ in erster Linie Freizeit- und Hobbyaktivitäten assoziiert. Es handelt sich um solche Betätigungen, die ein Mensch aus subjektiven Motiven - also aus „Freude an der Tätigkeit“ - heraus betreibt, weil er entweder eine gewisse Vorliebe dafür hat und/oder sie ihm in irgendeiner Form Glücksgefühle bereiten. Er betreibt sie nicht etwa deswegen, weil es sich für ihn finanziell lohnen würde. In den allermeisten Fällen sind diese Tätigkeiten also nicht gewinnbringend - im Gegenteil, man wird eher viel dafür aufwenden ohne sich jemals ausreichend Rückflüsse daraus zu erwarten.

Im steuerlichen Sinne gibt es keine eindeutige Definition von Liebhaberei - alle Anhaltspunkte dafür, was Liebhaberei sein könnte, wurden durch die Rechtsprechung herausgebildet. Laut österreichischem Verwaltungsgerichtshof ist Liebhaberei eine Tätigkeit, die geprägt ist durch eine „in der Lebensführung wurzelnde[n] Neigung“.<sup>1</sup> Schließlich geht es aber im steuerlichen Kontext vor allem darum, ob sich die ausgeübte Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften gem § 2 EStG eignet. Nur Tätigkeiten, die dauerhaft ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis schaffen, kommen als Einkunftsquelle in Betracht.<sup>2</sup> Somit sind jene Tätigkeiten, die ausschließlich Verluste generieren der Privatsphäre zuzuordnen und steuerlich unbeachtlich. Das steuerliche Teilgebiet der Liebhaberei behandelt demnach ein Problem der Abgrenzung von Einkommenserzielung (§ 2 iVm §§ 21, 32 EStG) und Einkommensverwendung (Familie, Freizeit, Haushalt, Privatvergnügen etc.)<sup>3</sup> - was also, wie so häufig im Steuerrecht, abermals eine Erscheinungsform der Abgrenzungsproblematik von betrieblicher und privater Sphäre darstellt.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> VwGH 30.10.1996, 94/13/0165.

<sup>2</sup> Vgl. Doralt / Ruppe / Mayr (2013), S. 29.

<sup>3</sup> Vgl. Beiser (2012), S. 235; Urban (2010), S. 74.

<sup>4</sup> Hundsdorfer (2002), S. 331.

## 1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Was aber nun wirklich als private Hobbytätigkeit anzusehen ist bzw. bei welchen Betätigungen, die auf den ersten Blick als „Hobby“ erscheinen, dennoch ein erwerbswirtschaftlicher Hintergrund besteht, kann in vielen Fällen nicht eindeutig festgestellt werden. Wenn man auch anfangs meinen könnte, dass Hobbytätigkeiten deutlich als solche erkennbar seien und es so gesehen ohnehin klar wäre, dass Verluste aus diesen Liebhabereien steuerlich nicht in Abzug gebracht werden dürfen, so ist doch festzustellen, dass eine Trennungslinie niemals so klar gezogen werden kann. Daher verwundert es auch nicht, dass die Abgrenzungsproblematik von Einkunftsquelle und Liebhaberei ein „- weit mehr als 100 Jahre alter - Zankapfel zwischen Stpff<sup>5</sup> und Steuerbehörden“<sup>6</sup> ist.

Die vorliegende Masterarbeit untersucht die Streitanzfälligkeit von Liebhabereitätigkeiten anhand von Erkenntnissen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (in der Folge: VwGH). Es gilt zu überprüfen, welche die Sachverhalte bzw. Betätigungen sind, bei denen Liebhaberei ein besonders stark umstrittenes Thema ist. Die zu untersuchenden Steuerarten werden auf die wichtigsten Ertragsteuern (insbesondere Einkommensteuer und in Ansätzen Körperschaftsteuer) und die Umsatzsteuer beschränkt. Ziel dieser Masterarbeit ist es, durch das Aufzeigen der besonders konfliktträchtigen Themenbereiche einen Vorschlag für den Gesetzgeber zu formulieren, ob und inwieweit im Gebiet der Liebhaberei Regelungslücken bestehen bzw. Reformbedarf vorhanden ist.

## 1.2 Relevanz

Bei der Liebhabereibetrachtung stellt sich die Frage, ob Verluste aus einer Einkunftsart bzw. -quelle (jener mit Verdacht auf Liebhaberei) mit Überschüssen aus anderen, „herkömmlichen“ Quellen ausgleichsfähig sind. Andererseits kann es natürlich auch sein, dass bei einer schon als Liebhaberei qualifizierten Betätigung vereinzelt Gewinne („Zufallsgewinne“) erwirtschaftet werden, die dann aber aufgrund der Liebhabereiquifikation steuerlich unbeachtlich, also sozusagen „steuerfrei“ sind.

Der - nicht nur für die Betrachtung hier in der Masterarbeit sondern wohl generell - wichtigere Fall ist aber der „Verlustfall“. Würden nämlich jene Tätigkeiten, die ausschließlich Verluste generieren, als Einkunftsquelle anerkannt, fände gesamtwirtschaftlich betrachtet eine enorme Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage und somit auch des Steueraufkommens statt. Währenddessen würde dies nach einzelwirtschaftlicher Betrachtung be-

---

<sup>5</sup> Anm.: Steuerpflichtigen

<sup>6</sup> Renner (2011), S. 261.

deuten, dass der Staat den Steuerpflichtigen ihre Hobbytätigkeiten finanzieren würde.<sup>7</sup> Damit sieht sich die Thematik der Liebhaberei vor allem zwei Facetten des Steuerrechts gegenüber: der Aufkommenssicherung und der Verteilungsgerechtigkeit.<sup>8</sup> Auch in der Steuerberatungspraxis ist Liebhaberei ein Thema, mit dem man immer wieder konfrontiert wird. Darüberhinaus darf nicht vergessen werden, dass ein sehr häufiger Anwendungsfall von Liebhaberei die Vermietung, insbesondere jene von Eigentumswohnungen oder Einfamilienhäusern ist - ein Fall, der überaus viele Steuerpflichtige betrifft. Da Immobilienbesitz für 50 % der österreichischen Bevölkerung - also jeden zweiten Österreicher - auch eine der beliebtesten Anlageformen ist<sup>9</sup>, muss man sich als Eigentümer und Vermieter eventuell mit der Frage der Liebhaberei früher oder später auseinandersetzen.

### 1.3 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit gliedert sich in zwei Abschnitte - in einen rechtlichen und einen empirischen Teil. Zu Beginn wird in einer theoretischen/rechtlichen Abhandlung anhand bereits vorhandener akademischer Literatur sowie Beiträgen in Praktikerzeitschriften und anhand der Judikatur ein Einstieg in das Thema Liebhaberei und die Vermittlung der für den darauffolgenden empirischen Teil relevanten rechtlichen Grundlagen gegeben. Dieser Teil ist von großer Wichtigkeit, um später ein Verständnis insbesondere für die Streitpunkte in den der Urteilsanalyse zugrunde gelegten Erkenntnissen zu entwickeln.

Im zweiten Kapitel der Masterarbeit sollen demnach der Begriff der Liebhaberei sowie die regulativen Grundlagen erklärt werden, wobei in diesem Zusammenhang insbesondere auf die Liebhaberei-Verordnung (in der Folge: LVO) einzugehen ist. Sowohl einkommen- als auch umsatzsteuerliche Aspekte werden hierbei herausgearbeitet. Darauf aufbauend dient das nächste Kapitel der Darstellung der Abgrenzungsproblematik von erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten zu Betätigungen der Liebhaberei, wobei hier zu Beginn die verschiedenen Theorien zur Liebhabereibetrachtung erörtert werden. Hierbei ist erneut auf die LVO zu verweisen, da diese anhand der Differenzierung zwischen gekorener und geborener Liebhabereitätigkeiten sowie Tätigkeiten mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft eine recht konkrete Unterscheidung vornimmt. Wenn sich auch der überwiegende Teil bis hierher mit den ertragsteuerlichen Regelungen befasste, lässt dieses Kapitel auch noch Raum für die umsatzsteuerlichen Rahmenbedingungen der Liebhabereibetrachtung.

---

<sup>7</sup> Vgl. Renner (2005), S. 31.

<sup>8</sup> Vgl. Hundsdorfer (2002), S. 332f.

<sup>9</sup> Vgl. Die Presse (2017a), [online].

Im vierten Kapitel wird die eigentliche Liebhabereibeurteilung angestellt und im Zuge dessen das Prüfschema für die Liebhabereiprüfung erklärt. Einzelne Begriffserklärungen und Detailregelungen innerhalb der LVO bilden ebenso Gegenstand dieses Abschnitts. Auch wird in aller Kürze auf die steuerlichen Folgen eingegangen, die sich bei einer Einkunftsquelle, die sich nachträglich als Liebhabereitätigkeit entpuppt, ergeben.

Mit dem fünften Kapitel schließt der empirische Teil der vorliegenden Masterarbeit an, für den als Untersuchungsmethodik die Urteilsanalyse verwendet wurde. Dabei wurden die in den VwGH-Erkenntnissen geschilderten Sachverhalte bestimmten Kategorien zugewiesen und daraus der Anteil an der Gesamtanzahl der Verfahren ermittelt.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang der Hinweis darauf, dass zwei Betrachtungszeiträume für die Untersuchung gewählt wurden, wobei der wichtigere (!), weil „jüngere“ Zeitraum - 1997-2017 - als der **1. Betrachtungszeitraum** (1. BZR) bezeichnet wurde: Der 2. BZR - 1990-1996 - hingegen ist der ältere, auf den nicht in allen Fragestellungen so ausführlich Bezug genommen wird wie auf den ersten. Deshalb ergeben sich die Bezeichnungen 1. und 2. BZR nach der Reihung der Wichtigkeit und nicht nach deren Chronologie.

In mehreren Samples wurden unterschiedliche Fragestellungen untersucht (Auswertung daher zB nach Verfahrenszahl, Einkunftsarten, Streitpunkten, Streitwerten etc.). Mittels absoluter und relativer Häufigkeiten wurden so die konfliktträchtigsten Regelungen identifiziert und im Anschluss einer qualitativen Betrachtung unterzogen. Im vorletzten Kapitel werden die Handlungsoptionen des Gesetzgebers auf die als besonders problematisch erschienenen Kategorien von Liebhaberei dargestellt, bevor eine Zusammenfassung und Schlussfolgerung der gewonnenen Erkenntnisse die Arbeit abschließen.

## 2 Begriff der Liebhaberei und gesetzliche Grundlagen

In diesem Kapitel werden der Begriff bzw. die Bedeutung der Liebhaberei im allgemeinen Sprachgebrauch sowie im steuerlichen Sinn erklärt. Ebenso wird darauf eingegangen, wie sich der Liebhabereibegriff über die Jahre hinweg verändert hat. Danach werden die regulativen Grundlagen der Liebhaberei dargelegt, wobei neben dem EStG 1988 und dem UStG 1994 besonders die Liebhaberei-Verordnung 1993 angesprochen wird, da diese die mit Abstand wichtigste Rechtsquelle darstellt. Auch auf die korrespondierenden Liebhaberei-Richtlinien wird in diesem Kapitel eingegangen werden.

### 2.1 Liebhaberei-Begriff

Im umgangssprachlichen Sinn wird der Begriff der Liebhaberei dazu herangezogen, jene Tätigkeiten zu beschreiben, die ein Mensch aus subjektiven Motiven - also aufgrund einer gewissen Vorliebe - betreibt. Zu denken ist hier in erster Linie an Hobbies bzw. Freizeitbeschäftigungen. Die „Freude an der Tätigkeit“ bzw. Aspekte wie der Wunsch nach Selbstverwirklichung und das persönliche Glücksgefühl stehen im Vordergrund.<sup>10</sup> So unterscheiden sich solche Betätigungen von den beruflichen Tätigkeiten auch dadurch, dass sie nicht deshalb ausgeübt werden, weil es sich finanziell lohnen würde. In den allermeisten Fällen sind diese Betätigungen also nicht lukrativ.

Im Unterschied dazu gibt es für Liebhaberei im steuerlichen Sinn keine eindeutige Begriffsdefinition.<sup>11</sup> Anhaltspunkte aber liefert vor allem die Judikatur, die über viele Jahrzehnte hinweg den Liebhabereibegriff näher definiert und fortgebildet hat.<sup>12</sup> So spricht der VwGH im Zusammenhang mit Liebhaberei von einer Tätigkeit, die geprägt ist durch eine „in der Lebensführung wurzelnde[n] Neigung“.<sup>13</sup> Welche Betätigungen, die auf den ersten Blick als „Hobby“ erscheinen, aber dennoch einen erwerbswirtschaftlichen Hintergrund haben, kann in vielen Fällen nicht eindeutig festgestellt werden. Deshalb wird steuerlich vor allem darauf abgestellt, ob sich die ausgeübte Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften gem § 2 EStG eignet. Denn Einkünfte können prinzipiell nur positive Ergebnisse sein.<sup>14</sup> Der

---

<sup>10</sup> Vgl. Urban (2010), S. 162ff.

<sup>11</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 303; Stoll (1989), S. 9.

<sup>12</sup> Vgl. VwGH 18.03.1997, 96/14/0045; VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; Kunisch / Fuhrmann (2017), S. 74.

<sup>13</sup> VwGH 30.10.1996, 94/13/0165.

<sup>14</sup> Vgl. Stoll (1989), S. 10ff, 24.



VwGH bezeichnet das Vorliegen positiver Ergebnisse sogar als „Wesensmerkmal“ steuerlich relevanter Einkünfte.<sup>15</sup> Somit kann bei jenen Tätigkeiten, die ausschließlich Verluste generieren, von Ertraglosigkeit ausgegangen werden. Sie sind der Privatsphäre zuzuordnen, für steuerliche Zwecke unbeachtlich und müssen daher außer Ansatz bleiben.<sup>16</sup>

Der Begriff der Liebhaberei im Steuerrecht dient im Unterschied zu jenem im umgangssprachlichen Sinn also grundsätzlich der Abgrenzung von Tätigkeiten, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 EStG dienen, zu Tätigkeiten, bei denen das nicht der Fall ist. Als Einkunftsquellen gem § 2 Abs 3 EStG sind also nur solche Tätigkeiten anzusehen, die auf Erzielung von Überschüssen bzw. Gewinnen gerichtet sind oder solche zumindest erwarten lassen.<sup>17</sup>

Somit ist festzuhalten, dass der umgangssprachliche und der steuerrechtliche Liebhabereibegriff nicht deckungsgleich zu verwenden sind. Der steuerrechtliche Begriff setzt nämlich „das Motiv einer in der Lebensführung wurzelnden Neigung nicht tatbestandsmäßig voraus“<sup>18</sup>. Folglich können auch andere Betätigungen, die nicht in erster Linie als der privaten Lebensführung zuzuordnen erscheinen, in die Liebhabereibetrachtung fallen.

Lange Zeit galt der grundsätzlich für einkommensteuerrechtliche Belange entwickelte Liebhabereibegriff auch im Bereich der Umsatzsteuer. Da aber diesen beiden Steuerarten unterschiedliche Belastungskonzepte zugrunde liegen und das Ziel der Umsatzsteuer die Besteuerung des privaten Konsums ist, konnte diese Regelung nicht aufrechterhalten werden und der umsatzsteuerrechtliche Begriff der Liebhaberei entfernte sich nach und nach deutlich von jenem des Einkommensteuerrechts.<sup>19</sup> Dies geschah auch im Einklang mit europarechtlichen Vorgaben, da bspw. nach der EuGH-Rechtsprechung bereits geringfügige Einnahmen die Unternehmereigenschaft begründen.<sup>20</sup> Im Ertragsteuerrecht stellt sich im Zusammenhang mit der Liebhaberei daher die Frage, ob etwaige Verluste aus einer Einkunftsart bzw. -quelle mit positiven anderen Einkünften ausgleichsfähig sind.<sup>21</sup> Bezogen auf die Umsatzsteuer hingegen bedeutet es, ob ein Vorsteuerabzug zulässig ist oder nicht. Greift die umsatzsteuerliche Liebhaberei, wird die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor.<sup>22</sup>

---

<sup>15</sup> Vgl. VwGH 28.04.1980, 2256/77.

<sup>16</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1; Urban (2010), S. 75; Pernt / Berger (2015), S. 1.

<sup>17</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 301f.

<sup>18</sup> VwGH 30.10.1996, 94/13/0165.

<sup>19</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 303/1-303/2.

<sup>20</sup> EuGH vom 26.09.1996, C-230/94 Rs Enkler.

<sup>21</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1; Kanduth-Kristen / Laudacher / Lenneis / Marschner / Vock (2016), S. 125.

<sup>22</sup> Vgl. Pernt / Berger (2015), S. 1.

## 2.2 Notwendigkeit einer Liebhaberei-Regelung

Gesetzliche Bestimmungen über die Thematik der Liebhaberei sind insbesondere aus Gründen der Steueraufkommenssicherung des Staates (sogenannter Fiskalzweck der Einkommensteuer) sowie der Verteilungsgerechtigkeit vonnöten. Die Steuerbemessungsgrundlage darf daher Aufwendungen für den Konsum eines Steuerpflichtigen nicht enthalten.<sup>23</sup> Grundsätzlich bestehen zwei Möglichkeiten, (unzulässige) Aufwendungen von der Besteuerung auszuschließen: entweder über Abzugsverbote oder über Verlustausgleichs- bzw. -abzugsbeschränkungen. Während bei ersterer Maßnahme nur bestimmte Aufwandsarten steuerlich unbeachtlich gemacht werden, sind bei letzterer alle Arten betroffen. Eine solche Maßnahme ist auch die Regelung über die steuerliche Liebhaberei. Durch Deklaration einer bestimmten Einkunftsart oder -quelle als „privat“, kann diese nicht mehr mit herkömmlichen Einkunftsarten oder -quellen verrechnet werden.<sup>24</sup>

Laut *Beiser* ist Liebhaberei „im System der Einkommensteuer ein Problem der Abgrenzung der Einkunftserzielung (§ 2 Abs 3 und 4 iVm §§ 21 und 32 EStG) von der Einkommensverwendung (Haushalt, Familie, Unterhalt, Hobby, Privatvergnügen etc).“<sup>25</sup> Da zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem Informationsasymmetrie herrscht, ist eine Feststellung, ab wann eine Betätigung der betrieblichen/beruflichen oder der privaten Sphäre (Konsumsphäre) zuzuordnen ist, äußerst komplex. Nur der Steuerpflichtige selbst kennt seine Motive für die Ausübung der Tätigkeit. Die Finanzbehörde kann diese nur vermuten.<sup>26</sup> Insofern sind Theorien über die Liebhabereiproblematik notwendig, die in Abschnitt 3.1 behandelt werden.

Ohne eine gesetzliche Regelung ist das Gebiet der Liebhaberei äußerst missbrauchsanfällig. Der Steuerpflichtige würde in vielen Fällen einen Nutzen daraus ziehen können, seine privaten, konsumbasierten Verluste steuerlich in Abzug zu bringen.<sup>27</sup> Daher hat er uU auch Anreize, dem Finanzamt nicht immer wahrheitsgemäße Auskünfte zu geben um eine Tätigkeit so als steuerbar zu qualifizieren. Betriebswirtschaftlich betrachtet zahlt es sich für ihn immer dann aus, glaubhaft zu machen, dass es sich um eine Einkunftsquelle handelt, wenn der Barwert der Steuerzahlungen aus der liebhabereiverdächtigen Tätigkeit kleiner ist als der Barwert der Steuererstattungen durch die Betätigung und vice versa.<sup>28</sup>

---

<sup>23</sup> Vgl. *Habl* (2006), S. 27ff.

<sup>24</sup> Vgl. *Hundsdoerfer* (2002), S. 332.

<sup>25</sup> *Beiser* (2012), S. 235.

<sup>26</sup> Vgl. *Habl* (2006), S. 20f; *Hundsdoerfer* (2002), S. 337.

<sup>27</sup> Vgl. *Renner* (2005), S. 31.

<sup>28</sup> Vgl. *Hundsdoerfer* (2002), S. 340, 398.

## 2.3 Regulative Grundlagen

In diesem Abschnitt werden die gesetzlichen Grundlagen für die Liebhabereibetrachtung dargestellt. Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich mit den Bestimmungen des EStG und der wichtigsten Rechtsquelle - der Liebhaberei-Verordnung. Darauf folgen ein Abschnitt über die Liebhaberei-Richtlinien und schließlich jener über die Umsatzsteuer.

### 2.3.1 Die Liebhabereiverordnung und § 2 Abs 3 EStG

Gesetzlich geregelt wurde das Gebiet der Liebhaberei erstmals richtig durch die 1. Liebhaberei-Verordnung (LVO I) im Jahre 1990.<sup>29</sup> Davor waren die (wenigen) Anknüpfungspunkte für die Liebhaberei-Betrachtung lediglich im EStG zu finden<sup>30</sup> und beschränkten sich auf die „klassischen“ Fälle von Liebhabereitätigkeiten, wie bspw. Jagd<sup>31</sup> und Fischerei, Rennställe<sup>32</sup>, land- und forstwirtschaftliche Güter<sup>33</sup> sowie Sammlungen. Es wurden also hauptsächlich jene Tätigkeiten einbezogen, die in besonderen (privaten) Neigungen und Vorlieben wurzelten.<sup>34</sup> Erst später wurde der Kreis der Liebhabereitätigkeiten auch auf Tätigkeiten erweitert, die grundsätzlich und ihrem Erscheinungsbild nach eigentlich als erwerbswirtschaftlich zu beurteilen gewesen wären.<sup>35</sup>

Wegen des Fehlens von klaren gesetzlichen Kriterien war es v.a. Sache der Rechtsprechung, eine geeignete Abgrenzung der Liebhaberei von erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten vorzunehmen. Allerdings verlor sich diese zunehmend in Einzelfällen. Aufgrund von negativen wirtschaftlichen Konsequenzen (siehe Abschnitt 3.1.3) dieses sehr kasuistischen Vorgehens und des vom VwGH geübten Ansatzes der Liebhabereibetrachtung, war der Bedarf nach einer einheitlichen Regelung entsprechend groß. Im Jahre 1990 wurde schließlich die LVO I des BMF erlassen,<sup>36</sup> die fortan als gesetzliche Grundlage für die Liebhabereibeurteilung diente, aber noch sowohl Regelungslücken als auch einige verfassungswidrige Bestimmungen beinhaltete.<sup>37</sup> Deshalb wurde am 15. Jänner 1993 mit der LVO II<sup>38</sup> die Neufassung der Verordnung veröffentlicht. Aber auch diese Fassung konnte noch nicht restlos zufrieden stellen.

---

<sup>29</sup> Vgl. LVO I 18.05.1990, BGBl 322.

<sup>30</sup> Vgl. § 2 Abs 3 EStG.

<sup>31</sup> Vgl. VwGH 02.06.1967, 132/67.

<sup>32</sup> Vgl. VwGH 02.10.1953, 826/51.

<sup>33</sup> Vgl. VwGH 24.06.1960, 2109/59; VwGH 08.05.1964, 989/62.

<sup>34</sup> Vgl. Doralt / Ruppe / Mayr (2013), S. 30.

<sup>35</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 307ff; Renner (2005), S. 33.

<sup>36</sup> Vgl. Renner (2011), S. 261.

<sup>37</sup> Vgl. VfGH 12.12.1991, V53/91; VfGH 07.03.1995, B301/94; Hilber (1998), S. 319.

<sup>38</sup> Vgl. LVO II 15.01.1993, BGBl 33/1193.

Das BMF zeigte sich dennoch lange nicht bereit, die VO abermals abzuändern. Erst ein wichtiges Erkenntnis des VwGH<sup>39</sup> vermochte zum Umdenken zu bewegen. Schließlich erfolgte am 21.11.1997 durch BGBl 358/1997 doch eine größere Novellierung der LVO II, mit der, insbesondere in den Fällen der Vermietung, noch einzelne Detailregelungen hinzugefügt wurden.<sup>40</sup> In dieser Fassung ist die LVO grundsätzlich bis heute in Geltung.<sup>41</sup> Der sachliche Anwendungsbereich der LVO erstreckt sich auf die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer.<sup>42</sup> Hinsichtlich des zeitlichen Anwendungsbereich galt die LVO I (1990) für die Veranlagungsjahre 1990-1992, seit 1993 hingegen ist die LVO II (1993) heranzuziehen.<sup>43</sup>

### 2.3.2 Liebhabereirichtlinien

Mit der letzten großen Änderung der LVO im Jahre 1997 wurden auch die korrespondierenden Liebhaberei-Richtlinien (LRL 1997)<sup>44</sup> durch das BMF veröffentlicht. Auch hier waren im Zeitablauf Änderungen nötig. Die aktuell älteste Fassung sind die LRL 2012<sup>45</sup>.

### 2.3.3 Umsatzsteuerliche Begriffsdefinition in § 2 Abs 5 Z 2 UStG

Der Begriff der Liebhaberei ist - im Gegensatz zum EStG oder KStG - im Umsatzsteuergesetz explizit erwähnt.

*§ 2 Abs 5 UStG: „Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt*

*1. (...)*

*2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).“*

Bereits die Formulierung im Gesetzestext macht deutlich, dass der umsatzsteuerliche Liebhabereibegriff die unternehmerische Tätigkeit von der Verbrauchersphäre abgrenzt.<sup>46</sup>

§ 6 LVO enthält eine Legaldefinition zu der Bestimmung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG, die besagt, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei gewissen Betätigungen der Liebhaberei-VO, nämlich jenen, bei denen die Liebhaberei bereits ex ante vermutet werden kann (§ 1 Abs 2 LVO-Betätigungen - siehe hierzu Abschnitt 3.2.2.), vorliegen kann.

---

<sup>39</sup> Vgl. VwGH 03.07.1996, 93/13/0171.

<sup>40</sup> Vgl. Hilber (1998), S. 319f.

<sup>41</sup> Anm.: ...abgesehen von der letzten Novelle durch BGBl 15/1999, die aber keine bedeutenden Änderungen mehr mit sich brachte.

<sup>42</sup> Vgl. LRL 2012 Rz 1.

<sup>43</sup> Vgl. § 8 LVO; zu den Einzelheiten und Detailregelungen der LVO siehe Abschnitt 3.1.

<sup>44</sup> Erlass des BMF vom 23.12.1997, 14 0661/6-IV/14/97.

<sup>45</sup> Richtlinie des BMF vom 01.01.2012, BMF-010203/0599-VI/6/2011.

<sup>46</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 21; Doralt / Renner (2016), Tz 303/1; Renner (2005), S. 36.

### 3 Abgrenzung erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten von Tätigkeiten der Liebhaberei

Für die Abgrenzung einer verlustbringenden Einkunftsquelle zu einer Liebhabereibetätigung spielt es grundsätzlich eine Rolle, ob die Tätigkeit eine größere Nähe zur Gewinnerzielungsabsicht oder aber zur privaten Lebensführung aufweist. Diese Abgrenzung folgt aber keinem „Schwarz-Weiß-Schema“<sup>47</sup> und kann daher in vielen Fällen uneindeutig sein. Deshalb besteht die Notwendigkeit einer Orientierung an der konkreten Ausgestaltung der Tätigkeit sowie ihrer Struktur und Intensität.<sup>48</sup> Die Beantwortung dieser Fragen soll die Klassifizierung der Betätigung erleichtern.

Im vorliegenden Kapitel soll zuerst auf die unterschiedlichen Theorien zur Liebhabereibetrachtung eingegangen werden. Hierbei wird insbesondere zwischen der objektiven und der subjektiven Liebhabereibetrachtung unterschieden. Ebenso soll gezeigt werden, wie sich die Theorien im Laufe der Zeit gewandelt haben. Daraufhin werden die einzelnen Regelungen dargelegt, mit denen die Liebhaberei-VO eine solche Abgrenzung vornimmt. Da diese die gesetzliche Grundlage für die Liebhabereibetrachtung darstellt, sind deren Fallgruppen für die Abgrenzung von besonderem Gewicht. Im Anschluss wird zudem auf die Besonderheiten des Spezialfalles der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingegangen und darüberhinaus werden die Spezifika im Bereich der Umsatzsteuer dargestellt.

#### 3.1 Theorien zur Liebhabereibetrachtung

Wie bereits angesprochen, ist eine klare Abgrenzung zwischen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten und Betätigungen der Liebhaberei ein schwieriges, wenn nicht sogar ein unmögliches Unterfangen. Deshalb haben sich im Laufe der Zeit verschiedene Ansätze/Theorien der Liebhabereibetrachtung herausgebildet, die in der Folge kurz dargestellt werden.

##### 3.1.1 Objektive vs. subjektive Liebhabereibetrachtung

Mit dem Erlass der Liebhaberei-Verordnung konnte nicht nur das kasuistische Vorgehen des Verwaltungsgerichtshofs eingedämmt werden, sondern es fand auch eine Wende hinsichtlich seiner Methodik der Liebhabereibetrachtung statt. Vor der LVO beruhte die Beurteilung des VwGH auf seiner Theorie einer objektiven Liebhabereibetrachtung. Der

---

<sup>47</sup> Renner (2011), S. 264.

<sup>48</sup> Vgl. Renner (2011), S. 261.

Grundgedanke hierbei war, dass eine Betätigung - um als Einkunftsquelle zu gelten - *objektiv* ertragsfähig sein müsse.<sup>49</sup> Eine subjektive Liebhabereibetrachtung wurde abgelehnt. Allerdings bekannte sich der VwGH schon damals dazu, den subjektiven Willen des Steuerpflichtigen subsidiär in jenen Fällen doch zu überprüfen, in denen die objektive Ertragsfähigkeit nicht eindeutig feststellbar war.<sup>50</sup>

Im Gegensatz dazu meint die subjektive Ertragsfähigkeit das Abstellen auf ein „Ertragsstreben“.<sup>51</sup> Diese Theorie der Liebhabereibetrachtung wählte bspw. schon früh der deutsche Bundesfinanzhof.<sup>52</sup>

### 3.1.2 Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit

Die Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit stellt also darauf ab, ob eine Betätigung objektiv als ertragsfähig einzustufen ist. Dabei ist eine Gesamtbildbetrachtung der Tätigkeit nach Art und Struktur anzustellen. Bisherige vorhandene Verluste allein schließen die Ertragsfähigkeit noch nicht aus; stattdessen kommt es darauf an, ob die Tätigkeit objektiv betrachtet auch keinen Gesamtgewinn *erwarten* lässt. Es ist also „nur“ die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erzielung eines Gesamtgewinnes entscheidend. Dieser Ansatz wurde - wie bereits angesprochen - vor dem Erlass der LVO vom VwGH vertreten.<sup>53</sup>

Problematiken in Zusammenhang mit diesem Ansatz der Liebhaberei-Betrachtung waren vor allem im betriebswirtschaftlichen Kontext zu erkennen. Das betriebswirtschaftlich sinnvolle Einstellen einer verlustbringenden Tätigkeit wurde vom VwGH als Liebhabereieingeständnis bewertet, was natürlich dazu führte, dass der Anreiz für den Unternehmer, ein wirtschaftliches Risiko einzugehen, deutlich sank, weil dieser dann auch noch nachträglich negative steuerliche Folgen befürchten musste (Nachversteuerung aufgrund der Versagung des Verlustausgleichs, kein Vorsteuerabzug,...).

### 3.1.3 Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit

Im Unterschied zur objektiven Liebhabereitheorie ist die Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, dem man im Steuerrecht immer wieder begegnet.<sup>54</sup> Nach diesem Prinzip wird ein fleißiger, aber erfolgloser Unternehmer

---

<sup>49</sup> Vgl. VwGH 14.06.1988, 87/14/0112.

<sup>50</sup> Vgl. VwGH 18.11.1987, 86/13/0132; VwGH 19.04.1988, 88/14/0005; Kanduth-Kristen / Laudacher / Lenneis / Marschner / Vock (2016), S. 125f.

<sup>51</sup> Vgl. Quantschnigg / Schuch (1993), § 2 Tz 17.

<sup>52</sup> Vgl. BFH vom 19.11.1985 VIII R 4/83 (BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289).

<sup>53</sup> Vgl. Renner (2005), S. 34.

<sup>54</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 17; Hundsdoerfer (2002), S. 333.

geschützt, da rein auf das subjektive Ertragsstreben abzustellen ist. Für die Liebhabereibeurteilung ist im Zusammenhang mit dieser Theorie also festzuhalten, dass die persönliche Einstellung des Steuerpflichtigen, durch seine Tätigkeit Überschüsse erzielen zu wollen, für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ausreicht.<sup>55</sup>

Mit Erlass der Liebhabereiverordnung schwenkte der Ansatz der Liebhabereibetrachtung von der objektiven (laut früherer Rechtsprechung) auf die subjektive Ertragsfähigkeit (laut LVO) um. Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen wurde in den Mittelpunkt gerückt.<sup>56</sup>

Dies ergibt sich allein schon aus dem Wortlaut des § 1 Abs 1 LVO, der besagt:

*Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (...), die*

*- durch die **Absicht** veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, (...)*

Da diese Absicht allerdings nur auf einen inneren Vorgang zurückzuführen ist,<sup>57</sup> muss sie durch entsprechende Handlungen in die Außenwelt treten. Deshalb sollen objektive Kriterien die Nachvollziehbarkeit des subjektiven Willens durch Dritte ermöglichen.<sup>58</sup> Kann dies nicht erreicht werden, ist der subjektive Wille alleine **nicht** ausreichend.<sup>59</sup>

Doralt und Renner meinen dazu:

*„Auch bei behauptetem subjektivem Ertragsstreben ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung davon auszugehen, dass eine erwerbswirtschaftliche Betätigung iSd § 2 [EStG] ohne Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrags nicht denkbar ist.“<sup>60</sup>*

Die Gewinnerzielungsabsicht muss deshalb oft mittels einer Gesamtüberschussprognose (siehe Abschnitte 4.2.1 und 4.2.4.) bzw. Totalerfolgsprognose (objektiv nachvollziehbar) belegt werden.<sup>61</sup> Somit ist die Gewinnerzielungsabsicht ein zweigliedriges Tatbestandsmerkmal; sie ist subjektiver Art mit objektiven Einflüssen. Daher wird auch von Objektivierung des subjektiven Tatbestandsmerkmals bzw. von „objektivierbarer Gewinnerzielungsabsicht“ gesprochen.<sup>62</sup> Ein Beispiel für objektiv nachvollziehbare Kriterien<sup>63</sup>, die

---

<sup>55</sup> Vgl. Stoll (1989), S. 65ff.

<sup>56</sup> Vgl. Renner (2011), S. 261; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124.

<sup>57</sup> Vgl. Stoll (1989), S. 41; Urban (2010), S. 208.

<sup>58</sup> Vgl. Habl (2006), S. 20; Hundsdoerfer (2002), S. 337.

<sup>59</sup> Vgl. Renner (2011), S. 262; VwGH 16.05.2007, 2002/14/0083; VwGH 29.01.2003, 97/13/0015.

<sup>60</sup> Doralt / Renner (2016), Tz 320.

<sup>61</sup> Vgl. Hundsdoerfer (2002), S. 379.

<sup>62</sup> Vgl. Hundsdoerfer (2002), S. 429; Habl (2006), S. 21; Rauscher (2003), S. 643.

<sup>63</sup> Zur Kriterienprüfung siehe im Detail Abschnitt 3.2.1.

die subjektive Gewinnerzielungsabsicht belegen können, wäre etwa der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger, abgesehen von jener Tätigkeit, keine weitere Tätigkeiten zur Einkünfteerzielung ausübt und er uU sogar seinen Lebensunterhalt daraus bestreiten muss. Indiz für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht wäre etwa der umgekehrte Fall.<sup>64</sup>

Anders als bei der objektiven Liebhabereitheorie, die eine ertraglose Betätigung von Beginn an als Liebhaberei beurteilt, kann nach der subjektiven Theorie eine Betätigung bis zur Kenntnis der Ertraglosigkeit als Einkunftsquelle gelten.<sup>65</sup> So bedeutet eine negative Gewinnprognose noch nicht sofort, dass die Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen ist - sie ist lediglich eine beobachtbare, notwendige aber nicht hinreichende Voraussetzung. Um die subjektive Gewinnerzielungsabsicht ausschließen zu können, müssen noch weitere Gründe, die ihrer Natur nach „persönliche“ Motive des Steuerpflichtigen darstellen, hinzutreten. Dies könnte bspw. bei der Aufrechterhaltung des Betriebes zur Versorgung von nahen Angehörigen, aus (Familien-)Tradition, aus besonderem persönlichen Interesse bzw. Selbstverwirklichung („Forschergeist“) oder für die Situation der Arbeitslosigkeit der Fall sein.<sup>66</sup> Auch das Betreiben der Betätigung wegen gesellschaftlicher Vorteile wie Ansehen und Prestige sowie ausschließlich zum Erwirken von Steuerersparnissen sind als solche persönliche Gründe anzusehen.<sup>67</sup>

### 3.1.4 Theorie des objektiven Ertrags

Im Gegensatz zur Theorie der objektiven *Ertragsfähigkeit* kommt es bei jener des objektiven *Ertrags* nicht darauf an, ob ein Gesamtgewinn zu erwarten wäre, sondern darauf, ob **tatsächlich** ein Überschuss besteht. Nur in diesem Fall kann eine Liebhabereivermutung verworfen werden. Auch ist es in diesem Fall belanglos, woher - also aus objektiven oder subjektiven Gründen - die Verluste rühren.<sup>68</sup> Somit kann sich nicht einmal der (subjektiv) redliche Unternehmer, der aber widrigen Umständen ausgesetzt ist, darauf berufen, er wäre aufgrund eben dieser Umstände erfolglos geblieben. Ebenso wenig ist das Argument zulässig, dass sich die Verluste nur aufgrund unvorhersehbarer und unabwendbarer Ereignisse ergeben hätten. Somit ist dies der strengste Ansatz, der die größte Anzahl der Fälle als Liebhabereitätigkeit bewerten würde.

---

<sup>64</sup> Vgl. Habl (2006), S. 23; Renner (2011), S. 262; Renner (2005), S. 31.

<sup>65</sup> Vgl. Kanduth-Kristen / Laudacher / Lenneis / Marschner / Vock (2016), S. 126.

<sup>66</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 363/1; Kanduth-Kristen / Laudacher / Lenneis / Marschner / Vock (2016), S. 132.

<sup>67</sup> Vgl. Akademische Arbeitsgemeinschaft (2015), S. 7.

<sup>68</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 18f.



### 3.1.5 Theorie der Erwerbstypizität

Diese vierte Theorie der Liebhabereibetrachtung geht zurück auf die Rechtsmeinung von *Stoll*, der damit sowohl den objektiven als auch den subjektiven Ansatz ablehnt und sich stattdessen mit den Betriebsausgaben auseinandersetzt. *Stoll* stellt sich die Frage, ob die betrieblichen Aufwendungen auch sachgerecht im Sinne eines - erwerbstypischen bzw. berufstypischen - Handelns und Wirkens sind.<sup>69</sup>

## 3.2 Abgrenzung anhand der Liebhaberei-VO

Die Liebhaberei-Verordnung stellt in erster Linie auf die „Betätigung“ als Überbegriff für die Liebhabereibeurteilung ab. Damit ist jedes nach außen gerichtete Handeln gemeint, das einen Einkunftstatbestand des § 2 Abs 3 EStG oder § 7 Abs 2 KStG erfüllt.<sup>70</sup> Grundsätzlich kann eine Betätigung innerhalb jeder betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsart entfaltet werden<sup>71</sup> - nicht einmal die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind hiervon ausgenommen.<sup>72</sup>

In § 1 LVO wird zwischen folgenden Betätigungen unterschieden:

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (Abs 1)
- Betätigungen mit Annahme der Liebhaberei (Abs 2)
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (Abs 3)

Die Zuteilung zu einer dieser Kategorien wird zunächst nach objektiven Kriterien, also dem äußeren Erscheinungsbild nach durchgeführt. Es ist darauf abzustellen, worin der Schwerpunkt der Betätigung liegt.<sup>73</sup>

Die Tätigkeit der Vermietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen nimmt eine Sonderstellung innerhalb der Liebhabereibeurteilung ein, da die Zuordnung je nach Ausgestaltung des Sachverhaltes erfolgt. Handelt es sich um eine entgeltliche Überlassung von Gebäuden, liegt eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO vor, während bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 LVO vorliegt.

---

<sup>69</sup> Vgl. *Stoll* (1989), S. 70ff; *Quantschnigg / Schuch* (1993), § 2 Tz 18.

<sup>70</sup> Vgl. *Rauscher / Grübler* (2003), S. 82.

<sup>71</sup> Vgl. *Rauscher / Grübler* (2003), S. 40.

<sup>72</sup> Vgl. *Kanduth-Kristen / Laudacher / Lenneis / Marschner / Vock* (2016), S. 125; BFH 28.08.2008, VI R 50/06; UFS 01.02.2008, RV/0836-G/07.

<sup>73</sup> Vgl. *Hilber* (2010), S. 25.

### 3.2.1 Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle

In § 1 Abs 1 LVO sind jene Betätigungen geregelt, die auf den ersten Blick **kein** Naheverhältnis (bzw. keine Verbindung) zur privaten Lebensführung vermuten lassen und das typische Erscheinungsbild eines Betriebes (Gewerbebetriebes, freiberufliche Tätigkeit) aufweisen.<sup>74</sup> Daher kann grundsätzlich angenommen werden, dass es sich um eine (steuerbare und steuerpflichtige) Einkunftsquelle handelt. Gewinne aus dieser Einkunftsquelle sind daher zu versteuern, Verluste sind ausgleichs- bzw. vortragsfähig.<sup>75</sup>

Nicht nur Betätigungen, die objektiv betrachtet in keinem Naheverhältnis zur privaten Lebensführung stehen, werden § 1 Abs 1 LVO zugeordnet, sondern auch die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die nach objektivem Verständnis grundsätzlich nicht für die Nutzung im privaten Kontext geeignet sind. Bei der Beurteilung der „Eignung“ für die private Nutzung ist in einer Einzelfallbetrachtung vor allem auf die Intensität der Ausübung bzw. die Größe des betroffenen Wirtschaftsgutes oder - bei mehreren Wirtschaftsgütern - auf die Anzahl derselben abzustellen.<sup>76</sup> So ist bspw. die Vermietung eines Zinshauses als Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des Abs 1 einzuordnen, während dies auf eine Eigentumswohnung nicht zutrifft.<sup>77</sup> Auch wird ein großer landwirtschaftlicher Betrieb eher Abs 1 erfüllen als eine kleine, nur wenige Hektar umfassende Landwirtschaft.<sup>78</sup> Betätigungen, die bereits dieser Kategorie zugeordnet wurden, haben einen „Startvorteil“, da sie vom BMF prinzipiell von vornherein als Einkunftsquelle betrachtet und ihre „Anlaufverluste“ grundsätzlich steuerlich anerkannt werden. Anlaufverluste sind jene Verluste, die sich entweder innerhalb der ersten drei Jahre ab Eröffnung des Betriebs oder aber innerhalb der ersten fünf Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für den Betrieb ergeben.<sup>79</sup> Dieser Anlaufzeitraum wird aber dann nicht zugestanden, wenn von vornherein klar ist, dass die Tätigkeit nur auf begrenzte Zeit angelegt ist.<sup>80</sup> Teilweise gibt es Betätigungen bzw. Unternehmensgegenstände, bei denen der Schluss auf eine vorzeitige Beendigung gerechtfertigt ist oder bei denen mit der Einstellung systembedingt zu rechnen ist. Zu denken wäre hier insbesondere an Privatgeschäftsvermittler, die Subvertreter werben, oder an betriebliche Vertreter im Schneeballsystem.<sup>81</sup>

---

<sup>74</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 43; VwGH 20.11.1996, 89/13/0259; VwGH 05.08.1993, 93/14/0036.

<sup>75</sup> Vgl. Quantschnigg / Schuch (1993), § 2 Tz 22.

<sup>76</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2016), S. 2; Die Presse (2017b), [online]; VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0002.

<sup>77</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2002), S. 365.

<sup>78</sup> VwGH 24.06.1999, 97/15/0146; Renner (2011), S. 264.

<sup>79</sup> Vgl. § 2 Abs 2 LVO; Bilanz-Verlag (2011), S. 1.

<sup>80</sup> Vgl. Linde (2014), S. 1471; Quantschnigg / Schuch (1993), § 2 Tz 26.1-26.5.

<sup>81</sup> Vgl. Kanduth-Kristen / Laudacher / Lenneis / Marschner / Vock (2016), S. 133; siehe hierzu auch die Ergebnisse des empirischen Teils.

Bei Betätigungen mit Vermutung der Einkunftsquelleneigenschaft ist kein Betrachtungszeitraum nötig (ausgenommen: „große Vermietung“ - hierzu siehe Abschnitt 3.3.1). Die Betätigungen gem § 1 Abs 1 LVO können dann nur ausnahmsweise doch noch den Tatbestand der Liebhaberei erfüllen (daher „gekorene“ Liebhabereibetätigungen; im Vgl. zu den „geborenen“, s. unten) und zwar dann, wenn sie der Kriterienprüfung gem § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO nicht standhalten. Anhand der Kriterienprüfung soll beim Anfallen von Verlusten die Gewinnerzielungsabsicht durch objektiv nachvollziehbare Handlungen kenntlich gemacht werden.<sup>82</sup> Folgende Umstände sind im Rahmen dieser Prüfung zu beachten<sup>83</sup>:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Bei der Kriterienprüfung muss zwar zunächst jedes einzelne Kriterium gesondert geprüft werden, grundsätzlich ist aber eine Gesamtbildbetrachtung anzustellen. Daher ist auch eine unterschiedliche Gewichtung der einzelnen Kriterien denkbar. So ist etwa das Treffen strukturverbessernder Maßnahmen als sehr starkes Indiz für die Absicht zur Gewinnerzielung anzusehen.<sup>84</sup>

Der Prüfungsvorgang im Rahmen der § 1 Abs 1 LVO-Betätigungen sieht somit folgendermaßen aus: Zu Beginn erfolgt die Einstufung der Betätigung als Einkunftsquelle unter Inkaufnahme von Anlaufverlusten. Der Steuerpflichtige muss hier aber in Aussicht stellen, dass die Betätigung in Zukunft auch objektiv betrachtet ertragsfähig sein wird, dh die Absicht des Steuerpflichtigen muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinns bzw. -überschusses gerichtet sein. Damit ist das wirtschaftliche Ergebnis gemeint, das über den gesamten Zeitraum von Beginn der Tätigkeit bis zu deren Beendigung erzielt wird.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Siehe hierzu Abschnitt 3.1.3.

<sup>83</sup> § 2 Abs 1 Z 1 - Z 6 LVO.

<sup>84</sup> Vgl. Renner (2011), S. 262f; VwGH 30.07.2002, 96/14/0020.

<sup>85</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1; siehe Abschnitt 4.2.1.

Bleiben aber die tatsächlichen Ergebnisse hinter den geplanten zurück, sodass der Gesamtüberschuss nicht erreicht zu werden droht, ist die Kriterienprüfung anzustellen. Allein das langjährige Erzielen von Verlusten bedeutet nämlich noch nicht unbedingt den Ausschluss der Einkunftsquelleneigenschaft.<sup>86</sup> Der Steuerpflichtige muss vielmehr anhand dieser objektiv nachvollziehbaren Kriterien beweisen, dass er Gewinnerzielungsabsicht hat und er sich redlich um die Ertragsfähigkeit der Betätigung bemüht. Sollte sich bei der Kriterienprüfung in einem Jahr schließlich herausstellen, dass die Betätigung nie erfolgsbringend wird sein können, so ist sie ab diesem Zeitpunkt als Liebhabereitätigkeit anzusehen. Bis dahin kann sie jedoch rückwirkungslos als Einkunftsquelle eingestuft werden.<sup>87</sup>

### 3.2.2 Betätigungen mit Annahme der Liebhaberei

Anders als bei den Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle gem § 1 Abs 1 LVO liegt bei den Betätigungen mit Annahme der Liebhaberei gem § 1 Abs 2 LVO sehr wohl ein Berührungspunkt zur privaten Lebensführung vor. Daher kann Liebhaberei in diesen Fällen grundsätzlich angenommen werden („geborene Liebhabereibetätigungen“), dies ist aber widerlegbar. Jene Betätigungen sind also nur „liebhabereiverdächtig“, dh es besteht von Gesetzes wegen grundsätzlich einmal die Vermutung einer Liebhabereitätigkeit und den Steuerpflichtigen trifft die Obliegenheit, das Gegenteil zu beweisen.<sup>88</sup>

§ 1 Abs 2 LVO zählt folgende Tatbestände zu den Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung:

*Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

---

<sup>86</sup> Vgl. Habl (2006), S. 22.

<sup>87</sup> Vgl. Linde (2016), S. 1228; VwGH 21.04.2016; 2013/15/0097.

<sup>88</sup> Vgl. VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055; Renner (2004), S. 373.

Gem § 1 Abs 2 LVO ist also bei jenen Tätigkeiten Liebhaberei anzunehmen, die typischerweise auf eine Neigung zurückgeführt werden können, die in der Lebensführung wurzelt. Wie oben aufgezählt, sind hier vor allem die „klassischen“ Fälle von Liebhaberei erfasst: die Bewirtschaftung von Sport- und Freizeitwirtschaftsgütern, Luxuswirtschaftsgütern wie Yachten etc. Das hobbymäßige Betreiben einer Schafzucht sowie einer kleinen Landwirtschaft fällt auch unter diese Definition.<sup>89</sup> Zusätzlich sind in Z 3 explizit auch Vermietungstätigkeiten angeführt. Die Besonderheiten iZm liebhabereiverdächtigen Tätigkeiten aus VuV werden in Abschnitt 3.3 noch ausführlicher dargelegt. Hier ist der Grundsatz der „substance over form“ zu beachten - der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit und nicht ihr äußeres Erscheinungsbild entscheidet über die Einordnung der Betätigung.<sup>90</sup>

Von großer Bedeutung ist die Möglichkeit, die Liebhabereivermutung widerlegen zu können. Die Liebhaberei kann demnach ausgeschlossen werden, wenn innerhalb eines „absehbaren Zeitraums“ ein Gesamtüberschuss erwartet werden kann. In der Praxis wird hierfür vor allem die Prognoserechnung (siehe Abschnitt 4.2.4) als „Beweismittel“ herangezogen.<sup>91</sup>

### 3.2.3 Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft

Als dritten Tatbestand der Abgrenzung zwischen Einkunftsquelle und Liebhaberei nennt die LVO in § 1 Abs 3 Betätigungen, bei denen jedenfalls von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Dies kann anders als der erste Tatbestand (§ 1 Abs 1 LVO) auch nicht widerlegt werden. Jene Betätigungen, die sich unter diesen Tatbestand subsumieren lassen, sind von der LVO aus lenkungs politischen Motiven heraus privilegiert.<sup>92</sup> Gemeint sind hier Beurteilungseinheiten, die mit weiteren Einheiten des Steuerpflichtigen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und die zwar grundsätzlich unter § 1 Abs 1 LVO fallen würden, deren Weiterführung aber trotz vorhandener Ertragsunfähigkeit aus bestimmten Gründen mit Einkunftsquelleneigenschaft zulässig ist. Gem der taxativen Aufzählung in § 1 Abs 3 LVO handelt es sich um Gründe der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz und der wirtschaftlichen Verflechtung. Zu denken ist hier insbesondere an eine grundsätzlich unrentable Beurteilungseinheit eines Steuerpflichtigen, die sich durch Synergieeffekte iZm einer anderen Beurteilungseinheit auszeichnet.<sup>93</sup>

---

<sup>89</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2016), S. 2; Bilanz-Verlag (2011), S. 1.

<sup>90</sup> Vgl. Quantschnigg / Schuch (1993), § 2 Tz 22; Beiser (2012), S. 235.

<sup>91</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2016), S. 2; Bilanz-Verlag (2011), S. 1; Anm.: Auch eine spätere Änderung der Bewirtschaftungsart (s. Abschnitt 4.2.2) kann die Widerlegung der Liebhabereivermutung bewirken.

<sup>92</sup> Vgl. Renner (2011), S. 264.

<sup>93</sup> Anm.: wie etwa ein Fleischereibetrieb im Zusammenhang mit einem Gasthaus oder das Anbieten alternativer im Verhältnis zur traditionellen Heilbehandlung durch einen praktischen Arzt; vgl. VwGH 25.06.2008, 2006/15/0218; Renner (2011), S. 263f.

### 3.3 Spezialfall: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien stellen im Rahmen der Liebhabereibetrachtung einen Spezialfall dar. Nicht alle Arten von Vermietung werden von der Liebhaberei-Verordnung einheitlich betrachtet, sondern es muss zwischen dem Tatbestand der „großen“ und der „kleinen“ Vermietung differenziert werden. Die Unterscheidung ist deshalb von Bedeutung, da die „kleine“ Vermietung einen Fall des § 1 Abs 2 LVO (also der Betätigungen mit Liebhabereivermutung) darstellt, während die „große“ Vermietung die Vermutung einer Einkunftsquelle gem § 1 Abs 1 LVO begründet.

#### 3.3.1 Entgeltliche Überlassung von Gebäuden - „Große“ Vermietung

Der Tatbestand der „großen“ Vermietung ist innerhalb der LVO in § 2 Abs 3 normiert. Gemeint ist die entgeltliche Überlassung ganzer Gebäude bzw. die unmittelbare oder mittelbare Überlassung von Gebäuden, sofern sie nicht unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO fällt.<sup>94</sup> Die „große“ Vermietung ist also durch den Tatbestand der „kleinen“ Vermietung negativ abgegrenzt. Zuerst ist daher zu prüfen, ob eine „kleine“ Vermietung vorliegt (dazu siehe sogleich). Falls dies zu verneinen ist, liegt eine „große“ Vermietung vor. Zinshäuser sind etwa der beispielhafteste Anwendungsfall der „großen“ Vermietung.<sup>95</sup>

Die „große“ Vermietung unterscheidet sich von den „klassischen“ § 1 Abs 1-Tätigkeiten allerdings in einigen Punkten. Anders als bei den übrigen Anwendungsfällen (siehe Abschnitt 3.2.1) kommt hier **kein** Anlaufzeitraum gem § 2 Abs 2 LVO zur Anwendung; stattdessen ist ein Gesamtbetrachtungszeitraum (absehbarer Zeitraum) gem § 2 Abs 3 LVO zugrunde zu legen, innerhalb dessen ein Überschuss erzielt werden muss.<sup>96</sup> Dieser Zeitraum beträgt 25 Jahre ab Beginn der Vermietungstätigkeit bzw. 28 Jahre ab dem Zeitpunkt, an dem erstmalig Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung angefallen sind.<sup>97</sup>

Einen wichtigen Unterschied zur „kleinen“ Vermietung stellt der Liebhabereibeurteilungsmaßstab dar. Bei der „großen“ Vermietung hat die Liebhabereibeurteilung in mehreren Schritten zu erfolgen. Die objektive Ertragsfähigkeit ist - anders als bei der „kleinen“ Vermietung - als Maßstab hierfür nicht ausreichend. Sie stellt lediglich die Mindestanforderung an diesen Tatbestand dar. Insofern muss der Gegenstand der Vermietung - **erstens** - einen Gesamtüberschuss erzielen lassen und zwar innerhalb eines Zeitraums,

---

<sup>94</sup> Vgl. LRL 2012, Rz 58.

<sup>95</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1.

<sup>96</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2002), S. 365f.

<sup>97</sup> Vgl. LRL 2012, Rz 60; Rauscher (2003), S. 643f.

der im Verhältnis zum absehbaren Zeitraum (siehe oben) angemessen (auch Angemessenheit der Zeitrelation genannt<sup>98</sup>) ist. Damit ist klarerweise nichts anderes gemeint, als dass innerhalb des absehbaren Zeitraums (von 25 bzw. 28 Jahren) ein Gesamtüberschuss erreicht werden muss. Wird diese Mindestvoraussetzung nicht erfüllt, weil der Zeitraum, in dem sich ein Gesamtüberschuss ergäbe, und der absehbare Zeitraum in einem Missverhältnis zueinander stehen, liegt keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei vor.<sup>99</sup>

Wurde insoweit das Vorliegen einer Einkunftsquelle festgestellt, ist weiters zu überprüfen, ob die Planung des Steuerpflichtigen sich auch realisiert. Wenn die tatsächlichen Ergebnisse hinter den prognostizierten zurückbleiben, sodass ein Gesamtverlust über den absehbaren Zeitraum entsteht, muss in einem **zweiten** Schritt die Kriterienprüfung nach § 2 LVO angestellt werden und die nun liebhabereiverdächtig gewordene Tätigkeit mittels objektiver Kriterien auf das Vorhandensein der (subjektiven) Gewinnerzielungsabsicht untersucht werden. Dabei ist insbesondere darauf abzustellen, ob der Vermieter der Liegenschaft ein betriebswirtschaftlich sinnvolles Verhalten gesetzt und entsprechende Verbesserungsmaßnahmen vorgenommen hat, um die unerwartet schlechten Ergebnisse umzukehren.<sup>100</sup>

Als weiteren Unterschied zur „kleinen“ Vermietung kann die entgeltliche Überlassung von Gebäuden auch dann, wenn sich nach mehreren Jahren objektiv herausstellt, dass sie nicht gewinnbringend sein kann, bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden. Liebhaberei liegt erst dann vor, wenn die Vermietung trotz des Wissens um die Erfolglosigkeit nicht beendet wird.<sup>101</sup>

Als ein häufiger Anwendungsfall der „großen“ Vermietung ist das Bauherrenmodell zu nennen, das vor allem aufgrund seiner Steuervorteile beliebt ist. Hierbei wird eine größere Immobilie von mehreren Personen erworben und langfristig vermietet. Die Miteigentümer besitzen in diesem Modell aber keine abgegrenzten Wohneinheiten, sondern halten vielmehr einen (Prozent-)Anteil am gesamten Objekt. Ein Bauherrenmodell wird von den Finanzbehörden sehr genau auf Liebhaberei geprüft. Deshalb wird - obwohl es sich um eine „große“ Vermietung handelt - überwiegend sofort die Vorlage einer Prognoserechnung über einen absehbaren Zeitraum von 25 bzw. 28 Jahren verlangt.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> Vgl. LRL 2012, Rz 62.

<sup>99</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2002), S. 365f.

<sup>100</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 643f.

<sup>101</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 644.

<sup>102</sup> Vgl. Gaedke / Stingl / Huber-Wurzinger (2013), S. 43f.

### 3.3.2 Vermietung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten - „Kleine“ Vermietung

Eine konkrete Regelung zur „kleinen“ Vermietung wurde erst durch die letzte große Novelle der LVO im Jahre 1997<sup>103</sup> eingeführt. § 1 Abs 2 Z 3 LVO spricht in diesem Zusammenhang von der „Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“.<sup>104</sup> Es handelt sich also um die Vermietung von Objekten, die typischerweise für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung geeignet sind.<sup>105</sup> Daher ist bei der „kleinen“ Vermietung grundsätzlich zuerst eine Liebhabereibetätigung zu vermuten.

Die LRL 2012 zählen in Rz 78 einige Fälle der „kleinen“ Vermietung demonstrativ auf. Darunter fallen insbesondere Ein- und Zweifamilienhäuser (unabhängig davon, ob es sich dabei etwa auch um Bungalows, Villen, Ferienhäuser etc. handelt), Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke (mit qualifizierten Nutzungsrechten), Fremdenzimmer, einzelne Apartments (Mietwohnungen) etc.<sup>106</sup> Unter Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ist jener Fall zu verstehen, in dem ein „Miteigentumsanteil mit einem Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohnung derart verbunden ist, dass dieses Nutzungsrecht eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschafft“<sup>107</sup> - was bspw. zum Ausschluss des Vorliegens eines Bauherrenmodells führt (vgl. Abschnitt 3.3.1).<sup>108</sup>

Die Liebhabereivermutung bei der „kleinen“ Vermietung kann jedoch widerlegt werden, was meist anhand von Prognoserechnungen bewerkstelligt wird. Im Unterschied zur „großen“ Vermietung muss ein Gesamtüberschuss aber bereits nach 20 Jahren (ab Beginn der Betätigung) bzw. 23 Jahren (ab erstmaligem Anfallen von Aufwendungen/Ausgaben) erreicht werden.<sup>109</sup> Diese Ungleichbehandlung der Betrachtungszeiträume bzw. generell die Unterscheidung zwischen „großer“ und „kleiner“ Vermietung wurde in der Literatur zum Teil heftig kritisiert und deren Zulässigkeit bestritten.<sup>110</sup> Laut *Rauscher* ist aber eine Unterscheidung sehr wohl zulässig wie auch sinnvoll aufgrund der unterschiedlichen Beurteilungsmaßstäbe.<sup>111</sup> Ist die Prognoserechnung plausibel und lässt innerhalb des Zeitraums

---

<sup>103</sup> Vgl. BGBl Nr. 358/1997.

<sup>104</sup> Anm.: Zuvor kannte die LVO nur die weniger genaue Formulierung der „Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen“; vgl. § 1 Abs 2 Z 1 LVO aF.

<sup>105</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 642f.

<sup>106</sup> Vgl. LRL 2012, Rz 78.

<sup>107</sup> LRL 2012, Rz 79.

<sup>108</sup> Vgl. Hilber (1998), S. 321f.

<sup>109</sup> Vgl. § 2 Abs 4 LVO; Rauscher (2003), S. 642.

<sup>110</sup> Vgl. Hilber (1998), S. 323f.

<sup>111</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 642.



einen Gesamtüberschuss erwarten, so gilt die Liebhaberei nicht mehr als angenommen. Falls aber ein längerer Zeitraum vonnöten wäre um einen Gesamtgewinn zu erzielen, wird die Liebhaberei von Beginn an so lange angenommen, bis sich zB die Art der Bewirtschaftung ändert. Einziger Beurteilungsmaßstab für die Liebhaberei bei der „kleinen“ Vermietung ist somit das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit. Der absehbare Zeitraum bildet dabei die Obergrenze, die nicht überschritten werden darf, da andernfalls Liebhaberei vorliegt.<sup>112</sup>

Wie später im empirischen Teil gezeigt werden wird, sind so genannte „Vorsorgewohnungen“ ein häufiger Anwendungsfall der „kleinen“ Vermietung. Hierbei handelt es sich um ein Steuervorteilhaftigkeitsmodell, bei dem ein Anleger eine langfristig vermietete Liegenschaft erwirbt. Die erzielten Überschüsse dienen dabei v.a. der privaten Altersvorsorge. Diese Art der Vermietung wird von den Finanzämtern sehr genau geprüft.<sup>113</sup>

Strittig im Zusammenhang mit der Liebhabereibetrachtung bei der kleinen Vermietung ist insbesondere seit der Einführung der Immobilienertragsteuer (ImmoESt) im Jahr 2012 durch das 1. StabG 2012 und der Ausweitung der Reinvermögenzugangstheorie, ob ein späterer Veräußerungserlös in die Prognoserechnung miteinbezogen werden kann.<sup>114</sup> Dazu hatte sich der VwGH bereits zuvor geäußert, indem er eine Einbeziehung in die Prognoserechnung mit Hinweis auf die Steuerfreiheit nach Ende der Spekulationsfrist verneinte.<sup>115</sup> Mit der ImmoESt wurde nun eine Änderung auch hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung erwartet. Das BMF allerdings lehnt eine solche nach wie vor ab, wie es in der BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung vom 03. 09. 2012<sup>116</sup> klarstellte. Im Lichte einer vorzeitigen Veräußerung der Immobilie erscheint diese Regelung als besonders drastisch, da eine Einstufung der Tätigkeit als Liebhaberei stattfinden kann, sofern der Verkauf vor Erreichen des Gesamtüberschusses stattfindet. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige nur mehr versuchen, nachzuweisen, dass die Veräußerung notwendig bzw. auf Unwägbarkeiten (siehe Abschnitt 4.2.3) zurückzuführen war.<sup>117</sup> Bis jetzt hat sich kein Höchstgericht zu dieser Rechtsfrage geäußert, was zum Teil stark kritisiert wird.<sup>118</sup>

---

<sup>112</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 646.

<sup>113</sup> Vgl. Gaedke / Stingl / Huber-Wurzinger (2013), S. 44.

<sup>114</sup> Vgl. Beiser (2012), S. 235.

<sup>115</sup> Vgl. VwGH 23.10.1984, 83/14/0266; VwGH 03.07.1996, 93/13/0171; VwGH 11.03.1992, 92/13/0030; Pircher / Messner / Meusburger (2017), S. 367.

<sup>116</sup> Vgl. BMF-010203/0402-VI/6/2012.

<sup>117</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1.

<sup>118</sup> Vgl. Beiser (2012), S. 235ff; Pircher / Messner / Meusburger (2017), S. 367; Beiser (2015), S. 284.

### 3.4 Abgrenzungsunterschiede im Bereich der Umsatzsteuer

Was im Einkommensteuerrecht als Liebhaberei zu werten ist, muss nicht unbedingt auch für die Umsatzsteuer gelten. Wie bereits erwähnt, folgte die umsatzsteuerliche Definition lange jener einkommensteuerlichen (siehe Abschnitt 2.1).<sup>119</sup> Da aber diesen beiden Steuerarten unterschiedliche Belastungskonzepte zugrunde liegen und das Ziel der Umsatzsteuer die Besteuerung des privaten Konsums ist, konnte jene Regelung nicht aufrechterhalten werden. Seither wird im UStG keine Abgrenzung von Einkunftsquellen zu anderen Tätigkeiten wie im EStG vorgenommen, sondern es wird die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre abgegrenzt.<sup>120</sup>

Erst durch die Normierung des § 6 innerhalb der LVO wurde deutlich gemacht, dass die typisch erwerbswirtschaftlichen und damit unternehmerischen Tätigkeiten gem § 1 Abs 1 LVO umsatzsteuerlich nie als Liebhaberei anzusehen sind, wohingegen bei Betätigungen gem § 1 Abs 2 eine Liebhaberei sehr wohl vorliegen kann.<sup>121</sup> Für jene Tätigkeiten des § 1 Abs 1 LVO bedeutet dies, dass selbst bei widerlegter Einkunftsquellenvermutung durch Nichtbestehen der Kriterienprüfung eine unternehmerische Tätigkeit gem UStG vorliegt. Bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung gem § 1 Abs 2 LVO hingegen sind die ertrags- und die umsatzsteuerliche Beurteilung deckungsgleich.<sup>122</sup>

Diese Regelung war insbesondere wichtig, um einen Einklang mit dem EU-Recht zu erreichen. Nach Art 9 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der EU<sup>123</sup> ist jeder ein „Steuerpflichtiger“, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und zwar unabhängig von Ort, Zweck und Ergebnis. Folglich bedeutet dies, dass auch dauerhafte Verluste nichts an der Unternehmereigenschaft ändern. „Das ist eine systematische Notwendigkeit: Die Kostenneutralität in der Unternehmerkette ginge verloren, falls Unternehmen mit Verlusten die Unternehmerqualität und damit auch das Recht auf Vorsteuerabzug zu verweigern wäre.“<sup>124</sup>

Zur Abgrenzung von unternehmerischen und Liebhabereibetätigungen hat der EuGH das Kriterium marktkonformer Leistungen herausgebildet. Liebhaberei umfasst nach dem EU-Recht alle nicht marktkonformen Leistungen, die der Befriedigung von Privatvergnügen, Leidenschaften und Neigungen dienen. E contrario bedeutet dies, dass marktkonforme, entgeltliche Leistungen eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art 9 MwStSystRL

---

<sup>119</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 303/1; Renner (2005), S. 36.

<sup>120</sup> Vgl. VfGH 20.06.2001, B 2032/99; Mayr / Ungericht (2014), S. 102; Pernegger (2017), S. 84.

<sup>121</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 21.

<sup>122</sup> Vgl. Hilber (2010), S. 173; Pernegger (2017), S. 84.

<sup>123</sup> Vgl. RL 2006/112/EG vom 28. November 2006.

<sup>124</sup> Beiser (2015), S. 284.

sind.<sup>125</sup> Zusammengefasst kann man also von der Unterscheidung in eine marktwirtschaftliche Tätigkeit und eine private Bedürfnisbefriedigung (Konsum) sprechen.<sup>126</sup>

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteht allerdings auch in der Umsatzsteuer erneut ein Sonderfall. Interessant in diesem Zusammenhang ist nämlich die Tatsache, dass der VwGH über die dauerhaft verlustträchtige Vermietung von Eigentumswohnungen („kleine“ Vermietung) erkannte, dass diese zwar eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG darstellt, aber zwingend unecht steuerbefreit ist. Daher soll der Vorsteuerabzug nicht zustehen und die Erlöse aus der Vermietung seien nicht umsatzsteuerpflichtig.<sup>127</sup> Da die österreichischen Gerichte verpflichtet sind, das nationale Recht in Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht auszulegen (unionsrechtskonforme Interpretation), hatte der VwGH diesbezüglich mit der Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung von Grundstücken (unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs) argumentiert, die sich aus dem Unionsrecht ergibt und zu der sich die Mitgliedstaaten verpflichtet haben.<sup>128</sup> Damit sei die verlustträchtige „kleine“ Vermietung zwar trotz (einkommensteuerlicher) Liebhaberei als unternehmerische Tätigkeit iSd UStG einzuordnen, aber umsatzsteuerrechtlich zwingend unecht steuerbefreit. Zu dieser Rechtsprechung gab es in der Folge in der Literatur die unterschiedlichsten Meinungen: zum Teil unterstützten sie die Rechtsansicht<sup>129</sup>, andere unterstützten diese zwar nicht unmittelbar, kamen jedoch zum selben Ergebnis<sup>130</sup> und wieder andere übten Kritik daran<sup>131</sup>. Schließlich gab es eine Vielzahl verschiedener Interpretationen zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei iZm der „kleinen“ Vermietung. Im Ergebnis scheint jedoch insbesondere eine Meinung zu überzeugen: Grundsätzlich wäre die Argumentation des VwGH schlüssig, sofern da nicht der Umstand wäre, dass iZm der Wohnraumvermietung für den Mitgliedstaat Österreich eine Sonder- bzw. Ausnahmeregelung besteht. Im Beitrittsvertrag zur EU hat Österreich sich die Umsatzsteuerpflicht für die Vermietung zu Wohnzwecken<sup>132</sup> explizit ausbedungen.<sup>133</sup> Dadurch besteht eine uU nicht sachgerechte Differenzierung zwischen der gewinnbringenden und der verlustträchtigen Vermietung von Wohnraum (die lt dem VwGH aber beide unternehmerisch iSd UStG sind), die als Bruch von geltendem Unionsrecht aufgefasst werden könnte.<sup>134</sup>

---

<sup>125</sup> Vgl. Sedlacek (2015), S. 813f; Arnoldi (2015), S. 122.

<sup>126</sup> Vgl. Beiser (2015), S. 285.

<sup>127</sup> Vgl. VwGH 26.05.2004, 2000/14/0021; UStaktuell (2015), S. 4; Sedlacek (2015), S. 814.

<sup>128</sup> Vgl. VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082; Art 135 Abs 1 lit 1 MwStSystRL; Sedlacek (2015), S. 813f.

<sup>129</sup> Vgl. Linde (2015), S. 1554; Sedlacek (2015), S. 814.

<sup>130</sup> Vgl. Arnoldi (2015), S. 123; Mayr / Pfeiffer (2015), S. 804.

<sup>131</sup> Vgl. Gaedke (2015), S. 392.

<sup>132</sup> Anm.: zum begünstigten Steuersatz von 10 % gem § 10 Abs 2 Z 3 lit a UStG.

<sup>133</sup> Vgl. Art 117 Abs 2 RL 2006/112/EG vom 28. November 2006; Arnoldi (2015), S. 122f.

<sup>134</sup> Vgl. Malainer / Staribacher (2016), S. 155, 157.

## 4 Die Liebhabereibeurteilung und -prüfung

Im vorliegenden Kapitel wird in einem ersten Abschnitt die Durchführung der Liebhabereibeurteilung beschrieben. Im zweiten Abschnitt werden einige wichtige Begriffe der Liebhabereiverordnung erklärt, die für das Verständnis des empirischen Teils unerlässlich sind. Auch auf die Liebhaberei iZm Körperschaften soll eingegangen und im Zuge dessen auch Unterschied und Abgrenzung zur „verdeckten Gewinnausschüttung“ bei Kapitalgesellschaften geklärt werden. Abschließend wird noch auf die steuerlichen und verfahrensrechtlichen Folgen und Wirkungen einer positiven Liebhabereibeurteilung eingegangen.

### 4.1 Prüfschema der Liebhabereibeurteilung

Bevor die Liebhabereibeurteilung angestellt werden kann, muss zunächst eine Beurteilung vorgenommen werden, ob die in Frage stehende Betätigung überhaupt in eine der gesetzlich geregelten und in § 2 Abs 3 EStG taxativ aufgezählten Einkunftsarten fallen würde. Ist diese Vorfrage bereits zu verneinen, muss mit der Liebhabereibeurteilung gar nicht erst begonnen werden. Die Ergebnisse aus dieser Betätigung sind steuerlich unbeachtlich.<sup>135</sup>

Das Vorgehen bei der Liebhabereibeurteilung besteht aus folgenden einzelnen Schritten:<sup>136</sup>

- 1. Schritt: Feststellen der Beurteilungseinheit

Grundsätzlich stellt jede Einkunftsquelle (auch innerhalb derselben Einkunftsart) eine eigene Beurteilungseinheit dar. Daher ist auch die Liebhaberei für jede „in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen“<sup>137</sup>. Bei den betrieblichen Einkünften ist die Beurteilungseinheit der einzelne Betrieb, bei den außerbetrieblichen die einzelne Einkunftsquelle, der die konkreten Einnahmen und Ausgaben zuordenbar sind. Bei den Vermietungseinkünften sind es das einzelne Miethaus bzw. die einzelne Eigentumswohnung.<sup>138</sup>

Die genaue Abgrenzung der Beurteilungseinheit soll verhindern, dass die Ergebnisse mehrerer Betätigungen unrichtigerweise zu einem Ergebnis zusammengefasst werden und Verluste aus der einen Betätigung mit Gewinnen aus einer anderen verrechnet und so darin „versteckt“ werden. Denn ist das Ergebnis einer Einheit negativ und

<sup>135</sup> Vgl. Heiss (1999), S. 5.

<sup>136</sup> Vgl. Prüfschema in Anlehnung an Rauscher / Grübler (2003), S. 27ff.

<sup>137</sup> § 1 Abs 1 letzter Satz LVO.

<sup>138</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 5585ff; LRL 2012, Rz 7ff; Doralt / Renner (2016), Tz 334ff; Hilber (2010), S. 42; Quantschnigg / Schuch (1993), § 2 Tz 20.

kann nur über die Verlustverrechnung ein positives Ergebnis erzielt werden, liegt Liebhaberei vor.<sup>139</sup>

- 2. Schritt: Vorprüfung

Bevor die eigentliche Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden kann, müssen einige Vorfragen geklärt werden. Dies sind etwa „Fragen zur Ernsthaftigkeit der Betätigung, zur Fremdüblichkeit von Vertragsbeziehungen, zur Rechtmäßigkeit der Gewinn- bzw. Überschussermittlung sowie zur Zurechnung der (negativen) Einkünfte“<sup>140</sup>.

Auf dieser Prüfstufe kann auch eine Korrektur des ermittelten Ergebnisses notwendig sein, wie bspw. die Hinzurechnung nicht erklärter Erlöse, die Verminderung überhöhter Aufwendungen (zB Abschreibung über einen zu kurzen Zeitraum) oder die Beseitigung nicht abzugsfähiger Aufwendungen (zB Repräsentationsaufwand).<sup>141</sup> Das Resultat der Vorprüfung entscheidet schließlich darüber, wie weiter vorgegangen wird. So kann es etwa sein, dass das Ergebnis der Vorprüfung gar keine Liebhabereibeurteilung mehr notwendig macht. Aber auch über erforderliche Anpassungen der steuerlichen Ergebnisse und/oder der Beurteilungseinheit aus Schritt 1 kann die Vorprüfung Aussagen machen.

- 3. Schritt: Zuordnung nach Art der Betätigung

Hier kommt nun die Abgrenzung anhand der LVO ins Spiel. Es muss unterschieden werden, ob es sich um eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs 1 LVO) oder um eine Betätigung mit Annahme der Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO) handelt.

Die Einordnung ist wichtig für weitere Teilfragen iZm Schritt 3:

- Kann eine Tätigkeit mit unwiderlegbarer Einkunftsquellenschaft gem § 1 Abs 3 LVO vorliegen? (Nur möglich, wenn diese bereits in § 1 Abs 1 LVO eingeordnet werden konnte.)
- Liegt ein Spezialfall (Vermietung?) vor?
- Welcher Beurteilungsmaßstab kommt zur Anwendung? - Die objektive Ertragsfähigkeit oder die doppelstufige Prüfung der anhand objektiver Kriterien nachvollziehbaren Gewinnerzielungsabsicht?

---

<sup>139</sup> Vgl. Prechtel (2005), S. 99f.

<sup>140</sup> Rauscher / Grübler (2003), S. 28.

<sup>141</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 330.

- Werden Anlaufverluste anerkannt? (Nur möglich bei Tätigkeiten nach § 1 Abs 1 LVO, aber auch nur dann wenn es sich nicht um eine „große“ Vermietung handelt.)
- Liegt umsatzsteuerliche Liebhaberei vor? (Nur möglich bei Tätigkeiten, die bereits § 1 Abs 2 LVO zugeordnet wurden.)

- 4. Schritt: Die Liebhabereibeurteilung

Hier wird die eigentliche Liebhabereibeurteilung anhand der aus Schritt 3 festgestellten Beurteilungsmaßstäbe vorgenommen.

- Handelt es sich um eine Tätigkeit gem § 1 Abs 1 LVO, so ist die Gesamtgewinnerzielungsabsicht zu prüfen. Das subjektive Ertragsstreben muss sich daher anhand objektiver Kriterien nachvollziehen lassen. Gem § 2 LVO ist die Kriterienprüfung anzustellen. (Handelt es sich um eine Vermietungstätigkeit der „großen“ Vermietung ist zusätzlich die Angemessenheit der Zeitrelation zu prüfen.)
- Handelt es sich um eine Tätigkeit gem § 1 Abs 2 LVO, so langt die objektive Ertragsfähigkeit für die Beurteilung aus. Sofern ein Gesamtgewinn zahlenmäßig nicht zu erwarten ist, liegt Liebhaberei vor.

- 5. Schritt: Materiellrechtliche Folgen

Wird eine Betätigung schlussendlich als Liebhaberei eingestuft, sind - sofern für die Festsetzung der strittigen Abgaben nicht inzwischen Verjährung eingetreten ist - Verluste und Zufallsgewinne aus der Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen auszuscheiden. Im Falle umsatzsteuerlicher Liebhaberei ist der Vorsteuerabzug zu versagen.

Folgende Abbildung<sup>142</sup> soll abschließend eine Übersicht über die verschiedenen Fälle der Liebhabereibetrachtung geben:

Übersicht Liebhaberei					
	Verluste treten auf bei				
	„normaler“ Tätigkeit	„verdächtiger“ Tätigkeit	Vermietung „groß“	Vermietung „klein“	wirtschaftlich verflochtener Tätigkeit
primäre Rechtsquelle	<a href="#">§ 1 Abs. 1 LVO</a>	<a href="#">§ 1 Abs. 2 LVO</a>	<a href="#">§ 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO</a>	<a href="#">§ 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4 LVO</a>	<a href="#">§ 1 Abs. 3 LVO</a>
Beispiele	Handelsbetrieb, Dienstleistungsbetrieb (Hotel, Friseur, Arzt)	Rennstall, Jagd, Freizeitlandwirtschaft, Vermietung Segelyacht	Vermietung in Zinshaus (Wohnungen, Büros, Geschäftslokale)	Vermietung von Eigentumswohnungen od. Eigenheimen	zB verlustbringender Schilift mit gewinnbringendem Hotel
Anlaufzeitraum	ja	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 <a href="#">§ 1 Abs. 2 LVO</a>	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

Abbildung 1: Kurzübersicht Liebhaberei

<sup>142</sup> Abbildung entnommen aus LRL 2012, Rz 211.

## 4.2 Begriffserklärungen und einzelne bedeutende Regelungen innerhalb der Liebhaberei-VO

Die Liebhabereiverordnung kennt einige Spezialbegriffe, die einer näheren Erläuterung bedürfen. In Zusammenhang mit der vorliegenden Masterarbeit sind die folgenden Ausführungen insbesondere von großer Relevanz, da sie für das Verständnis der Streitpunkte in Sample 4 des empirischen Teils Bedeutung haben. Zuerst soll grundsätzlich geklärt werden, wie sich der „Gesamtüberschuss“ errechnet und aus welchen Erträgen und Aufwendungen er über welchen Betrachtungszeitraum hinweg besteht. Auch die Prognoserechnung ist ein wichtiger, erläuterungsbedürftiger Begriff.

### 4.2.1 Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss - § 3 LVO

Die Frage nach der Berechnung des in der LVO thematisierten Gesamtgewinns bzw. -überschusses wird in § 3 LVO beantwortet:

*Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.*

Diese Definition klärt noch nicht abschließend, wie der Gesamtgewinn oder -überschuss nun tatsächlich zu ermitteln ist. Es handelt sich jedoch um das Gesamtergebnis, das von Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung (in Form der Aufgabe, Veräußerung oder Liquidation) erwirtschaftet wird<sup>143</sup>, wie in folgender Formel ersichtlich:<sup>144</sup>

$$GE = \sum_{t=0}^T E_t - A_t$$

<i>mit</i>	GE	Gesamtergebnis
	Et	Erträge in der jeweiligen Periode t
	At	Aufwendungen in der jeweiligen Periode t
	t	Index für Periode t=0,...,T

Angesetzt werden dürfen nur tatsächliche Erträge und Aufwendungen, keine kalkulatorischen Größen wie die Eigenkapitalverzinsung, der Unternehmerlohn oder kalkulatorische Abschreibungen.<sup>145</sup> Wenn das Gesamtergebnis größer Null ist, gilt die objektive Er-

<sup>143</sup> Vgl. Quantschnigg / Schuch (1993), § 2 Tz 25.

<sup>144</sup> Formel entnommen und adaptiert aus Hundsdoerfer (2002), S. 344.

<sup>145</sup> Vgl. Urban (2010), S. 133f.



tragsfähigkeit (siehe Abschnitt 3.1.2) einer Betätigung als erwiesen. Die Ermittlung des Gesamtgewinns/-überschusses wird folglich aus objektiver Perspektive vorgenommen, was Nachprüfbarkeit und Rechtssicherheit gewährleisten soll.<sup>146</sup>

Die wichtigsten zu berücksichtigenden Aufwendungen sind dabei Abschreibungen, Fremdkapitalzinsen und ggf. Löhne und Personalkosten. Die Wahrscheinlichkeit, ein negatives Gesamtergebnis zu errechnen, steigt demnach bei einem großen Ausmaß an Fremdfinanzierung, hohem Investitionsbedarf sowie großem Personalbedarf.<sup>147</sup>

Der Veräußerungsgewinn im Zusammenhang mit Immobilien (siehe Abschnitt 3.3) bleibt dabei aber außer Ansatz, dh es darf nicht rein aufgrund der späteren Veräußerung ein Gesamtüberschuss entstanden sein. Vielmehr muss die Betätigung an sich schon gewinnbringend sein. Falls dies nicht der Fall ist, liegt Liebhaberei vor - ausgenommen, der Gesamtverlust ist nur aufgrund von Unwägbarkeiten (siehe Abschnitt 4.2.3) eingetreten.

#### 4.2.2 Änderung der Bewirtschaftung - § 2 Abs 4 LVO

Die Änderung der Bewirtschaftung spielt bei Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO eine wichtige Rolle, da sie Anlass dafür sein kann, die Liebhabereivermutung widerlegen zu können. Im Gesetz genannt ist die Änderung der Bewirtschaftung in § 2 Abs 4 LVO. Demnach ist *„Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht (...) geändert wird.“*<sup>148</sup>

Daher erfolgt zum Zeitpunkt, in dem die Bewirtschaftungsart geändert wurde, eine neuerliche Liebhabereibeurteilung. Eine Änderung der Bewirtschaftung muss aber sehr grundlegend erfolgen und die Vermutung nahe legen, dass künftig Gewinne bzw. Überschüsse zu erwarten sind. Das wirtschaftliche Engagement des Steuerpflichtigen muss sich deshalb stark erhöht haben. Damit ist gemeint, dass eine Änderung der Bewirtschaftung sehr wahrscheinlich etwa dann vorliegt, wenn die Betätigung weiter intensiviert wird, wesentliche Preissteigerungen durchgeführt werden oder aber auch dann, wenn eine außerordentliche Tilgung von Fremdmitteln stattfindet.<sup>149</sup>

Die geänderte steuerliche Beurteilung (von Liebhaberei zur Einkunftsquelle) wirkt allerdings nicht zurück, sondern beginnt ab dem Zeitpunkt der Änderung der Bewirtschaftung.

---

<sup>146</sup> Vgl. Hundsdoerfer (2002), S. 345.

<sup>147</sup> Vgl. Akademische Arbeitsgemeinschaft (2015), S. 9.

<sup>148</sup> § 2 Abs 4 LVO.

<sup>149</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1.

### 4.2.3 Unwägbarkeiten

Mit Unwägbarkeiten werden außergewöhnliche Vorfälle bezeichnet. Der Einfluss dieser kann in der Betrachtung bzw. Prognoserechnung (siehe unten) außer Acht gelassen werden.<sup>150</sup> Als außergewöhnlich sind Ereignisse zu verstehen, die sich voraussichtlich nicht oder nicht regelmäßig wiederholen werden. „Als Unwägbarkeiten gelten nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern, unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten bei der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler und vergleichbare Unabwägbarkeiten sowie der ‚Verlust‘ der persönlichen Arbeitskraft.“<sup>151</sup>

Laut einer anderen Definition sind Unwägbarkeiten „das Ergebnis negativ beeinflussende Faktoren, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen“<sup>152</sup> und damit uneinschätzbare Risiken, die nicht absehbar (vorhersehbar) und nicht berechenbar sind. Höhere Gewalt wäre ein Anwendungsfall hierfür.<sup>153</sup>

Eine ausschließlich wirtschaftliche Entscheidung jedoch, die Teil der strategischen Unternehmensplanung ist, wie zB die Standortverlegung des Unternehmens, ist nicht als unvorhersehbar oder unbeeinflussbar zu beurteilen.<sup>154</sup> Ebenso wenig zu den Unwägbarkeiten gehört das allgemeine wirtschaftliche Risiko (wie Umsatzerwartungen, Konkurrenzsituation, der Anstieg von Kreditzinsen oder die unerwartete Unvermietbarkeit einer Immobilie).<sup>155</sup>

Kann der Steuerpflichtige argumentieren, dass Unwägbarkeiten im Falle seiner Betätigung vorliegen, kann dies die Versagung der Einkunftsquelleneigenschaft verhindern, selbst wenn keine Gesamtüberschüsse mehr erzielbar sind. Unwägbarkeiten stellen aber nur dann ein Argument dar, sofern rasch auf deren negative Auswirkungen reagiert und Maßnahmen gesetzt werden, die gewährleisten, dass die Beeinträchtigungen durch die Unwägbarkeiten nur von vorübergehender Dauer sind.<sup>156</sup>

Auch der „Notverkauf“ ist ein Unterfall der Unwägbarkeit. Der Notverkauf führt notwendigerweise zur Aufgabe der Betätigung; aufgrund des Fehlens des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes ist eine Fortführung nicht mehr möglich. Damit die Betätigung nicht nachträglich als Liebhaberei beurteilt wird, weil sie vor Erreichen eines Gesamtüberschus-

---

<sup>150</sup> Vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0295.

<sup>151</sup> Rauscher (2003), S. 643.

<sup>152</sup> UFS 10.10.2006, RV/0144-F/05.

<sup>153</sup> Vgl. Stoll (1989), S. 41.

<sup>154</sup> Vgl. Urban (2010), S. 158.

<sup>155</sup> Vgl. Arnoldi (2016), S. 105; Rauscher (2003), S. 642.

<sup>156</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 643.

ses eingestellt wurde, muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass die Veräußerung zwangsweise und damit unfreiwillig geschah, es also nicht von vornherein darauf angelegt war.<sup>157</sup> Auch Mietzinsbeschränkungen können einen Fall von Unwägbarkeiten darstellen. Wenn festgestellt werden kann, dass eine Vermietung nur aufgrund von Kategorie- und Richtwertmieten ertraglos ist, können fiktive marktkonforme Mieterlöse herangezogen werden. Die Einkunftsquelle liegt vor, wenn unter Zuhilfenahme dieser fiktiven Mieten schließlich ein positives Gesamtergebnis ermittelbar ist. Wären hingegen trotz der Beschränkung grundsätzlich Überschüsse erzielbar und liegt dennoch ein negatives Ergebnis vor, das jedoch nur auf eine (zu) hohe Fremdmittelquote zurückzuführen ist, so stellt die Mietzinsbeschränkung kein Unwägbarkeitsargument dar.<sup>158</sup>

#### 4.2.4 Prognoserechnung

Die Prognoserechnung ist auf dem Gebiet der Liebhaberei besonders hinsichtlich der Vermietungstätigkeiten (siehe Abschnitte 3.3.1 und 3.3.2 über die „große“ und „kleine“ Vermietung) von Bedeutung. Sie dient dem Finanzamt gegenüber als Nachweis, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein Gesamtgewinn bzw. -überschuss erzielt werden kann. Sie muss auf Basis von konkreten Bewirtschaftungsdaten aufgestellt werden.<sup>159</sup>

Die Berechnung ist ein einigermaßen komplexes Unterfangen. Grundsätzlich erfolgt sie anhand der Jahresmieterträge, denen die Summe der Werbungskosten gegenüber gestellt wird. Zu beachten ist dabei, dass die Jahresmieterträge sich aus der Vereinbarung laut Mietvertrag oder aber aus den gesetzlichen Vorgaben des Mietrechtsgesetzes (MRG) ergeben. Reparaturen, Instandhaltungs- sowie Instandsetzungsaufwendungen sind ebenso miteinzubeziehen wie Mietausfallsrisiken und Leerstände (Leerstehungskosten). Aus der Prognose auszuschneiden sind aber „außergewöhnliche Vorfälle“, also Ereignisse, deren Wiederholung vermutlich nicht regelmäßig der Fall sein wird.<sup>160</sup> Im Falle gesetzlicher oder förderungsbedingter Einnahmenbeschränkungen ist ein fiktiver Mietzins anzusetzen.<sup>161</sup>

Wie die Bezeichnung schon sagt, handelt es sich hier nur um *prognostizierte* Erträge und Aufwendungen. Insofern besteht eine große Unsicherheit über die tatsächliche zukünftige Situation. Hier ist das Finanzamt auf die (möglicherweise auch nicht wahrheitsgemäßen) Angaben des Steuerpflichtigen angewiesen. Ebenso können Prognosefehler einen anderen als den prognostizierten Verlauf des steuerlichen Ergebnisses verursachen.<sup>162</sup> In jedem Fall

---

<sup>157</sup> Vgl. Renner (2004), S. 375ff.

<sup>158</sup> Vgl. Renner (2004), S. 278.

<sup>159</sup> Vgl. Bilanz-Verlag (2011), S. 1.

<sup>160</sup> Vgl. Rauscher (2003), S. 642.

<sup>161</sup> Vgl. Kunisch / Fuhrmann (2017), S. 74.

<sup>162</sup> Vgl. Hundsdorfer (2002), S. 345, 379.

hat der Steuerpflichtige bei Erstellung der Prognoserechnung realistische Annahmen zu treffen und auf Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit zu achten.<sup>163</sup>

Nachfolgend wird beispielhaft eine Prognoserechnung iZm einer „kleinen“ Vermietung gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO dargestellt.<sup>164</sup>

Tabelle 4.1: Prognoserechnung

Mietobjekt Herstellungskosten	3.000.000,-
jährliche Mieteinnahmen ab 2016	240.000,-
sonstige Werbungskosten ab 2016 (Zinsen, Beratungskosten, lfd Reparaturen, Fremdleistungen, . . .)	170.000,-
Werbungskosten 2015	350.000,-
jährliche Steigerung der Mieteinnahmen & sonstigen Werbungskosten für 2015 noch keine AfA berücksichtigt	2%

Jahr	Einnahmen	AfA (1,5 %)	So. Werbungskosten	Stl. Ergebnis	Kum. Ergebnis
2015	0	0	-350000	-350000	-350000
2016	240000	-45000	-170000	25000	-325000
2017	244800	-45000	-173400	26400	-298600
2018	249696	-45000	-176868	27828	-270772
2019	254690	-45000	-180405	29285	-241487
2020	259784	-45000	-184013	30770	-210717
2021	264979	-45000	-187694	32286	-178432
2022	270279	-45000	-191448	33831	-144600
2023	275685	-45000	-195277	35408	-109192
2024	281198	-45000	-199182	37016	-72176
2025	286822	-45000	-203166	38656	-33520
2026	292559	-45000	-207229	40330	6810
2027	298410	-45000	-211374	42036	48846
2028	304378	-45000	-215601	43777	92623
2029	310466	-45000	-219913	45552	138176
2030	316675	-45000	-224311	47364	185539
2031	323008	-45000	-228798	49211	234750
2032	329469	-45000	-233374	51095	285845
2033	336058	-45000	-238041	53017	338862
2034	342779	-45000	-242802	54977	393839
2035	349635	-45000	-247658	56977	450816

Wie in Tabelle 4.1 gezeigt, wird hier ein absehbarer Zeitraum von 20 Jahren (2015-2035) betrachtet, wobei bereits im Jahr 2026 ein Gesamtüberschuss erreicht wird.

<sup>163</sup> Vgl. Kunisch / Fuhrmann (2017), S. 74.

<sup>164</sup> Unter geringfügigen Anpassungen entnommen aus Neuhold / Riegelnegg (2017), S. 248.

### 4.3 Liebhaberei bei Körperschaften

„Die Tätigkeit einer Körperschaft muss zivilrechtlich gesehen nicht auf Gewinn gerichtet sein. Damit stellt sich die Frage, ob bei Körperschaften die im Bereich der ESt entwickelten Liebhabereigrundsätze zur Anwendung kommen (...)“<sup>165</sup> Tatsächlich sind die Grundsätze der Liebhabereibetrachtung auch auf Körperschaften anwendbar.<sup>166</sup> Hiervon ausdrücklich ausgenommen sind gem § 5 LVO:

1. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2 KStG 1988),
2. juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 anzuwenden ist,
3. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, und
4. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinn des § 31 BAO.

Für alle übrigen Körperschaften sind die Bestimmungen der LVO aber gültig. Aus dem Körperschaftsteuergesetz ergibt sich dies überdies durch Verweis des § 7 Abs 2 KStG auf die Einkunftsartendefinition in § 2 EStG. Im Ergebnis ist also auch bei KapG, die eine Betätigung ausüben, durch die auf Dauer gesehen kein Gesamtgewinn erzielbar ist, Liebhaberei vorliegend. Verluste und Zufallsgewinne sind körperschaftsteuerlich unbeachtlich.<sup>167</sup> Aufgrund der Rechtsform sind aber auch KapG, bei denen das Betreiben einer Liebhabereitätigkeit bejaht wurde, zur Zahlung der Mindestkörperschaftsteuer verpflichtet.<sup>168</sup>

Im Unterschied zu natürlichen Personen ist für Körperschaften die Möglichkeit einer Betätigung nach § 1 Abs 2 Z 2 LVO (Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind) aber ausgeschlossen<sup>169</sup>, da eine juristische Person weder eine Lebensführung hat noch eine Neigung aufweisen kann.<sup>170</sup>

Im Gegensatz zur österreichischen Ansicht wird in Deutschland die Möglichkeit von Liebhabereibetätigungen bei Körperschaften bis auf einige Mindermeinungen in der Literatur

<sup>165</sup> Doralt / Ruppe / Mayr (2013), S. 378.

<sup>166</sup> Vgl. Hilber (2010), S. 162; § 8 LVO; KStR 2013, Rz 390; VwGH 26.04.1989, 89/14/0001; VwGH 22.09.1987, 86/14/0196; uU auch Hundsdorfer (2002), S. 351.

<sup>167</sup> Vgl. KStR 2013, Rz 351.

<sup>168</sup> Vgl. KStR 2013, Rz 1551 iVm LRL 2012, Rz 144.

<sup>169</sup> Vgl. LRL 2012, Rz 132; Doralt / Ruppe / Mayr (2013), S. 378.

<sup>170</sup> Vgl. Hilber (2010), S. 163.

und Rechtsprechung eher abgelehnt.<sup>171</sup> Kapitalgesellschaften sollen keine Privatsphäre haben, somit auch nicht konsumieren können. Aufgrund des Fehlens dieser außerbetrieblichen Sphäre sei Liebhaberei bei Körperschaften nicht möglich.<sup>172</sup> Eine Möglichkeit jedoch, wie man über einen „Umweg“ dennoch einen der Liebhaberei ähnlichen Tatbestand verwirklichen könnte und die sich aufgrund des Trennungsprinzips eben nur bei Kapitalgesellschaften ergibt, ist der von der KapG finanzierte, direkte Gesellschafterkonsum („consumption on the job“). In Deutschland werden diese Fälle aber über die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung<sup>173</sup> gelöst.<sup>174</sup>

Auch in Österreich wurde die thematische Nähe von Liebhaberei und verdeckter Gewinnausschüttung erkannt. Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter seitens der Kapitalgesellschaften, wie bspw. die Finanzierung einer Luxuswohnung für Gesellschafter oder Geschäftsführer zu fremdunüblich niedrigen Mietzinsen, könnten auf den ersten Blick klarerweise auch einen Liebhabereitatsbestand vermuten lassen. Die KapG kann dabei ein entsprechendes Wirtschaftsgut haben, das sich weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen zuordnen lässt und auch aufgrund des Erscheinungsbildes für die private Nutzung bestimmt ist. Eventuell ist dieses Wirtschaftsgut dann zusätzlich noch repräsentativ und speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten. Dem Gesellschafter wird dies dann entweder unentgeltlich oder gegen ein unangemessen geringes Entgelt zur Verfügung gestellt. In jedem Fall übernimmt die Gesellschaft damit (teilweise) Aufwendungen, die in die Privatsphäre des Gesellschafters gehören.<sup>175</sup> Solchen fremdunüblich gestalteten Vertragsbeziehungen ist aber jedenfalls die steuerliche Anerkennung zu versagen. Dies gilt ganz unabhängig von einer Liebhabereibetrachtung.<sup>176</sup>

Stattdessen liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Liebhaberei ist demnach von einer verdeckten Gewinnausschüttung **zu trennen**, da sie sich auf Ebene der Körperschaft gegenseitig ausschließen. In den Fällen, in denen KapG oder Teilbetriebe von ihnen negative Ergebnisse erzielen, ist in einem ersten Schritt die verdeckte Gewinnausschüttung aufzudecken und der Einfluss der Vorteilszuwendung zu eliminieren. Erst in

---

<sup>171</sup> Vgl. BFH vom 04.02.1987, I R 58/86; BFH vom 25.11.1987, I R 126/85; Hundsdoerfer (2002), S. 351f.

<sup>172</sup> Vgl. Kofler / Kanduth-Kristen / Kofler / Zirngast / Komarek (2015), S. 471.

<sup>173</sup> Anm.: Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, und - im Unterschied zur offenen Gewinnausschüttung - nicht auf einen Gewinnverteilungsbeschluss zurückgehen. Das Ergebnis sind Vermögensverlagerungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter(n). Eine vGA ist steuerlich nicht anzuerkennen, der steuerliche Gewinn der KapG wird wieder um die Höhe der vGA erhöht. Auf Gesellschaftsebene liegen idR Einkünfte aus Kapitalvermögen (sofern im Privatvermögen gehalten) vor.

<sup>174</sup> Vgl. Hundsdoerfer (2002), S. 351f.

<sup>175</sup> Vgl. Bertl / Hirschler (2016), S. 207.

<sup>176</sup> Vgl. Doralt / Renner (2016), Tz 327; VwGH 03.08.2000, 96/15/0159.

einem zweiten Schritt - also nach Ermittlung des korrekten Jahresergebnisses - ist, wenn dieses immer noch negativ ist, auf das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

In den LRL 2012, Rz 135 ist dies folgendermaßen formuliert:

*„Liegen Vorteilszuwendungen vor, die im Wege einer verdeckten Ausschüttung gewinnerhöhend zu erfassen sind, bezieht sich eine allfällige Liebhabereiprüfung daher auf das Ergebnis nach Zurechnung der verdeckten Ausschüttung. Ergibt sich danach kein Verlust, besteht kein Anlass für eine Liebhabereibeurteilung. Liegt hingegen trotz Hinzurechnung verdeckter Ausschüttungen ein Verlust vor, kann das Vorliegen einer Einkunftsquelle auf Grund von Liebhaberei auszuschließen sein.“*

Eine Argumentation für die strikte Trennung von vGA und Liebhaberei lieferten ferner Raab und Renner: Eine vGA sei nur dann denkbar, wenn es zu einer Verminderung des Einkommens der KapG kommt; da sich im Falle der Liebhaberei die Vermögensverschiebungen aber außerhalb der Einkommenssphäre ereignen und steuerlich unbeachtlich sind, kann kein Einkommen gemindert werden, daher kann keine vGA vorliegen.<sup>177</sup>

Sollte die Liebhabereibeurteilung bei einer KapG positiv ausfallen, ist weiters zu beachten, dass auf Ebene des Gesellschafters die Besteuerung trotzdem unabhängig von den Verhältnissen in der KapG zu erfolgen hat. Beim Gesellschafter sind folglich Ausschüttungen - auch verdeckte Ausschüttungen - seitens der KapG aus deren Liebhabereitätigkeit (!) wie gewohnt als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern.<sup>178</sup>

#### **4.4 Steuerliche und verfahrensrechtliche Folgen einer (nachträglichen) Liebhabereibeurteilung**

Solange eine Betätigung als Einkunftsquelle betrachtet wird, müssen die entsprechenden abgabenrechtlichen Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten sowie die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung erfüllt werden.<sup>179</sup> Grundsätzlich kann das Finanzamt die Abgaben gem § 200 BAO vorläufig festsetzen, solange noch ungewiss ist, ob eine Einkunftsquelle vorliegt. Zulässig ist dies aber nur, sofern die zweifelsfreie Klärung (noch) nicht möglich ist; dies muss vom Finanzamt auch im Bescheid begründet werden.<sup>180</sup>

Auch verfahrensrechtlich äußert sich hier die in Abschnitt 3.3 angestellte Unterscheidung

<sup>177</sup> Vgl. Raab / Renner (2017), § 8 Tz 254/1.

<sup>178</sup> Anm.: Das gilt auch für den Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung; vgl. LRL 2012, Rz 136f.

<sup>179</sup> Vgl. Wakounig / Labner (2012), S. 10.

<sup>180</sup> Vgl. Althuber / Tanzer / Unger (2016), S. 536f.

in „große“ und „kleine“ Vermietung. Bei der „kleinen“ Vermietung darf die Steuer vorläufig festgesetzt werden, bis die Ungewissheit darüber, ob im absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann, beseitigt ist.<sup>181</sup> Bei der „großen“ Vermietung dagegen ist die Steuer endgültig festzusetzen. Allerdings gibt es zahlreiche Gründe, die das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen berechtigen.<sup>182</sup>

Beurteilt das Finanzamt einen Sachverhalt als Liebhaberei, so müssen daraus die entsprechenden materiellrechtlichen Konsequenzen gezogen werden. Für die ESt und KöSt bedeutet dies das Ausscheiden sämtlicher Verluste bzw. zufällig angefallener Gewinne aus der Bemessungsgrundlage, für die USt die Versagung des Vorsteuerabzugs. Somit kommt es zu einer Nachversteuerung von Einkommen früherer Veranlagungsjahre, da die Verluste aus der nunmehrigen Liebhabereitätigkeit nicht mehr ausgleichsfähig sind.<sup>183</sup>

Wenn ein Betrieb später zur Liebhaberei wird, bedeutet dies für den Steuerpflichtigen ferner die Betriebsaufgabe gem § 24 EStG. Daher ist auch zu beachten, dass der Betriebsaufgabegewinn oder -verlust mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln ist. Hinsichtlich des ehemaligen Betriebsvermögens findet eine Überführung ins Privatvermögen (unter Aufdeckung stiller Reserven) statt.<sup>184</sup>

Wird Liebhaberei nachträglich iZm der Umsatzsteuer festgestellt, verwehrt das Finanzamt den Vorsteuerabzug. Die Umsatzsteuer wird aber weiterhin kraft Rechnung gem § 11 Abs 14 UStG geschuldet. In sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs 12 UStG steht jedoch die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung offen.<sup>185</sup> Weiters ist zu beachten, dass bei Übergang von einer unternehmerischen auf eine - liebhabereibedingt - nichtunternehmerische Tätigkeit gem § 3 Abs 2 UStG ein Eigenverbrauch versteuert werden muss. Eine Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse gem § 12 Abs 10 und 11 UStG muss idR nicht durchgeführt werden, außer in Fällen der Gebäudeentnahme oder bei Änderung der Bewirtschaftung einer vormals verlustträchtigen Wohnraumvermietung.<sup>186</sup>

In manchen Fällen ist dem Finanzamt eine nachträgliche Festsetzung aus verfahrenstechnischen Gründen nicht möglich. Denkbare Ursachen für eine Vereitelung der Wiederaufnahme des Verfahrens wären hier insbesondere die Erfüllung eines Verjährungstatbestands bzw. das Fehlen neu hervorgekommener Tatsachen.<sup>187</sup>

---

<sup>181</sup> Anm.: Wenn das Finanzamt nur die Richtigkeit der Prognoserechnung anzweifelt, ist ein vorläufiger Bescheid nicht zulässig.

<sup>182</sup> Anm.: etwa das Nichtbestehen der Kriterienprüfung, das Unterlassen von Verbesserungsmaßnahmen etc.; vgl. Rauscher (2003), S. 646.

<sup>183</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 29.

<sup>184</sup> Vgl. Bertl / Hirschler (2016), S. 65.

<sup>185</sup> Vgl. Mayr / Ungericht (2014), S. 109f; Melhardt (2017), Rz 1739.

<sup>186</sup> Vgl. Pernegger (2017), S. 88; Mayr / Ungericht (2014), S. 110.

<sup>187</sup> Vgl. Rauscher / Grübler (2003), S. 29.



## 5 Empirischer Teil - Judikaturanalyse

Der nachfolgende Teil beschäftigt sich mit der Analyse von Judikaten des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) zur Liebhabereithematik. Für die Urteilsauswertung wurde - in der Anlehnung an Funck (2004) und Niemann / Kastner (2009) - die nachfolgend geschilderte Vorgehensweise gewählt. Zur Informationsfindung wurde dabei das Rechtsinformationssystem (RIS) des Bundes verwendet.

### 5.1 Forschungsfrage und -ziele

Die Forschungsaufgabe bzw. das Ziel der vorliegenden Masterarbeit ist es, durch die Durchführung einer Urteilsanalyse jene Regelungen innerhalb des steuerlichen Teilgebiets der Liebhaberei mit dem höchsten Konfliktpotential zu identifizieren. Die Forschungsfragen lauten daher wie folgt:

- Welche sind die Betätigungen bzw. Einkunftsquellen von denen die meisten Streitfälle iZm der Liebhaberei ausgehen?
- Besteht - in allen oder in bestimmten Aspekten der Liebhabereithematik - Reformbedarf der gesetzlichen Grundlagen bzw. gibt es Regelungslücken?
- Welche Handlungsoptionen bestehen für den Gesetzgeber?

### 5.2 Untersuchungsmethode

Die Erhebung der Daten erfolgte auf zwei verschiedene Arten - eine stichwortbasierte und eine normenorientierte. Bei der stichwortbasierten Erhebung wurde im RIS schlicht nach dem Stichwort „Liebhaberei“ gesucht, während bei der normenorientierten Erhebung die Suche nach den betreffenden gesetzlichen Grundlagen zur Liebhabereibeurteilung (also bspw. nach der Liebhabereiverordnung) erfolgte. Beide Herangehensweisen haben ihre Vor- und Nachteile. Während die normenorientierte Herangehensweise sich als zu „eng“ erweist, ist die stichwortbasierte hingegen zu „weit“. So erfasst etwa die stichwortbasierte Erhebung zwar auch jene VwGH-Fälle, in denen keine Gesetzestextstellen zitiert wurden, die aber inhaltlich dennoch von großer Relevanz für die Liebhabereithematik sind, jedoch auch all jene Fälle, in denen der Begriff „Liebhaberei“ in irgendeiner Form auch nur in einem Nebensatz erwähnt wurde. Daher sind nicht nur materiellrechtliche Steuerverfahren in der Fallmenge enthalten, sondern auch etwa Fälle des Verwaltungs-

Sozialversicherungs- und sonstigen Abgabenverfahrensrechts, die von der Analyse ausgeschlossen werden mussten.

Nach Beendigung der Erhebung wurden alle im Zuge dessen gefundenen Judikate in einer Urliste notiert, aus welcher die ungeeigneten zuerst zu eliminieren waren, bevor mit der eigentlichen Auswertung begonnen wurde. Die Auswertung erfolgte schließlich wiederum auf zwei verschiedene Arten. Von einer sachverhaltsorientierten Auswertung - der definitiv die größere Bedeutung zukommt - ist die rein angabeorientierte Auswertung zu unterscheiden. Bei der sachverhaltsorientierten Art wurde darauf geachtet, ob die Liebhaberei tatsächlich die Streitfrage im jeweiligen VwGH-Erkenntnis darstellte. Dagegen wurde bei der angabeorientierten Auswertung darauf abgestellt, jene Fälle zu identifizieren, bei denen auf Liebhaberei an irgendeiner Stelle im Judikat Bezug genommen wurde, diese aber nicht Gegenstand des Streitfalls war. Diese Methodik wird nicht in allen einzelnen Teilen (Samples) der Auswertung verwendet, sondern nur vereinzelt, sofern dies zweckmäßig erscheint - so etwa in den Samples 1 und 2 und in Ansätzen in Sample 3 und 4. Denn hinsichtlich der Aussagekraft kommt der sachverhaltsorientierten Analyse klar das größere Gewicht zu.<sup>188</sup>

### 5.3 Betrachtungszeitraum

Einen konkreten Betrachtungszeitraum für die Judikaturanalyse festzulegen, war aufgrund der Gesetzesänderungen im Laufe der Zeit ein etwas komplexes Unterfangen. Grundsätzlich erscheint eine Betrachtung der letzten 20 Veranlagungsjahre (1997-2017) sinnvoll, vor allem auch deswegen, weil im Jahr 1997 die letzte große Novellierung der LVO stattgefunden hat und seither die Rechtslage grundsätzlich bis heute besteht. Demzufolge beginnt der gewählte Betrachtungszeitraum mit 01.01.1997 und endet mit 31.12.2017.

Um aber eine größere Anzahl an Judikaten erfassen zu können, wurde zusätzlich ein zweiter Betrachtungszeitraum von 01.01.1990 bis 31.12.1996 eingesetzt. Ziel hiervon ist, einen Vergleich über die Entwicklung der Verfahrenszahl über die Jahre zu ziehen. Dieser frühere Zeitraum wird allerdings nur an jeweils passender Stelle betrachtet werden. Von größerer Aussagekraft und damit höherer Wichtigkeit sind die Entscheidungen im Betrachtungszeitraum 1997-2017, weshalb dieser im Rahmen der Urteilauswertung auch als 1. Betrachtungszeitraum bzw. 1. BZR - wichtig (!): entgegen der chronologischen Reihen-

---

<sup>188</sup> Anm.: An manchen Stellen war es dennoch interessant, die angabeorientierten Ergebnisse zu analysieren, da diese Aufschluss darüber geben, in welchen anderen Fällen der VwGH auch noch einen Gedankengang in Richtung Liebhaberei gesetzt hat.

folge - bezeichnet wird. Wann immer vom 2. BZR die Rede ist, bezieht sich dies demnach auf den früheren Zeitraum von 1990-1996.

## 5.4 Rahmenbedingungen und Annahmen

Bevor mit der Untersuchung begonnen werden kann, sind noch in aller Kürze die Rahmenbedingungen sowie Annahmen, die ihr zugrunde liegen, zu schildern. Im folgenden Abschnitt wird die Quelle der gewonnenen VwGH-Erkenntnisse, das Rechtsinformationssystem (RIS) des Bundes dargestellt und dessen Zuverlässigkeit in Hinblick auf die Untersuchung erklärt. Für die vorliegende Masterarbeit sind auch insbesondere Kenntnisse über den Ablauf des Rechtsmittelverfahrens in Abgabenangelegenheiten von Bedeutung. Da es sich um eine betriebswirtschaftliche und keine juristische Arbeit handelt, sind diese Kenntnisse uU nicht selbstverständlich. Deswegen soll der verfahrensrechtliche Ablauf in den folgenden Ausführungen grob skizziert werden. Schließlich wird noch die Einteilung der Einkunftsarten gem § 2 EStG ins Gedächtnis gerufen, da eines der Samples in der Urteilsanalyse dieser Einteilung folgt.

Weiters sei noch darauf hingewiesen, dass, wie bereits im ersten Teil geschildert, auch die verdeckte Gewinnausschüttung uU ein denkbarer Anwendungsfall der Liebhaberei wäre. Wie in Abschnitt 4.3 bereits dargelegt, ist ein Zusammenhang dieser beiden Gebiete aber umstritten, die Meinungen sowohl des Gesetzgebers, als auch der Finanzverwaltung und der Literatur gehen von einer konsequenten Trennung von Liebhaberei und verdeckter Gewinnausschüttung aus. Dadurch erscheint eine empirische Analyse etwaiger Erkenntnisse hierzu, geschweige denn eine Vermengung dieser mit den „herkömmlichen“ Liebhaberei-Erkenntnissen nicht sinnvoll. Denkt man in diesem Kontext an den direkten Gesellschafterkonsum („consumption on the job“ - siehe Abschnitt 4.3) wie etwa die von einer KapG zur Verfügung gestellte Gesellschafter-Luxuswohnung, so gab es in der Tat einige bahnbrechende Judikate - besonders in jüngerer Zeit.<sup>189</sup> Allerdings sind diese doch sehr gering an der Zahl, zusätzlich oftmals bereits auf Ebene des BFG/UFS „abgefangen“ worden, so dass sie gar nicht bis zum VwGH gelangten. Da meine Untersuchung sich aber nur auf die VwGH-Judikatur erstreckt, ist dies ein zusätzlicher Grund, jene Streitfälle nicht miteinzubeziehen. Die vGA im Zusammenhang mit der Liebhaberei wird daher nicht Gegenstand der Urteilsuntersuchung in dieser Masterarbeit sein.

---

<sup>189</sup> Vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003; VwGH 10.02.2016, 2013/15/0181; u.a.

#### 5.4.1 Quelle der untersuchten Erkenntnisse

Für die Informationsfindung wurde das Rechtsinformationssystem (RIS) des Bundes verwendet. Dabei handelt es sich um eine Dokumentation des österreichischen Rechts, die vom österreichischen Bundeskanzleramt seit 1997 online und kostenlos für die Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt wird. Nicht nur alle Bundesgesetze, sondern ebenso Landes- und Gemeinderecht sind erfasst. Auch die Judikatur wird hier veröffentlicht. Daher wurde das RIS auch als Quelle für die in dieser Masterarbeit untersuchten Judikate verwendet. Sämtliche Entscheidungen der (Höchst-)Gerichte seit dem Jahr 1980 (jene des VwGH seit 1990) sind über diese Quelle zu finden. Dies ermöglicht daher eine lückenlose Erfassung der im Falle der Liebhaberei ergangenen Erkenntnisse. Auch wesentliche Entscheidungen aus früheren Jahren sind im RIS vereinzelt erfasst.<sup>190</sup> Dies ist hier aber grundsätzlich nicht von Bedeutung, da die Jahre vor 1990 ohnehin nicht mehr in den Betrachtungszeitraum (siehe Abschnitt 5.3) fallen.

#### 5.4.2 Das Abgabenverfahren

In Bezug auf das Abgabenverfahren in Österreich sollen nun lediglich jene Informationen dargelegt werden, die für das Verständnis der anschließenden Urteilsanalyse notwendig sind.<sup>191</sup>

Bei den in dieser Masterarbeit untersuchten Urteilen ist idR folgender verfahrensrechtlicher Ablauf zu verzeichnen gewesen: Als Reaktion auf ein Anbringen (Steuererklärung) des Steuerpflichtigen erließ die Finanzbehörde einen Abgabenbescheid. Ein Abgabenbescheid kann, wie bereits erwähnt<sup>192</sup>, entweder vorläufig gem § 200 BAO oder endgültig ergehen. Der Unterschied im Rechtsmittelverfahren besteht darin, dass beim vorläufigen Bescheid die Vorläufigkeit ein eigener anfechtbarer Spruchbestandteil ist.

Insofern ein Steuerpflichtiger mit dem Spruch in einem an ihn ergangenen Bescheid nicht einverstanden ist, hat er die Möglichkeit, als Rechtsmittel eine Bescheidbeschwerde gem § 243 BAO (idR bei der Behörde, die den Bescheid erlassen hat) einzubringen. Für die Einbringung ist eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Bescheids einzuhalten.<sup>193</sup> Mittels Beschwerdevorentscheidung (BVE) hat das Finanzamt gem §§ 262f BAO die Möglichkeit, den Bescheid innerhalb eines Monats beliebig abzuändern oder aufzuheben oder

---

<sup>190</sup> Vgl. Bundeskanzleramt der Republik Österreich (2018), [online].

<sup>191</sup> Anm.: Darüberhinaus ist etwa auf Ritz (2017) und Althuber / Tanzer / Unger (2016) zu verweisen.

<sup>192</sup> Zur ausführlicheren Erläuterung siehe Abschnitt 4.4.

<sup>193</sup> Vgl. § 245 Abs 1 BAO; Fellner / Peperkorn (2013), S. 11.

aber die Beschwerde zurück- oder abzuweisen.<sup>194</sup>

Gegen den Spruch der BVE kann das Rechtsmittel des Vorlageantrags gem § 264 BAO erhoben werden. Damit wird der strittige Bescheid einem Verwaltungsgericht (hier: Bundesfinanzgericht - BFG) vorgelegt. Das BFG hat im Beschwerdeverfahren dieselben Befugnisse und Obliegenheiten wie die Behörde.<sup>195</sup> Auch das BFG hat wieder mehrere Möglichkeiten, über das Rechtsmittel abzusprechen - mit Zurückweisung, mit Abweisung oder durch die Aufhebung oder Abänderung des Bescheides. Darüber entscheidet es entweder mit Beschluss (im Falle der Zurückweisung), idR aber mit Erkenntnis (in den anderen drei Fällen).<sup>196</sup>

Ist der Steuerpflichtige mit der Entscheidung des BFG immer noch nicht einverstanden, steht ihm nur noch der Weg zu den Höchstgerichten (Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshof) offen. Die Rechtsmittel, die ihm noch zur Verfügung stehen, sind die Revision (an den VwGH) und die (Entscheidungs-)Beschwerde (an den VfGH). Der VwGH ist in Abgabensachen der wohl häufiger angerufene Gerichtshof, da er, anders als der VfGH - welcher sich nur mit Verletzungen verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte (Grundrechte) oder der Verfassungskonformität von Gesetzen befasst - allgemein auf Verletzungen subjektiver Rechte des Steuerpflichtigen prüft.

Wichtig für die Interpretation der Ergebnisse der Urteilsanalyse ist ferner, dass das Verfahren in Abgabenangelegenheiten nicht über den gesamten Zeitraum hinweg gleich geblieben ist. Bis 01.01.2014 wurde das vorinstanzliche Verfahren durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) durchgeführt<sup>197</sup>, wohingegen seit diesem Zeitpunkt das Bundesfinanzgericht (BFG) für Rechtsmittel gegen Abgabenbescheide von Finanzbehörden zuständig ist.<sup>198</sup> Auch das Verfahren vor dem VwGH hat sich im Laufe des Betrachtungszeitraums geändert. Seit 2014 wurde die Beschwerde an den VwGH nunmehr durch eine Revision (ordentliche oder außerordentliche) ersetzt. Eine solche ist nur zulässig, wenn die Lösung einer Rechtsfrage, der „grundsätzliche Bedeutung“ zukommt, davon abhängt.<sup>199</sup>

Die meisten in der empirischen Untersuchung behandelten Fälle beinhalten daher noch überwiegend Beschwerden an den VwGH. Aber unabhängig von der Frage, ob Revision

---

<sup>194</sup> Anm.: Zurückgewiesen werden kann eine Beschwerde lediglich aus formalen Gründen bzw. wenn es an Voraussetzungen für die Einbringung des Rechtsmittels mangelt; eine Beschwerde abweisen hingegen wird die Behörde dann, wenn sie nach inhaltlicher Prüfung der Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des Bescheidinhalts bzw. keine Verfahrensmängel feststellen konnte, die Beschwerde also unbegründet ist; vgl. Fellner / Peperkorn (2013), S. 11ff.

<sup>195</sup> Vgl. Gunacker-Slawitsch (2013), S. 37.

<sup>196</sup> Vgl. Sutter (2014), S. 276ff, 282; Fellner / Peperkorn (2013), S. 25ff.

<sup>197</sup> Vgl. Sutter (2014), S. 269.

<sup>198</sup> Vgl. Fellner / Peperkorn (2013), S. 44.

<sup>199</sup> Vgl. Grill / Kettisch (2013), S. 103ff.

oder Beschwerde, hat der VwGH grundsätzlich drei Möglichkeiten, im Urteilsspruch zu reagieren - mit Zurückweisung (wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Beantragung der Beschwerde/Revision), Abweisung (wegen Unbegründetheit der Beschwerde/Revision) oder Aufhebung<sup>200</sup> des zugrundeliegenden Bescheides.<sup>201</sup> Anders als das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung und das BFG in seinem Erkenntnis ändert der VwGH den Bescheid nicht ab. Er entscheidet somit idR nur kassatorisch (er „kassiert“ den Bescheid ein) und nicht meritorisch (in der Sache selbst). Somit stellt der VwGH nur die Rechtswidrigkeit fest und danach obliegt es den Finanzämtern, neu in der Sache zu entscheiden.<sup>202</sup>

#### 5.4.3 Einteilung der Einkunftsarten gem § 2 Abs 3 EStG

§ 2 Abs 3 EStG zählt die 7 Einkunftsarten taxativ auf:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21)
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 27, 27a)
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28)
- Sonstige Einkünfte (§§ 29, 30, 30a)

Während die ersten drei Einkunftsarten als betriebliche Einkunftsarten bezeichnet werden, können die letzten vier Einkunftsarten als außerbetrieblich zusammengefasst werden. Die Gefahr der Liebhaberei kann grundsätzlich bei jeder Einkunftsart bestehen, daher wurden in der Urteilsanalyse auch alle VwGH-Urteile zu Beginn einer Einkunftsart zugewiesen, um herauszufinden, von welchen Betätigungen die größte Konfliktrichtigkeit ausgeht. Dabei wurde aber der Grundsatz der Subsidiarität außer Acht gelassen, um es zu ermöglichen, die tatsächliche Einkunftsquelle, die dem Streitfall zugrunde lag, zu ermitteln.

Prinzipiell wurden auch alle Umsatzsteuerfälle erst einmal einer dieser Einkunftsarten zugeordnet. Das geschah vor allem aus dem Grund, dass in einem großen Teil der Fälle die Umsatz- und die Einkommensteuer gleichzeitig behandelt wurden.

---

<sup>200</sup> Anm.: Die Aufhebung kann entweder wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts des Bescheides oder wegen Verletzung der Verfahrensvorschriften notwendig sein.

<sup>201</sup> Vgl. Grill / Kettisch (2013), S. 131ff.

<sup>202</sup> Vgl. Sutter (2014), S. 268.

## 6 Durchführung und Ergebnisse der Analyse

Durch Anwendung der stichwortbasierten und der normenorientierten Erhebung konnten im RIS schlussendlich 394 VwGH-Entscheidungen zur steuerlichen Liebhaberei gefunden werden. Davon waren 33 Entscheidungen auszuschneiden, die sich nicht auf steuerrechtliche Belange gründeten, sondern Verwaltungsrecht beinhalteten. Weitere 17 Entscheidungen, das sonstige Abgabenrecht bzw. das Abgabenverfahrensrecht betreffend, wurden entfernt, ebenso wie 3 Entscheidungen zum Sozialversicherungsrecht. Die verbleibenden 341 Entscheidungen enthielten somit nur noch steuerrechtliche Fälle. Nach Zugrundelegung der beiden Betrachtungszeiträume verblieben 254 Entscheidungen (87 Entscheidungen lagen außerhalb der Betrachtungszeiträume), deren Veranlagungsjahre in die Zeit von 1990-1996 bzw. 1997-2017 fallen. Unter Ausdehnung um alle miterledigten Fälle ergab sich eine Gesamtheit von 286. Diese Menge war wiederum in ein sachverhaltsorientiertes und ein angabeorientiertes Ergebnis aufzuteilen. Während in 49 Entscheidungen die Liebhaberei nur erwähnt wurde, war in 237 Fällen die Liebhaberei tatsächlich das Streitthema.

Bis auf einige wenige Ausnahmen werden sich die Auswertungen in der Folge hauptsächlich auf das sachverhaltsorientierte Ergebnis stützen. Spaltet man die Anzahl von 237 Entscheidungen nach der sachverhaltsorientierten Erhebung nun noch in die beiden Betrachtungszeiträume auf, ergibt sich eine Anzahl von 135 Entscheidungen für den 1. BZR (1997-2017) und 105 Entscheidungen für den 2. BZR (1990-1996).<sup>203</sup> Die Zuteilung zum jeweiligen Betrachtungszeitraum erfolgte immer anhand des jüngsten Veranlagungsjahres, das im Judikat behandelt wurde. Handelte es sich daher bspw. in einem Streitfall um die Veranlagungsjahre 1991-1997, wurde diese Entscheidung dennoch - dem jüngsten Veranlagungsjahr 1997 folgend - dem 1. BZR zugeordnet. Handelte es sich um einen Fall der Jahre 1985-1991, wurde dieser auch in den 2. BZR aufgenommen, obwohl die Jahre 1985-1989 grundsätzlich nicht mehr in die Betrachtung fallen. Dies erschien insofern sinnvoll, um nicht nur möglichst viele Fälle zu erfassen und gleichzeitig Doppelzählungen zwischen den beiden Betrachtungszeiträumen auszuschließen, sondern auch deswegen, weil der VwGH selbst in einem Judikat erklärte, „daß es aus Gründen der Einheitlichkeit der Beurteilung zweckmäßig sei, die Grundsätze der Liebhabereiverordnung auch für die vor 1990 liegenden Streitjahre (...) anzuwenden.“<sup>204</sup> Somit widerspricht die Einbeziehung jener Fälle, die vor dem Betrachtungszeitraum begannen, aber sich bis in diesen Zeitraum hinein erstreckten, nicht dem Kriterium der Reliabilität.

---

<sup>203</sup> Anm.: Die Abweichung der Summe für die Betrachtungszeiträume zur Anzahl von 237 basiert auf einer notwendigen Doppelzählung von Streitfällen, bei denen Einkommen- und Umsatzsteuer zur Diskussion standen, die unterschiedlichen Betrachtungszeiträumen zuzuordnen waren.

<sup>204</sup> VwGH 21.07.1998, 93/14/0111.

## 6.1 Identifikation der konfliktträchtigsten Regelungen

Die Auswertung der Judikaturanalyse erfolgte anhand von mehreren Samples. Nach einigen allgemeinen Auswertungen wurde in einem ersten Sample die Auswertung nach der Verfahrenszahl durchgeführt. In Sample 2 erfolgte die Auswertung anhand einer Zuordnung der einzelnen Entscheidungen zur jeweils betroffenen Einkunftsart nach § 2 Abs 3 EStG.

Im dritten Sample wurden die Judikate je nach Sachverhalt bestimmten Kategorien zugeordnet, die sich über den Prozess der Auswertung hinweg als auffällig/hervorstechend erwiesen haben. Für eine genaue Analyse ist daher eine über die bloße Einordnung nach Einkunftsarten hinausgehende Segmentierung der überaus vielfältigen Liebhabereithematik durchaus sinnvoll.<sup>205</sup> In Sample 4 wurden jene Erkenntnisse zusammengefasst, denen bestimmte Aspekte in der Sachverhaltsproblematik gemein sind (zB bei Vermietungsfällen: Vermietung an nahe Angehörige, von Gesellschafter an Gesellschaft; Notverkäufe, Förderungen etc.). In Sample 5 wurde sozusagen der „Knackpunkt“ im Streitfall herausgesucht, also derjenige Grund, welcher für die Beurteilung der Liebhaberei maßgeblich war. Den Streitpunkt des Erkenntnisses herauszufinden war ein schwieriges Unterfangen, auch war in manchen Erkenntnissen auch nicht nur ein Streitpunkt vorhanden, weshalb es hier zu Mehrfachnennungen in der Auswertung kommen wird.

In Sample 6 werden schließlich noch die zugrunde liegenden Streitwerte verglichen - wobei hierzu insbesondere anzumerken ist, dass nicht in jedem Erkenntnis sämtliche Zahlen angegeben waren. Soweit möglich wurde bei der Findung der Streitwerte noch auf die vorangegangenen BFG- oder UFS-Entscheidungen zurückgegriffen. Hinsichtlich der Einkommensteuer wurden die erklärten Ergebnisse (idR Verluste) der Liebhabereitätigkeit notiert, bezüglich der Umsatzsteuer die in den Erkenntnissen angegebenen Umsatzsteuergutschriften - sofern diese nicht angegeben waren, die geltend gemachten Vorsteuern. In den Fällen zur Einkommensteuer konnten die meisten Beträge gefunden werden, in den umsatzsteuerlichen waren diese nur sehr sporadisch angegeben und deshalb vielfach nicht ermittelbar. Die Beträge in Schilling wurden zur besseren Vergleichbarkeit in Euro umgerechnet.

### 6.1.1 Allgemeine Auswertungen - „Sample 0“

Über beide Betrachtungszeiträume ließen sich, wie eingangs erwähnt, 237 VwGH-Entscheidungen nach der sachverhaltsorientierten Erhebung finden. Dabei handelte es sich um 225

---

<sup>205</sup> So auch vgl. Hundsdorfer (2002), S. 343.



Erkenntnisse und 12 Beschlüsse. Durch die Änderung des Verfahrensrechts im Laufe des Betrachtungszeitraums (siehe Abschnitt 5.4.2) waren diese Judikate die Reaktion auf 19 Revisionen und 218 Beschwerden. In den allermeisten Fällen wurden die Rechtsmittel von Seiten des Steuerpflichtigen erhoben. Amtsrevisionen und Amtsbeschwerden stellten mit 42,1 % bzw. 3,2 % der Fälle die Minderheit dar.

Anhand dieser Relationen ist interessanterweise festzustellen, dass in jüngerer Zeit offenbar weniger Rechtsmittel vom Steuerpflichtigen erhoben werden, jedoch mehr von Seiten der Finanzämter. Dies dürfte zum einen darauf zurückzuführen sein, dass viele Sonderfragen zur Liebhaberei vom VwGH schon ausjudiziert wurden<sup>206</sup>, könnte aber auch ein Indiz dafür darstellen, dass aufgrund der größeren Konkretisierung der gesetzlichen Bestimmungen in diesem steuerlichen Teilgebiet für den Steuerpflichtigen das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Liebhaberei immer klarer einschätzbar ist, wohingegen den Finanzämtern offenbar zunehmend die rechtliche Beurteilung einer Betätigung (als Einkunftsquelle) missfällt.

Folgende Tabelle stellt den Ausgang der Verfahren bzw. den Entscheidungsspruch dar:

Tabelle 6.1: Darstellung der Auswertung des Entscheidungsspruchs der Verfahren

Anzahl aufgehobene Bescheide	111	wg. inhaltlicher Rechtswidrigkeit	67
		wg. Verletzung d. Verfahrensvorschriften	46
Anzahl Zurückweisungen	16		
Anzahl Abweisungen	141		
Anzahl zurückgezogene Rechtsmittel	2		
Anzahl eingestellte Verfahren			
wg. Gegenstandslosigkeitserkl.	1		

Wie in Tabelle 6.1 ersichtlich, wurde bei der überwiegenden Anzahl der Fälle (141) das Rechtsmittel abgewiesen. In 111 Fällen wurde hingegen der angefochtene Bescheid aufgehoben. Die Aufhebung geschah dabei zu 60 % wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts, bei den restlichen 40 % war eine Rechtswidrigkeit iZm den Verfahrensvorschriften Grund für die Aufhebung. Eine Zurückweisung erfolgte nur in 16 Fällen, in denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gestellt wurde.

---

<sup>206</sup> Anm.: Dies würde auch zusammen passen mit der Tatsache, dass 10 der 16 Zurückweisungen des Rechtsmittels (siehe hierzu gleich) in den letzten drei Jahren erfolgten.

Hinsichtlich der Verfahrensdauer waren sehr unterschiedliche Ergebnisse festzustellen. Die untersuchten Verfahren dauerten im Durchschnitt 1241,27 Tage, also etwa 3 Jahre und 5 Monate. Die maximale Verfahrensdauer betrug 2582 Tage (rund 7 Jahre, 1 Monat), die minimale 62 Tage (2 Monate).

Folgende zwei Abbildungen sollen die Verteilung der Verfahrensdauern veranschaulichen:

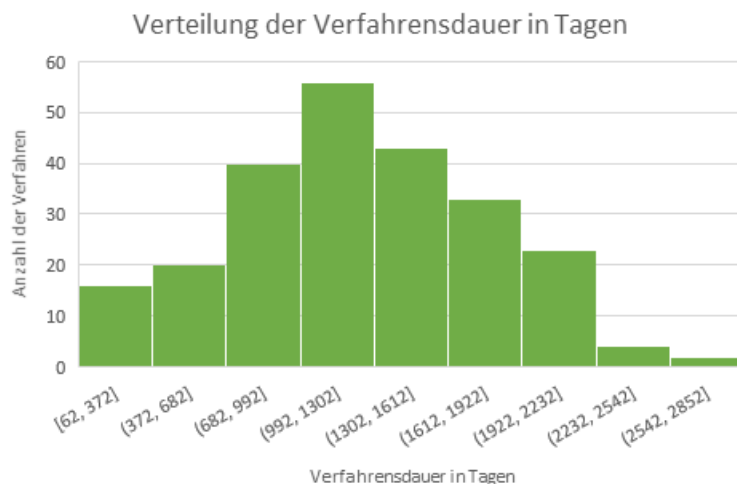


Abbildung 2: Verteilung der Verfahrensdauer in Tagen

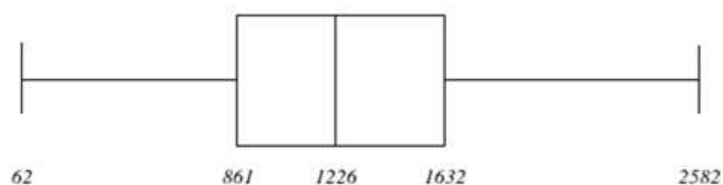


Abbildung 3: Boxplot Verfahrensdauer

Damit bewegt sich die Verfahrensdauer in 50 % der Verfahren in einem Bereich zwischen 861 Tagen (2 Jahren, 4 Monaten) und 1632 Tagen (4 Jahren, 6 Monaten), wohingegen Verfahrensdauern von über 6 Jahren die Ausnahme darstellten.

Stellt man die Verfahrensdauern für die beiden Betrachtungszeiträume gesondert fest, ergibt sich folgendes Bild (siehe Tabelle 6.2):

Tabelle 6.2: Vergleich der Verfahrensdauern der jeweiligen Betrachtungszeiträume

Vergleich der Verfahrensdauern	1. BZR (1997-2017)	2. BZR (1990-1996)
durchschnittliche Verfahrensdauer	1050,43 Tage	1483,60 Tage
Maximum	2077 Tage	2582 Tage
Minimum	62 Tage	361 Tage

Die Verfahrensdauer in früheren Jahren war somit tendenziell länger als jene in jüngerer Zeit. Dies ist insbesondere an den unterschiedlichen Durchschnittsdauern (rund 1050 Tage im 1. BZR und 1483 Tage im 2. BZR) und Mindestdauern (62 Tage im 1. BZR und 361 Tage im 2. BZR) erkennbar.

### 6.1.2 Sample 1: Auswertung nach Verfahrenszahl

Im 1. Sample wurde die Verfahrenszahl pro Veranlagungsjahr untersucht, um festzustellen, ob anhand dessen ein gewisser Trend (Zunahme oder Abnahme) der Streitfälle erkennbar ist, oder ob diese über den Betrachtungszeitraum gleich geblieben sind. In diesem Sample wurde die Auswertung für beide Betrachtungszeiträume gemeinsam durchgeführt, aber sowohl auf sachverhaltsorientierte als auch angabeorientierte Art.

Die folgende Abbildung stellt das Ergebnis der sachverhaltsorientierten Variante dar. Daraus ist ersichtlich, dass die Anzahl der Streitfälle über die Jahre kontinuierlich abnimmt:

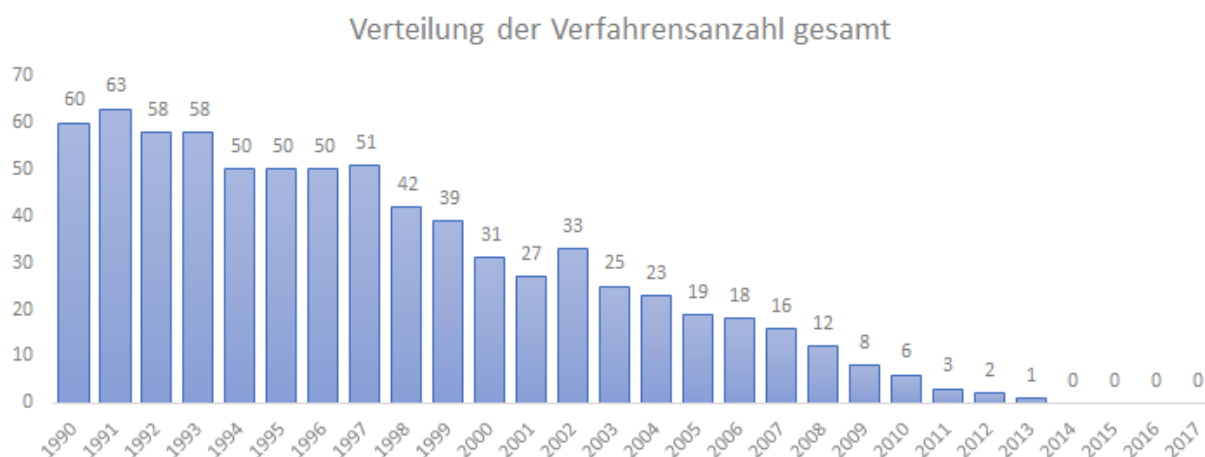


Abbildung 4: Verteilung der Verfahrensdauern gesamt für alle Steuerarten

Den letzten paar Jahren dieser Darstellung kommt klarerweise keine besonders starke Aussagekraft zu, da über Fälle zu den jüngsten Veranlagungszeiträumen erst vom VwGH abzusprechen sein wird. Das späteste Veranlagungsjahr, das in den untersuchten Erkenntnissen gefunden werden konnte, war 2013. Daher ist klarerweise davon auszugehen, dass sich der rechte Teil der obigen Grafik im Laufe der kommenden Jahre noch „auffüllen“ wird.

Ist es daher überhaupt möglich, eine Aussage über eine abnehmende Tendenz der Liebhabereistreitigkeiten treffen zu können? Mit einem Blick auf die in Abschnitt 6.1.1 dargelegte

Verfahrensdauer ist dies aber eher zu bejahen. Legt man nämlich die durchschnittliche Verfahrensdauer von etwa 3,5 Jahren zugrunde, wird sich an der Darstellung uU gar nicht mehr allzu viel ändern. Die Jahre bis etwa 2010 besitzen daher sehr wohl Aussagekraft über einen abnehmenden Trend. Ergingen zum Veranlagungsjahr 1991 etwa noch 63 Erkenntnisse, waren es bis zum Jahr 2001 unter stetiger Abnahme nur mehr 27 Erkenntnisse, im Jahr 2006 18 und im Jahr 2010 sogar nur mehr sechs Erkenntnisse.

Teilt man dieses Resultat nun in ertragsteuerliche Verfahren und umsatzsteuerliche Verfahren auf, ergeben sich folgende Darstellungen der Verteilung:

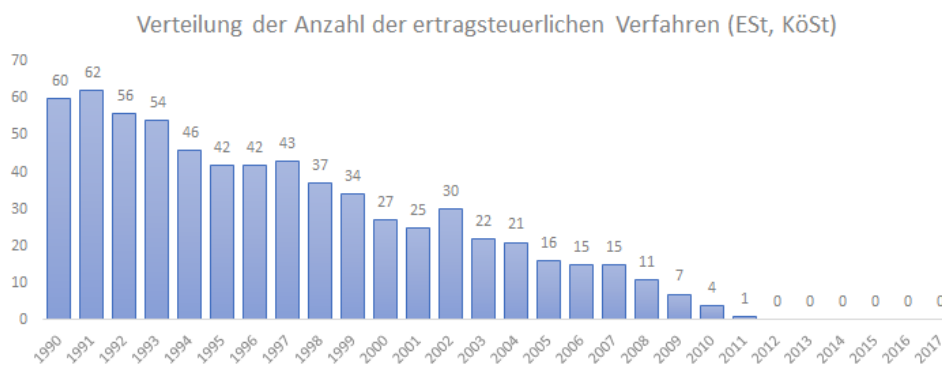


Abbildung 5: Verteilung der Dauer der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Verfahren

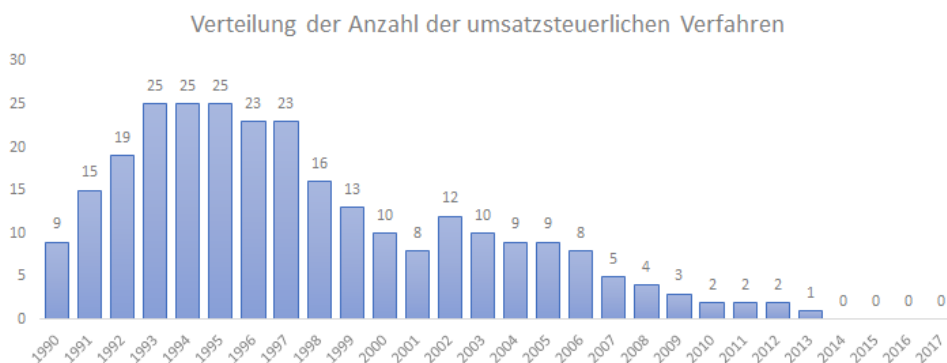


Abbildung 6: Verteilung der Dauer der umsatzsteuerlichen Verfahren

Die Verteilung der ertragsteuerlichen Verfahrenszahl folgt beinahe genau jener der gesamten Verteilung. In der Umsatzsteuer ergibt sich ein etwas anderes Bild. Besonders in den Jahren 1993 bis 1997 blieb die Anzahl der Verfahren sehr konstant und war überdies verhältnismäßig groß, erst in weiterer Folge kam es zu einem abnehmenden Verlauf.

Dies ist möglicherweise dem Umstand geschuldet, dass das Gesetz in jenem Zeitraum noch nicht konkret genug war. Wie im ersten Teil der Masterarbeit angesprochen, erging erst im Jahr 1997 die letzte große Novelle zur LVO, die bis dahin noch vorhandene Unklarheiten weitgehend ausräumte. Seit diesem Jahr ist die Rechtslage aber grundsätzlich bis heute unverändert. Tatsächlich ist in obiger Verteilung die Abnahme der USt-Verfahrensfälle genau ab dem Jahr nach 1997 zu verzeichnen.

Bei Anwendung der angabeorientierten Auswertung stellt sich die Verteilung der Verfahrenszahl im Vergleich zur sachverhaltsorientierten schließlich etwas anders dar; im Ergebnis ist aber auch hier ein abnehmender Verlauf feststellbar:

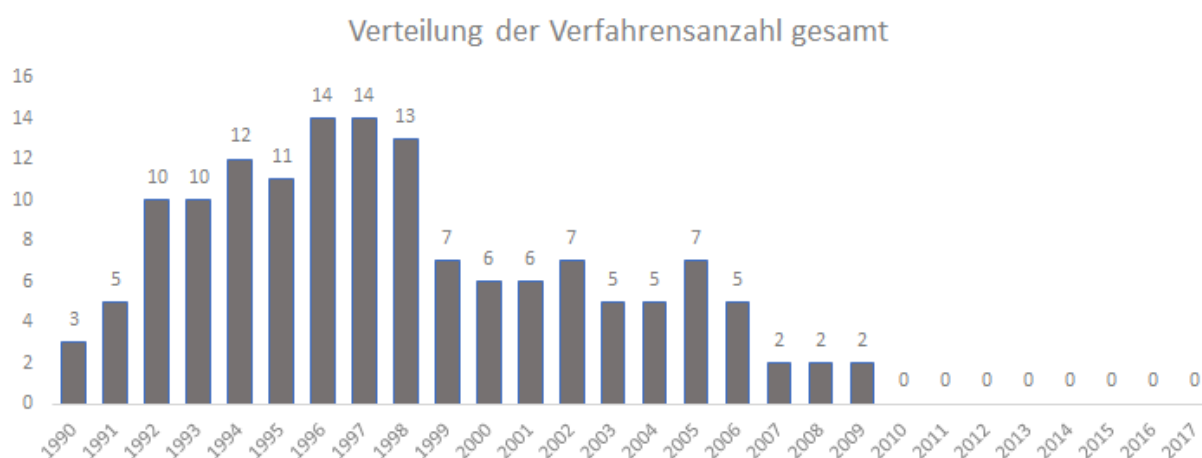


Abbildung 7: Verteilung der Verfahrensdauer nach angabeorientierter Auswertung

### 6.1.3 Sample 2: Auswertung nach Einkunftsarten

Im zweiten Sample wurde die Urteilsanalyse anhand der Auswertung der betroffenen Einkunftsarten durchgeführt. Dafür mussten die VwGH-Entscheidungen auf die sieben Einkunftsarten aufgeteilt werden, das Subsidiaritätsprinzip blieb dabei außer Acht um die Einkunftsart tatsächlich an ihrer Wurzel erfassen zu können. Diese Auswertung wurde in einem ersten Schritt für beide Betrachtungszeiträume insgesamt durchgeführt, danach erfolgte ein Splitting in den älteren und jüngeren Zeitraum. Wie schon Sample 1 wurde auch dieses Sample angabeorientiert ausgewertet.

Nach Anwendung der sachverhaltsorientierten Auswertung ergaben sich - wie in Tabelle 6.3 ersichtlich - folgende Werte:

Tabelle 6.3: Verteilung nach Einkunftsarten über beide Betrachtungszeiträume

Einkunftsart	Anzahl	Anteil
LuF	12	5,04%
EK sA	22	9,24%
GB	68	28,57%
EK nsA	0	0,00%
KV	8	3,36%
VuV	125	52,52%
Sonstige EK	3	1,26%
	238	100,00%

Stellt man diese Werte anhand eines Säulendiagramms dar, ergibt sich folgendes Bild:



Abbildung 8: Verteilung nach Einkunftsarten über beide Betrachtungszeiträume

Wie in den beiden Abbildungen erkennbar, zeigt sich eine klare Dominanz der Vermietungseinkünfte, gefolgt von den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Mit 52,52 % aller Fälle stellen die Vermietungseinkünfte den mit Abstand größten Bereich innerhalb der Liebhabereistreitigkeiten dar. Das nächstgrößere Streitpotenzial findet sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit 68 von 238 Fällen bzw. einem Anteil von 28,57 %. Dieser Prozentsatz ist aber schon deutlich geringer als jener bei den Einkünften aus VuV.

Es konnte kein Streitfall zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gefunden werden - trotz der Literaturmeinung, dass auch in dieser Einkunftsart Liebhaberei möglich sei. Unter den sonstigen Einkünften waren lediglich drei Fälle erfasst: Einkünfte aus der Tätigkeit als Gemeinderat und Pensionseinkünfte aus einem privaten Rentenversicherungsmodell. Den Einkünften aus Kapitalvermögen darf in diesem Zusammenhang keine große Aussagekraft beigemessen werden, da jene Streitfälle, die sich darauf beziehen, noch von einer früheren Rechtslage vor Einführung der Schedulenbesteuerung durch das Budgetbegleitgesetz 2011<sup>207</sup> mit dem linearen Steuersatz von 25 % (nunmehr überwiegend 27,5 %) und dem Abzugsverbot gem § 20 (2) EStG ausgingen.

Das wird insbesondere deutlich, wenn man sich die Anzahl der Streitfälle zum Kapitalvermögen nach Aufteilung auf die beiden Betrachtungszeiträume 1990-1996 & 1997-2017 ansieht. Die Verteilung obiger Resultate ändert sich dadurch nämlich wie folgt:

Tabelle 6.4: Verteilung nach Einkunftsarten nach Aufteilung je Betrachtungszeitraum

Einkunftsart	1. BZR (1997-2017)		2. BZR (1990-1996)	
	Anzahl	Anteil	Anzahl	Anteil
<b>LuF</b>	6	4,38%	6	5,71%
<b>EK sA</b>	15	10,95%	9	8,57%
<b>GB</b>	37	27,01%	31	29,52%
<b>EK nsA</b>	0	0,00%	0	0,00%
<b>KV</b>	1	0,73%	7	6,67%
<b>VuV</b>	76	55,47%	51	48,57%
<b>Sonstige EK</b>	2	1,46%	1	0,95%
	137	100,00%	105	100,00%

Dadurch wird deutlich, dass sich die Streitanzahl mancher Einkunftsarten im Zeitablauf geändert hat. So wurden etwa Kapitaleinkünfte (aus steuersystematischen Gründen) klarerweise fast nicht mehr thematisiert (Abfall des Anteils der Fälle von 6,67 % auf 0,73 %); der Anteil der Fälle aus Vermietung und Verpachtung war dagegen in jüngeren Jahren noch größer. Während der Anteil der land- und forstwirtschaftlichen Fälle (geringe Reduktion um 1,33 %) fast gleich blieb, stieg jener zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit um 2,38 % und reduzierte sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb um 2,51 %. Die absolute Anzahl stieg aufgrund der größeren Gesamtanzahl der Fälle im 1. BZR auch in diesen Einkunftsarten natürlich an (bzw. blieb zumindest gleich wie etwa bei den Einkünften aus LuF). Mit einer Steigerung von 6,9 % kam es aber zu einer deutlichen Verschiebung in Richtung der Vermietungseinkünfte.

<sup>207</sup> Vgl. BudBG 2011, BGBl I 2010/111.

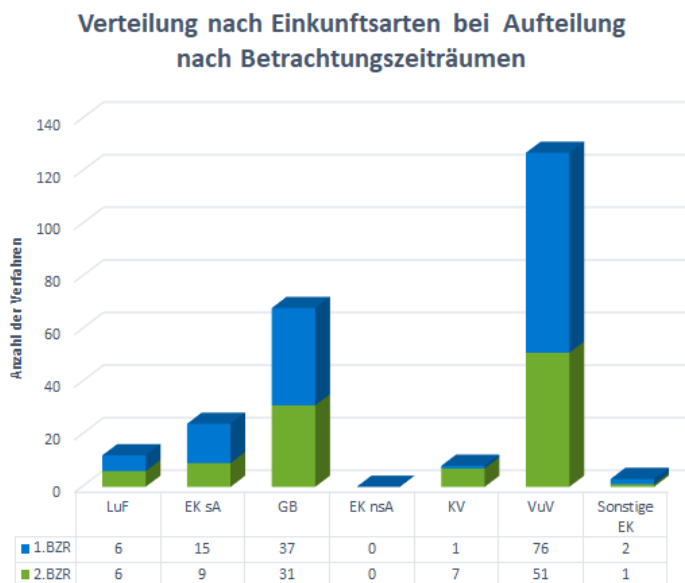


Abbildung 9: Verteilung nach Einkunftsarten nach Aufteilung je Betrachtungszeitraum

Führt man die Auswertung nach Einkunftsarten gemäß der angabeorientierten Art durch, sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 23 von 49 Fällen klar die strittigste Einkunftsart. Aber auch die Einkünfte aus VuV sind mit einem Anteil von 32,65 % (bzw. 16 von 49 Fällen) noch relativ stark repräsentiert. Insofern ist der Unterschied zu obiger sachverhaltsorientierter Darstellung nicht allzu groß.

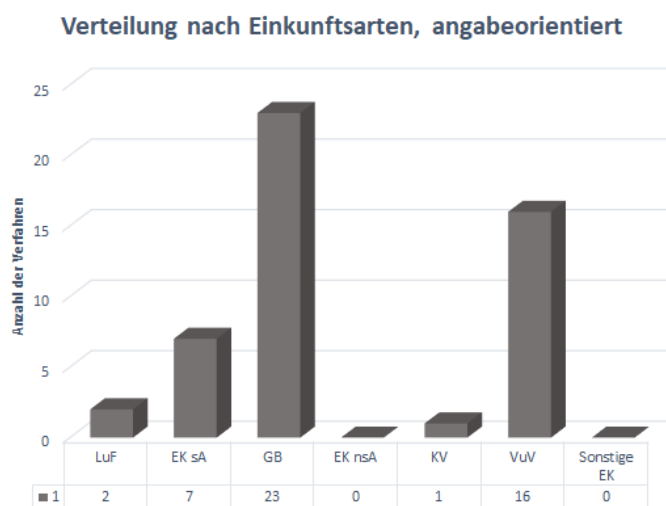


Abbildung 10: Verteilung nach Einkunftsarten nach angabeorientierter Auswertung



Klarerweise hält sich die Aussagekraft der angabeorientierten Ergebnisse im Vergleich zu jener der sachverhaltsorientierten Auswertung in gewissen Grenzen, da hierbei lediglich jene VwGH-Entscheidungen erfasst wurden, bei denen auf die Liebhaberei nur verwiesen wurde, diese aber nicht Gegenstand der Streitfrage war. Allerdings ist es dennoch interessant, auch diese Ergebnisse vereinzelt heranzuziehen, da sie Rückschlüsse auf jene Sachverhalte geben, in denen der VwGH zumindest die Möglichkeit des Vorliegens von Liebhaberei gesehen hatte, jedoch ohne diese näher zu prüfen.

#### 6.1.4 Sample 3: Auswertung nach Kategorien

In Sample 3 wurde eine Auswertung in der Weise durchgeführt, dass die einzelnen Fälle zuerst bestimmten Kategorien zugewiesen wurden. Dies geschah für die beiden Betrachtungszeiträume diesmal separat. In einem zweiten Schritt wurde innerhalb des jeweiligen Zeitraums diese Verfahren dann weiter den verschiedenen Steuerarten (Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer) zugeteilt.

Die Kategorien ergaben sich entweder aus der Liebhabereiverordnung selbst (wie beispielsweise die Differenzierung der Vermietungseinkünfte in die „große“ oder „kleine“ Vermietung), andernfalls wurden diese selbst gewählt.

Folgende Segmentierungen wurden in diesem Sample durchgeführt:

1. Unterteilung der Einkünfte aus VuV in „große“ und „kleine“ Vermietung
2. Weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungsfälle
3. Weitere Unterteilung der „großen“ Vermietungsfälle
4. Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach verschiedenen Liebhaberei-  
„motiven“ (Sport, Freizeit, Lebensführung, etc.)
5. Weitere Unterteilung der Einkünfte aus GB in Zusammengefasste Tätigkeiten
6. Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach verschiedenen Liebhaberei-  
„motiven“ (Sport, Freizeit, Lebensführung, etc.)
7. Weitere Unterteilung der Einkünfte aus sA in Zusammengefasste Tätigkeiten

Punkt 1: Unterteilung der Einkünfte aus VuV in „große“ und „kleine“ Vermietung

Im ersten Schritt wurde der 1. und jüngere Betrachtungszeitraum von 1997-2017 untersucht und hinsichtlich der Vermietungstätigkeiten noch weiter ins Detail gegangen. Es wird jene Aufteilung getroffen, die auch die Liebhabereiverordnung vornimmt - in die „große“ und „kleine“ Vermietung. So ergibt sich verglichen mit obigen Erkenntnissen aus Sample 2, ein noch deutlicheres Bild. In 53 Fällen lag ein Fall der kleinen, in 22 Fällen einer der großen Vermietung vor und in einem Fall wurden beide Varianten in einem Urteil behandelt. Damit ergibt sich ein deutliches Überwiegen der Vermietung von Eigentumswohnungen und Häusern (bzw. Gebäuden, die der Erfüllung eines privaten Wohnbedürfnisses dienen) iHv 70,13 % der Vermietungsfälle (siehe Abbildung 11).

Unterteilung der Einkünfte aus VuV

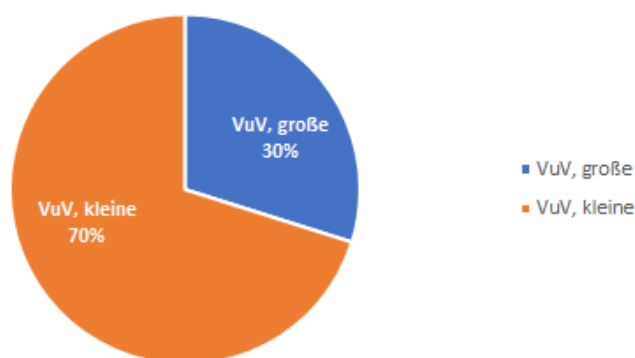


Abbildung 11: Unterteilung der Verfahrenszahl der Vermietungseinkünfte in „kleine“ und „große“, 1. BZR

Auf die Gesamtanzahl der Fälle umgelegt, bedeutet dies, dass die kleine Vermietung einen Anteil von 39,71 % aller in der Rechtsprechung des VwGH diskutierten Liebhabereifälle (unter Zugrundelegung des 1. BZR) repräsentiert, womit dieser Anteil noch immer signifikant größer ist als jener der Einkunftsart mit dem zweitgrößten Streitpotenzial - der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 27,01 % im 1. BZR (siehe Sample 2, Tabelle 6.4).

Tabelle 6.5: Unterteilung der Verfahrenszahl der Vermietungseinkünfte in „kleine“ und „große“, 1. BZR

	Anzahl	Anteil	Anteil an Gesamtzahl
VuV, große	23	29,87%	16,91%
VuV, kleine	54	70,13%	39,71%
Summe	77	100,00%	56,62%

Unter der Differenzierung nach den jeweiligen betroffenen Steuerarten, lässt sich feststellen, dass alle Fälle der „großen“ Vermietung im 1. Betrachtungszeitraum auch gleichzeitig einkommensteuerliche Fälle waren. Dagegen nimmt die „große“ Vermietung in der Umsatzsteuer lediglich 14 % der Fälle ein. Der Rest entfällt auf die „kleine“ Vermietung. Dies ist nicht übermäßig verwunderlich, da laut § 6 LVO die „große“ Vermietung als Tatbestand des § 1 Abs 1 LVO idR keine umsatzsteuerliche Liebhaberei darstellen kann.<sup>208</sup>

Tabelle 6.6: Unterteilung der Vermietungsstreitfälle zusätzlich nach betroffenen Steuerarten, 1. BZR

	Anz.	Anteil	Ant. an Ges.zahl	davon ESt	davon KöSt	davon USt
VuV, große	23	29,87%	16,91%	23 38,33%	0 0,00%	7 14,00%
VuV, kleine	54	70,13%	39,71%	37 61,67%	0 0,00%	43 86,00%
Summe	77	100,00%	56,62%	60	0	50

#### Punkt 2: Weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungsfälle

Wie schon herausgearbeitet, spielen die Fälle der „kleinen“ Vermietung hinsichtlich der Streitanzfälligkeit im steuerlichen Teilgebiet der Liebhaberei eine sehr große Rolle. Daher sollen diese nun in einem nächsten Schritt weiter segmentiert werden. Die Einteilung, die hierfür nun gewählt wird, geht zurück auf Rz 78 der LRL 2012, die nach der betroffenen Gebäudeart zwischen Eigentumswohnungen, Eigenheimen, Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, Apartments und Fremdenzimmern differenziert. Wie aus nachfolgender Tabelle ersichtlich, machen die Eigentumswohnungen mit 36 von 54 bzw. 2/3 den größten Teil der „kleinen“ Vermietungsfälle aus:

Tabelle 6.7: Weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungsfälle, 1. BZR

Kategorie	Anzahl	Anteil
Eigentumswohnung	36	66,67 %
Eigenheim	11	20,37 %
Mietwohngrundstück mit qualifizierten Nutzungsrechten	1	1,85 %
Apartments	2	3,70 %
Fremdenzimmer	3	5,56 %
k.A.	1	1,85 %
Summe	54	100 %

<sup>208</sup> Anm.: Der Grund dafür, warum dennoch umsatzsteuerliche Verfahren iZm der großen Vermietung enthalten sind, sind jene Fälle, in denen die Abgrenzung von kleiner und großer Vermietung nicht von vornherein klar war und deshalb ein umsatzsteuerliches Verfahren zu Beginn ebenso eröffnet wurde.

Punkt 3: Weitere Unterteilung der „großen“ Vermietungsfälle

Gemäß Punkt 3 werden auch die „großen“ Vermietungseinkünfte je nach Gebäudeart weiter unterteilt. Hierzu wurden Kategorien wie Geschäftsraumvermietung, Vermietung von Lagerhallen und Fabriken, mehreren Wohneinheiten, von Zinshäusern u.a. gewählt (siehe Tabelle 6.8).

Tabelle 6.8: Weitere Unterteilung der „großen“ Vermietungsfälle, 1. BZR

Kategorie	Anzahl	Anteil
mehrere Wohneinheiten	12	48 %
Zinshaus	3	12 %
Geschäftsräumlichkeiten	3	12 %
Lager- und Fabrikshallen	3	12 %
vermietete Einrichtung	1	4 %
Sonstige	2	8 %
k.A.	1	4 %
Summe	25	100 %

Mit der Bezeichnung der Kategorie „mehrere Wohneinheiten“ sind jene Vermietungen von drei oder mehr Wohneinheiten gemeint, die grundsätzlich eine „kleine“ Vermietung darstellen würden, aber aufgrund der größeren Anzahl von Wohneinheiten der „großen“ Vermietung zuzurechnen sind. Diese machen mit 12 Fällen den größten Teil der „großen“ Vermietungstätigkeiten aus. Nur wenige VwGH-Entscheidungen hatten die Vermietung von Zinshäusern, Geschäftsräumlichkeiten und Fabriks- und Lagerhallen zum Inhalt (jeweils drei Erkenntnisse). Der Rest entfiel auf vermietete Einrichtung, ein Reihenhaus und Büros.

Punkt 4: Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Liebhaberei“motiven“

Greift man sich nun den am zweitstärksten thematisierten Bereich im Rahmen der Urteilsanalyse zur Liebhaberei - die Einkünfte aus Gewerbebetrieb - heraus, besteht ebenso die Möglichkeit, für diese Einkunftsart weitere Unterteilungen zu treffen. Die Liebhabereiverordnung selbst nimmt in § 1 Abs 2 bereits eine Unterscheidung mehrerer verschiedener Kategorien der liebhabereiverdächtigen Tätigkeiten vor, indem sie zwischen Wirtschaftsgütern/Betätigungen, die der Lebensführung oder Sport- und Freizeitausübung dienen sowie Luxuswirtschaftsgütern differenziert. Wie in der folgenden Abbildung 12 ersichtlich, wurde hierzu also eine Aufteilung der Sachverhalte in Sport, Freizeit, Lebensführung, Luxuswirtschaftsgüter und eine Kategorie „Sonstiges“ getroffen.

In über der Hälfte der Fälle war es nicht möglich, die Judikate einer der Kategorien der typischen „Hobbytätigkeiten“ zuzuordnen. Dies sind jene Fälle, die Tätigkeiten des § 1 Abs 1 LVO darstellen, also Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle, die die typische Erscheinungsform eines Betriebes haben und nicht typischerweise eine Nähe zur privaten Lebensführung aufweisen.

Hinsichtlich der typischen Hobbytätigkeiten stand der Sport mit 16,22 % der Fälle an erster Stelle, am zweithäufigsten konnten die Betätigungen der in der Lebensführung begründeten Neigung sowie auch den Freizeitaktivitäten zugeordnet werden (jeweils 8,11% - siehe Abbildung 12).

Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

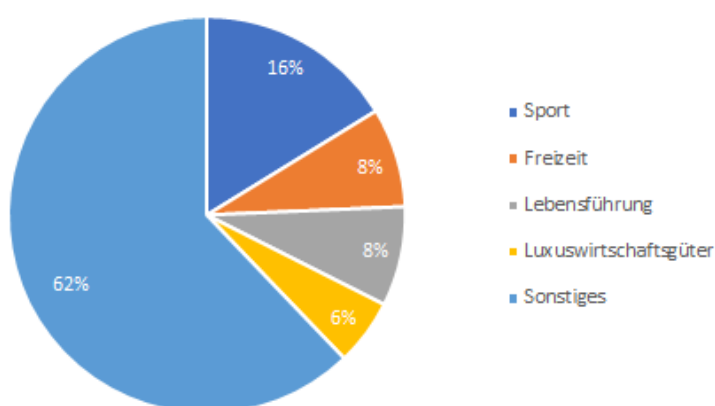


Abbildung 12: Unterteilung der Verfahrenszahl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, 1. BZR

In diesem Zusammenhang scheint es wieder zweckmäßig, die jeweiligen Steuerarten gesondert zu betrachten. Dabei ergibt sich folgendes Bild:

Tabelle 6.9: Unterteilung der Verfahrenszahl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Steuerarten, 1. BZR

	Anzahl	Anteil	davon ESt		davon KöSt		davon USt	
Sport	6	16,22%	3	9,68%	0	0,00%	4	33,33%
Freizeit	3	8,11%	1	3,23%	2	66,67%	1	8,33%
Lebensführung	3	8,11%	3	9,68%	0	0,00%	1	8,33%
Luxuswirtschaftsgüter	2	5,41%	2	6,45%	0	0,00%	1	8,33%
Sonstiges	23	62,16%	22	70,97%	1	33,33%	5	41,67%
Summe	37	100,00%	31		3		12	

In die Kategorie Sport wurden alle Betätigungen mit sportlichem Bezug eingeordnet, so wie etwa Fälle zu Reitställen, Golfprofi-Vereinigungen aber auch zu Aktivitäten von (gemeinnützigen) Sportvereinen. In die Abteilung der Freizeit hingegen fielen etwa der Betrieb eines Freibades und die Vermietung von Spielautomaten. Während unter den Luxuswirtschaftsgütern zB der Handel mit Antiquitäten und die Vermietung einer Motoryacht erfasst wurden, enthielt die Kategorie der Lebensführung Betätigungen eines Musikproduktionsbetriebs, eines Konzertveranstalters und einer Volksmusikgruppe. In die letzte Kategorie „Sonstiges“ fielen, wie erwähnt, alle nicht als Hobbytätigkeit anzusehende Betätigungen. Dazu zählen beispielhaft das Betreiben von Restaurants und Gasthäusern, von Kleinwasserkraftwerken, eines Sanatoriums, der Textilhandel, das Erbringen von Geschäftsvermittlungsleistungen und Finanzdienstleistungen.

Wie aus obiger Tabelle 6.9 ersichtlich, sind in den Einkünften aus Gewerbebetrieb nun erstmalig einige wenige (3) Fälle der Körperschaftsteuer enthalten. Dabei handelt es sich um die Bewirtschaftung von Freibädern und Hallenbädern durch von Gemeinden betriebenen GmbHs, sowie um eine Altglasverwertungstätigkeit.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist mit lediglich 12 Fällen eine relativ geringe Anzahl zu verzeichnen, was davon herrühren dürfte, dass der überwiegende Teil der Fälle aus Gewerbebetrieb nicht typischerweise das Erscheinungsbild einer Hobbytätigkeit hat und gem § 6 LVO das Vorliegen von umsatzsteuerlicher Liebhaberei bei Betätigungen nach § 1 Abs 1 LVO ausgeschlossen ist.<sup>209</sup>

#### Punkt 5: Weitere Unterteilung der Einkünfte aus GB in Zusammengefasste Tätigkeiten

In Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde weiters versucht, die sehr unterschiedlich gelagerten Sachverhalte in „Zusammengefasste Tätigkeiten“ einzuteilen. Wie aus Tabelle 6.10 ersichtlich, ist die am stärksten repräsentierte Kategorie die der Vermittlungsleistungen mit 8 von insgesamt 37 Fällen. Darunter zu verstehen sind Warenpräsentatoren bzw. Privatgeschäftsvermittler, die im Schneeballsystem Subvertreter werben. Diesbezüglich gab es aber ausschließlich einkommensteuerliche und keine umsatzsteuerlichen oder etwa KöSt-Fälle. Die zweithäufigste Kategorie ist der Gastronomiebereich, worunter etwa der Betrieb von Gasthäusern, Restaurants und Bars fällt und auf die 5 von 37 Fällen entfallen.

---

<sup>209</sup> Vgl. bereits die Unterscheidung zwischen den USt-Fällen der „großen“ & „kleinen“ VuV, Tabelle 6.6; Anm.: Dass hier dennoch überhaupt umsatzsteuerliche Fälle enthalten sind, ist darauf zurückzuführen, dass in den Entscheidungen oft die Abgrenzung zwischen Betätigungen nach § 1 Abs 1 vs. Abs 2 LVO gefragt war. Diesfalls war nicht von Anfang an klar, ob es sich um eine Betätigung mit Vermutung der Einkunftsquelleneigenschaft oder der Liebhaberei handelte und somit stand gem § 6 LVO auch die umsatzsteuerliche Liebhaberei (noch) zur Debatte.

Tabelle 6.10: Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammengefasste Tätigkeiten, 1. BZR

	Anzahl	davon ESt	davon KöSt	davon USt
Reitsport	3	2	0	2
Sport, sonstiger	3	1	0	2
Musik	3	3	0	1
Gastronomie	5	5	0	3
Handel	4	4	0	1
Antiquitätenhandel	1	1	0	0
Grundstückshandel	2	2	0	1
Gesundheitsdienste	1	1	0	0
öffentliche Versorgungsdienste	2	1	1	0
Bootsvermietung	1	1	0	1
Automatenvermietung	1	1	0	1
Vermittlungsleistungen	8	8	0	0
Dienstleistungen, sonstige	1	1	0	0
Sonstiges	2	0	2	0
Summe	37	31	3	12

Auffällig ist an dieser Aufstellung weiters, dass die typischen Handelstätigkeiten (hier: Grundstücks-, Antiquitäten- und sonstiger Handel) fast keine umsatzsteuerlichen Verfahren (insgesamt nur 1 Fall) beinhalteten, sondern lediglich die Einkommensteuer (4 Fälle) thematisiert wurde. Dagegen sind die sportlichen Aktivitäten (mit 4 Fällen) sowie die Gastronomie (mit 3 Fällen) sehr anfällig für umsatzsteuerliche Liebhaberei-Diskussionen. Ein häufiger Fall der einkommensteuerlichen Liebhabereistreitigkeiten ist ferner die Kategorie der musikalischen Betätigungen mit 3 von 37 Fällen.

Punkt 6: Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Liebhaberei“motiven“  
 Auch für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit soll eine weitere Unterteilung korrespondierend zu jener in Punkt 4 vorgenommen werden.

Tabelle 6.11: Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Steuerarten, 1. BZR

	Anzahl	Anteil	davon ESt	davon KöSt	davon USt
Sport	0	0,00%	0 0,00%	-	0 0,00%
Freizeit	0	0,00%	0 0,00%	-	0 0,00%
Lebensführung	6	40,00%	6 42,86%	-	2 66,67%
Luxuswirtschaftsgüter	0	0,00%	0 0,00%	-	0 0,00%
Sonstiges	9	60,00%	8 57,14%	-	1 33,33%
Summe	15	100,00%	14	-	3

Wie anhand von Tabelle 6.11 gezeigt, teilen sich die 15 Fälle der Einkünfte aus sA im 1. Betrachtungszeitraum auf die Kategorien „Sonstiges“ und „Lebensführung“ mit 9 bzw. 6 Fällen im Verhältnis 60:40 auf. Der überwiegende Teil (60 %) sind also auch hier - verglichen mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Punkt 4 - keine typisch privaten Hobbybetätigungen (wie etwa die Tätigkeit von Unternehmensberatern, Rechtsanwälten, Architekten, (Tier-)Ärzten, etc.), die übrigen 40 % der Lebensführung jedoch sehr wohl. Diese Kategorie enthält bspw. Fälle zu den Tätigkeiten als Musiker, Komponist, Schauspieler, Künstler und Schriftsteller - somit eher Aktivitäten im künstlerischen Bereich. Während in 14 von insgesamt 15 Fällen die Einkommensteuer betroffen war, war der Anteil der umsatzsteuerlichen Verfahren mit lediglich 3 von 15 Fällen relativ gering. Auffällig ist in diesem Zusammenhang, dass selbst in der Kategorie der Lebensführung nur 2 von 6 Verfahren die Umsatzsteuer thematisierten, obwohl bei diesen Tätigkeiten eher von einer Einordnung nach § 1 Abs 2 LVO auszugehen war.

Punkt 7: Weitere Unterteilung der Einkünfte aus sA in Zusammengefasste Tätigkeiten

Auch mit den EK aus sA soll eine Einteilung vergleichbar zu jener in Punkt 5 vorgenommen werden. Die am häufigsten thematisierten Tätigkeiten konnten dabei in die Kategorien „Musik“ und „Gesundheitsdienste“ (je 3 Fälle) zusammengefasst werden. Darunter fielen die Arbeit von Musikern, Komponisten einerseits und jene eines Arztes, einer Therapeutin und eines Tierarztes andererseits. Diese Fälle waren fast ausschließlich einkommensteuerlicher Art, die USt wurde nur ein Mal thematisiert. Jene wenigen umsatzsteuerlichen Fälle, die im Rahmen der Einkünfte aus sA vorhanden waren, bezogen sich auf einen Schriftsteller, einen Schauspieler und besagten Tierarzt. Dagegen gab es unter den beratenden Tätigkeiten der Unternehmensberater und Rechtsanwälte, wie auch bei den GF-Tätigkeiten keinen einzigen umsatzsteuerlichen Liebhabereifall (siehe Tabelle 6.12).

Tabelle 6.12: Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Zusammengefasste Tätigkeiten

	Anzahl	davon ESt	davon KöSt	davon USt
Beratungstätigkeiten	2	2	-	0
Anwaltschaft & juristische Tätigkeiten	2	2	-	0
Geschäftsführertätigkeiten	1	1	-	0
Schriftstellertätigkeiten	2	2	-	1
Schauspiel & Kultur	1	1	-	1
Musik	3	3	-	0
Gesundheitsdienste	3	2	-	1
Dienstleistungen, sonstige	1	1	-	0
Summe	15	14	-	3



Die bisherigen Erläuterungen zu Sample 3 erfolgten unter Zugrundelegung des 1. Betrachtungszeitraums von 1997-2017.

Untersucht man den 2. Betrachtungszeitraum näher ergibt sich hinsichtlich Punkt 1:

Tabelle 6.13: Unterteilung der Verfahrenszahl in „große“ und „kleine“ Vermietung, 2. BZR

	Anz.	Anteil	Ant. an Ges.zahl	davon ESt		davon KöSt		davon USt	
VuV, große	11	20,37%	10,48%	11	21,57%	0	0,00%	2	16,67%
VuV, kleine	43	79,63%	40,95%	40	78,43%	2	100,00%	10	83,33%
Summe	54	100,00%	51,43%	51		2		12	

Verglichen mit dem 1. BZR lässt sich feststellen, dass alle Fälle der „großen“ Vermietung gleichzeitig Fälle der ESt waren, während die USt in dieser Kategorie kaum repräsentiert war. Weiters war der Anteil der „kleinen“ Vermietung an der Gesamtanzahl der Fälle hier noch größer als im jüngeren BZR. Die Reduktion von 40,95 % auf 39,71 % (siehe Tabelle 6.5) stellt jedoch nur eine geringfügige Änderung dar, während bei den „großen“ Vermietungen der Anteil an der Gesamtanzahl von 10,48 % (in den Jahren 1990-1996) auf 16,91 % (in den Jahren 1997-2017) deutlich angestiegen ist.

Punkt 2:

Führt man eine weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungseinkünfte auch für den 2. BZR durch, ergibt sich ein sehr ähnliches Bild. Das Verhältnis von Eigentumswohnungen zu Eigenheimen ist mit 24:9 im Vergleich zu 36:11 im 1. BZR nicht sehr unterschiedlich, dennoch ist der Aufstellung ein leichter Anstieg zugunsten der Eigentumswohnungen über die Jahre zu entnehmen. Wie aus Tabelle 6.14 ersichtlich, war in früheren Jahren auch ein Schloss Gegenstand eines Streitfalls.

Tabelle 6.14: Weitere Unterteilung der „kleinen“ Vermietungsfälle, 2. BZR

Kategorie	Anzahl	Anteil
Eigentumswohnung	24	55,81 %
Eigenheim	9	20,93 %
Mietwohngrundstück mit qualifizierten Nutzungsrechten	3	6,98 %
Appartments	4	9,30 %
Fremdenzimmer	1	2,33 %
Schloss	1	2,33 %
k.A.	1	2,33 %
Summe	43	100 %

Punkt 3:

Im Vergleich zu den Ergebnissen iZm den Einkünften aus der „kleinen“ Vermietungstätigkeit (siehe Punkt 2) ist bei jenen der „großen“ Vermietung zwischen den beiden Betrachtungszeiträumen ein signifikanter Unterschied vorhanden. So war in den Jahren 1990-1996 etwa kein einziges Zinshaus Gegenstand von Liebhabereistreitigkeiten, in den Jahren 1997-2017 waren es immerhin 3 Fälle (vgl. Tabelle 6.8). Auch hinsichtlich der Kategorie „mehrere Wohneinheiten“ gab es in früheren Jahren nur einen Fall im Vergleich zu 12 Fällen in späteren Jahren (siehe Tabelle 6.15, vgl. Tabelle 6.8).

Tabelle 6.15: Weitere Unterteilung der „großen“ Vermietungsfälle,  
2. BZR

Kategorie	Anzahl	Anteil
mehrere Wohneinheiten	1	9,09 %
Zinshaus	0	0,00 %
Geschäftsräumlichkeiten	4	36,36 %
Lager- und Fabrikshallen	2	18,18 %
Hotel	1	9,09 %
vermietete Einrichtung	0	0,00 %
Sonstige	1	9,09 %
k.A.	2	18,18 %
Summe	11	100,00 %

Punkt 4:

Teilt man die Fälle zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch im 2. BZR in die Kategorien „Sport“, „Freizeit“, „Lebensführung“, „Luxuswirtschaftsgüter“ und „Sonstiges“ ein, ist erkennbar, dass auch in früheren Jahren die meisten strittigen Betätigungen keine besondere Nähe zur privaten Lebensführung aufwiesen. Was die restlichen Kategorien anbelangt, unterscheidet sich die Beurteilung aber deutlich von jener des 1. BZR. Wie bereits zuvor erläutert (siehe Tabelle 6.9), sind in den jüngeren Jahren 1997-2017 inzwischen die zweithäufigste Kategorie der Sport mit 16,22 % und die dritthäufigste die Lebensführung mit 10,81 %. In den Jahren davor (2. BZR) hingegen waren, wie in Tabelle 6.16 angeführt, noch die Freizeitaktivitäten und die Bewirtschaftung der Luxuswirtschaftsgüter mit 18,75 % bzw. 15,63 % an zweiter und dritter Stelle nach der sonstigen Kategorie gereiht. Dabei wurden unter der Kategorie „Freizeit“ etwa Fälle der Vermietung von Spielautomaten und Booten, das Betreiben eines Theaters und eines Tonstudios etc. erfasst, unter den Luxuswirtschaftsgütern hingegen die Bewirtschaftung von Sportbooten und Segelyachten sowie eines Hotels und der Handel mit Antiquitäten.

Tabelle 6.16: Unterteilung der Verfahrenszahl der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Steuerarten, 2. BZR

	Anzahl	Anteil	davon ESt		davon KöSt		davon USt	
Sport	1	3,13%	0	0,00%	1	20,00%	0	0,00%
Freizeit	6	18,75%	3	12,00%	2	40,00%	1	33,33%
Lebensführung	3	9,38%	2	8,00%	0	0,00%	1	33,33%
Luxuswirtschaftsgüter	5	15,63%	3	12,00%	2	40,00%	0	0,00%
Sonstiges	17	53,13%	17	68,00%	0	0,00%	1	33,33%
Summe	32	100,00%	25		5		3	

Punkt 5:

Tabelle 6.17: Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammengefasste Tätigkeiten, 2. BZR

	Anzahl	davon ESt	davon KöSt	davon USt
Reitsport	1	0	1	0
Sport, sonstiger	0	0	0	0
Musik	1	1	0	0
Schauspiel & Kultur	1	0	1	0
Gastronomie	2	2	0	0
Hotellerie	4	2	2	0
Handel	7	7	0	0
Antiquitätenhandel	1	1	0	0
Grundstückshandel	0	0	0	0
Gesundheitsdienste	0	0	0	0
öffentliche Versorgungsdienste	0	0	0	0
Bootsvermietung	4	3	0	1
Leasing	4	4	0	1
Automatenvermietung	2	1	1	0
Vermittlungsleistungen	2	2	0	0
Dienstleistungen, sonstige	1	1	0	0
Sonstiges	2	1	0	1
Summe	32	25	5	3

Wertet man auch die Streitfälle des 2. Betrachtungszeitraums innerhalb der gewerblichen Einkunftsart anhand von Zusammengefassten Tätigkeiten aus, so fällt auf, dass einige Unterschiede zum 1. BZR bestehen. So gab es bspw. in den Jahren von 1990-1996 noch Fälle zum Hotelgewerbe (siehe obige Tabelle 6.17) während dieses in den späteren Jahren von 1997-2017 keine Rolle mehr spielt. Weiters ist zu erkennen, dass kaum sportliche Aktivitäten thematisiert wurden (lediglich ein Reitsport-Fall im Vergleich zu insgesamt 6

Sport-Fällen im 1. BZR). Während die Vermittlungsleistungen (mit nur 2 Fällen) im Vergleich zum späteren BZR sehr wenig repräsentiert waren, stellten besonders Vermietungstätigkeiten (von Booten, Automaten bzw. Leasing sonstiger beweglicher Wirtschaftsgüter) sehr häufig den Streitgegenstand (mit je 2-4 Fällen bzw. insgesamt 10 von 32 Fällen) dar. Interessanterweise gab es hinsichtlich der Umsatzsteuer iZm den EK aus Gewerbebetrieb im 2. Betrachtungszeitraum kaum Fälle. Bei einer Gesamtanzahl von 32 Fällen entfielen lediglich 3 Fälle auf die Umsatzsteuer, während es später im 1. Betrachtungszeitraum ganze 12 von 37 Fällen waren (vgl. Tabelle 6.10).

Punkt 6:

Teilt man auch im 2. BZR die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in die Kategorien gem Punkt 5 ein, lässt sich - wie aus Tabelle 6.18 ersichtlich - erstmalig ein Überwiegen der Kategorie „Lebensführung“ mit 55,56 % der Fälle vor der „sonstigen“ Kategorie mit 33,33 % und der „Freizeit“-Kategorie mit 11,11 % feststellen. Darunter fallen insbesondere die Betätigungen von Schriftstellern, Komponisten, Malern, Forschern und Vortragenden.

Tabelle 6.18: Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Steuerarten, 2. BZR

	Anzahl	Anteil	davon ESt		davon KöSt		davon USt	
Sport	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Freizeit	1	11,11%	1	12,50%	0	0,00%	0	0,00%
Lebensführung	5	55,56%	4	50,00%	0	0,00%	2	50,00%
Luxuswirtschaftsgüter	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Sonstiges	3	33,33%	3	37,50%	0	0,00%	2	50,00%
Summe	9	100,00%	8		0		4	

Punkt 7:

Wertet man schließlich auch noch Punkt 7 für den 2. Betrachtungszeitraum aus, ist erkennbar, dass die Darstellung in manchen Aspekten sehr deutlich von jener des 1. BZR abweicht. Insbesondere fällt auf, dass das Vorliegen von Liebhaberei bei den klassischen freiberuflichen Tätigkeiten in diesem früheren Zeitraum nicht diskutiert wurde. Somit ist kein einziger Fall eines Unternehmensberaters, Rechtsanwalts oder Gesellschafter-Geschäftsführers enthalten, in den späteren Jahren von 1997-2017 waren es hingegen insgesamt 5 Fälle. Als Konstante über beide BZR mit je 2 Fällen erwies sich die schriftstellerische Tätigkeit. In den restlichen Kategorien kam es nur zu geringfügigen Verschiebungen.

Tabelle 6.19: Unterteilung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Zusammengefasste Tätigkeiten, 2. BZR

	Anzahl	davon ESt	davon KöSt	davon USt
Beratungstätigkeiten	0	0	-	0
Anwaltschaft & juristische Tätigkeiten	0	0	-	0
Geschäftsführertätigkeiten	0	0	-	0
Schriftstellertätigkeiten	2	1	-	1
Schauspiel & Kultur	0	0	-	0
Kunst	1	1	-	1
Musik	1	1	-	0
Gesundheitsdienste	2	2	-	1
Dienstleistungen, sonstige	2	2	-	0
Sonstiges	1	1	-	1
Summe	9	8	-	4

Bisher wurde die Auswertung zu Sample 3 ausschließlich auf die sachverhaltsorientierte Art durchgeführt, da diese - wie bereits mehrfach erläutert - Ergebnisse mit der weitaus größeren Aussagekraft liefert. In der Folge sollen obige Punkte 1 und 5 noch zusätzlich auf angabeorientierte Variante ausgewertet werden. Wegen mangelnder Aussagekraft kann auf die Darstellung der Punkte 2-4 und 6-7 verzichtet werden.

Punkt 1:

Auch hier konnte mit 15:1 Fällen ein deutliches Überwiegen der „kleinen“ im Vergleich zur „großen“ Vermietung festgestellt werden.

Tabelle 6.20: Unterteilung der Verfahrensanzahl der Vermietungseinkünfte in „kleine“ und „große“ Vermietung, angabeorientiert

	Anzahl	Anteil	Anteil an Gesamtzahl
Anzahl VuV, große	1	6,25%	2,04%
Anzahl VuV, kleine	15	93,75%	30,61%
Summe	16	100,00%	32,65%

Punkt 5:

Im Vergleich zu Tabelle 6.10 ist erkennbar, dass auch nach der angabeorientierten Auswertung viele Entscheidungen zu Gastronomie und Handelsgewerbe ergingen. Jedoch besteht darüberhinaus keine starke Aussagekraft dieser Auswertungsvariante, da eine Anzahl von 10 von 23 Fällen überhaupt keiner Kategorie zugeordnet werden konnte („Sonstiges“ - siehe Tabelle 6.21.).

Tabelle 6.21: Unterteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Zusammengefasste Tätigkeiten, angabeorientiert

Kategorie	Anzahl
Reitsport	0
Sport, sonstiger	1
Musik	1
Gastronomie	4
Hotellerie	2
Handel	3
Antiquitätenhandel	0
Grundstückshandel	1
Gesundheitsdienste	0
öffentliche Versorgungsdienste (Müllentsorgung, Energie, etc.)	0
Bootsvermietung	0
Automatenvermietung	0
Vermittlungsleistungen	0
Dienstleistungen, sonstige	1
Sonstiges	10
Summe	23

#### 6.1.5 Sample 4: Auswertung nach Gemeinsamkeiten im Sachverhalt

In einem vierten Sample wurden die Erkenntnisse nun auf bestimmte Gemeinsamkeiten im Sachverhalt untersucht. Damit gemeint sind Parallelen zwischen den Fällen, die sich bei der Durchsicht als besonders hervorstechend erwiesen haben. Ziel dieses Samples soll eine Informationsgewinnung dahingehend sein, ob etwa bestimmte Vertragskonstruktionen den Verdacht der Liebhaberei mehr auf sich ziehen als andere.

Als erstes Beispiel (siehe folgende Tabelle 6.23) sei in diesem Zusammenhang die Vermietung an nahe Angehörige genannt. Solcherart gelagerte Sachverhalte gab es in 12 Fällen. Ein damit verwandtes Konstrukt sind Vermietungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, wovon 8 Fälle zu verzeichnen waren. In weiteren 4 Fällen erfolgten Schenkungen an nahe Angehörige, sodass die Tätigkeit durch die Schenkung des Wirtschaftsgutes vor Erreichen eines Gesamtüberschusses beendet wurde. Zusätzlich zeichneten sich die meisten dieser Fälle durch fehlende Fremdüblichkeit aus. Sehr häufig werden bspw. die Mieterlöse aus dem persönlichen Naheverhältnis heraus auf niedrigerem Niveau vereinbart sein, sodass es für die Liebhabereibetrachtung schwierig wird, einen Gesamtüberschuss nachweisen zu können.

In 9 Fällen stellte ein Bauherrenmodell das gemeinsame Sachverhaltselement dar, in 13 Fällen war eine Vorsorgewohnung Gegenstand des Streitfalls. Beides sind Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Einkünfte aus VuV, die vom Finanzamt sehr genau geprüft werden (siehe Abschnitt 3.3). In fast allen Fällen des Bauherrenmodells wurde die Bauherreneigenschaft verneint, was das Bauherrenmodell von einer § 1 Abs 1 LVO-Betätigung zu einer nach § 1 Abs 2 LVO macht.

Tabelle 6.22: Darstellung der Gemeinsamkeiten im Sachverhalt

Gemeinsamkeit im Sachverhalt	Anz.	Gemeinsamkeit im Sachverhalt	Anz.
Vermietung an nahe Angehörige	12	Denkmalgeschützt/Naturschutzgebiet	4
Vermietung von Gesellschafter an Ges.	8	Subventionen/Förderungen	5
Schenkung an nahe Angehörige	4	Eigenverbrauch	5
Vermietung zu Beherbergungszwecken	6	Fehlen von Bewilligungen	3
Untervermietung	2	Gesetzliche Hindernisse	2
Notverkauf	6	Betriebsaufgabe	3
Vorsorgemodell	13	Keine Einnahmen/unentgeltlich	6
Vermietung nur eines Teilbereichs	5	Schneeballsystem	9
Unvermietbarkeit	4	Wohnbauförderungsdarlehen	5
Bauherrenmodell	9	Liebhaberei eines Teilbetriebs	2
Renovierungsbedarf	5	priv. Rentenversicherungsmodell	2
Fremdfinanzierung	99	Aufrechterh. f. Fall der Arbeitslosigkeit	2
Beteiligungsfinanzierung	2	Zinsreduktion infolge Kreditumstellung	3
Mietzinsbeschränkungen	9	fiktive Mieterlöse	2
Sondertilgung	14		

In 99 Fällen ergab sich bereits aus dem im jeweiligen Judikat geschilderten Sachverhalt, dass die Betätigung fremdfinanziert war; dazu kommen 14 Fälle, in denen eine Sondertilgung von Fremdkapital als eine Änderung der Bewirtschaftungsart thematisiert wurde und 3 Fälle, in denen infolge einer Kreditumstellung eine künftige Zinsreduktion prognostiziert wurde. In 6 Fällen stellte ein Notverkauf das gemeinsame Sachverhaltsmerkmal dar.

Auch gesetzliche Hindernisse (2 Fälle) sowie das Fehlen von Bewilligungen (3 Fälle) oder sonstige Problematiken, die aus dem öffentlich-rechtlichen Bereich Wirkungen entfalten, wie etwa die Vergabe von Förderungen (5 Fälle) oder Erfordernisse des Natur- und

Denkmalschutzes (4 Fälle) wurden als Gemeinsamkeiten identifiziert. Somit bestand in Summe in 14 Fällen ein Hindernis, das aus dem Verhältnis gegenüber dem Staat bzw. Gesetzgeber herrührte.

In 9 Fällen konnte hinter den Angaben des Steuerpflichtigen ein Schneeballsystem iZm Vertreter- bzw. Vermittlungsleistungen erkannt werden, das nach Meinung des VwGH zum Ausschluss der Einkunftsquelleneigenschaft führte.

Tabelle 6.23: Darstellung der Gemeinsamkeiten im Sachverhalt, angabeorientiert

Gemeinsamkeit im Sachverhalt	Anz.	Gemeinsamkeit im Sachverhalt	Anz.
Vermietung an nahe Angehörige	4	Untervermietung	1
Vermietung nur eines Teilbereichs	1	sanierungsbedürftig	3
durch Stiftung	2	durch GmbH	5
Gruppenbesteuerung	2	Umgründung	6
Schenkung	1	Verlustzuweisungsgesellschaft	4
Bauherrenmodell	1		

Nach der angabeorientierten Auswertung ist in diesem Sample nun ersichtlich, wieso diese nicht gänzlich geeignet ist, in allen Belangen der Liebhabereithematik korrekte und sinnvolle Aussagen zu treffen. Umgründungen, die Gruppenbesteuerung (in der KöSt), Stiftungskonstruktionen und Verlustzuweisungsgesellschaften tauchen nämlich in den obigen sachverhaltsorientierten Ergebnissen als gemeinsame Sachverhaltsmerkmale nicht auf. Dennoch hatte der VwGH zumindest in einem Gedankengang in den Judikaten darauf verwiesen. Zusätzlich ist erkennbar, dass auch hier die Vermietung an nahe Angehörige (mit 4 Fällen - siehe Tabelle 6.24) Bedeutung zu haben scheint.

#### 6.1.6 Sample 5: Auswertung nach Streitpunkten

Eine interessante Frage ist insbesondere jene des Samples 5, nämlich jene nach den in den Urteilen betrachteten Streitpunkten. Mit Streitpunkten gemeint sind jene Gründe (die sich zum Teil direkt aus der LVO ergeben), die schließlich in der Urteilsbegründung für eine positive oder negative Liebhabereibeurteilung ursächlich waren - folglich die „Knackpunkte“ der rechtlichen Diskussion. In der Folge sei nur die sachverhaltsorientierte Auswertung dargestellt; da bei den angabeorientierten Ergebnissen die Liebhaberei nicht die Frage des Rechtsstreits bildet, können dafür ohnehin keine Ergebnisse gewonnen werden. In den Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer) ergab sich über



beide Zeiträume folgendes Bild:

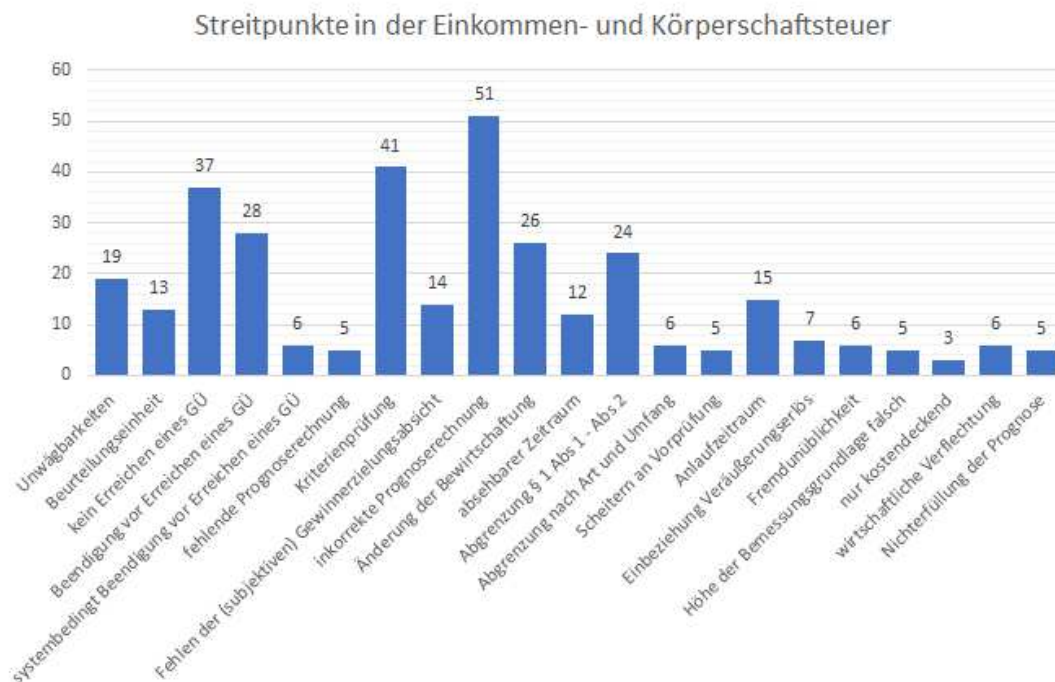


Abbildung 13: Darstellung der Streitpunkte in den ertragsteuerlichen Verfahren

Wie aus Abbildung 13 ersichtlich ist, stand in den meisten Fällen die Unrichtigkeit oder Unplausibilität der Prognoserechnung zur Debatte (51 Fälle). Die Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 LVO war mit 41 Fällen der zweithäufigste strittige Punkt in den ausgewerteten Entscheidungen. In 37 Fällen hatte der VwGH die Einschätzung der Finanzbehörden zu prüfen, dass die objektive Ertragsfähigkeit, also die Möglichkeit, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht gegeben sei. Dieses Kriterium stellte damit den dritthäufigsten Streitpunkt dar und betraf vor allem Fälle, in denen eine Prognoserechnung nicht vorhanden oder nicht von Bedeutung war.

Die objektive Ertragsfähigkeit ist im Gegensatz zur subjektiven Ertragsfähigkeit (Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht - siehe Abbildung 13) zu sehen, die in 14 Fällen ausschlaggebend war.

Ein weiterer häufiger Streitpunkt war die Beendigung der Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtüberschusses (28 Fälle) und ebenso die Änderung der Bewirtschaftungsart (26 Fälle). Auch die Abgrenzung von Betätigungen gem § 1 Abs 1 vs. Abs 2 LVO wurde oft diskutiert (24 Fälle). Dies ist mit ein Grund, warum die Umsatzsteuer auch in Fällen, die

schließlich als Tätigkeit nach Abs 1 eingestuft werden konnten, häufig noch thematisiert wurde (siehe Tabelle 6.9 inkl. Erläuterungen).

Im Gegensatz dazu wurden in der Umsatzsteuer folgende Streitpunkte diskutiert:

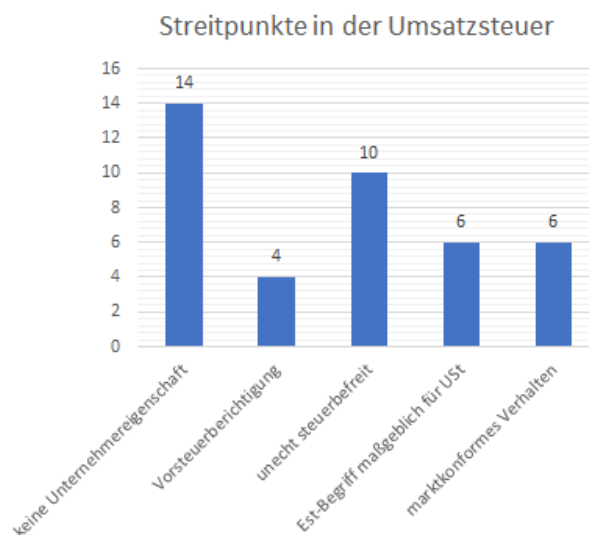


Abbildung 14: Darstellung der Streitpunkte in den umsatzsteuerlichen Verfahren

Wie aus obiger Darstellung erkennbar, wurde in 14 Fällen die Unternehmereigenschaft des Steuersubjekts verneint und damit das Vorliegen von Liebhaberei begründet. In 10 Fällen wurde mit der zwingend unechten Steuerbefreiung, die sich lt. VwGH<sup>210</sup> aus dem EU-Recht ergäbe, argumentiert. Vereinzelt (6 Fälle) wurde auch noch die Auffassung vertreten, der einkommensteuerliche Liebhaberei-Begriff sei maßgeblich für die USt, was allerdings inzwischen als eindeutig widerlegt gilt (siehe Abschnitt 3.4).

Zählt man die Streitpunkte bezüglich der Umsatzsteuer nun zusammen, kommt man auf ein Ergebnis von gerade einmal 40 Streitpunkten, was - verglichen mit einer Gesamtanzahl von 85 umsatzsteuerlichen Liebhaberei-Verfahren - relativ wenig erscheint. In diesem Zusammenhang fiel bei der Durchsicht der VwGH-Entscheidungen ebenso auf, dass in sehr vielen Fällen für die Umsatzsteuer in „gemischten“ Verfahren (also Verfahren, in denen Einkommen- und Umsatzsteuer zusammen behandelt wurden) keine eigene Argumentationslinie mehr geführt wurde. Somit ergibt sich eine „Dunkelziffer“ in der umsatzsteuerlichen Liebhabereiargumentation, was aus Gründen der Entscheidungstransparenz

<sup>210</sup> Vgl. VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082 zu Art 135 MwStSystRL.

zu kritisieren ist. Hinsichtlich der Einkommensteuer wurde oft bis ins kleinste Detail argumentiert, die Umsatzsteuer aber wurde nur mitabgehakt, eine Begründung komplett ausgelassen. Das impliziert jedoch, dass der VwGH den ESt-Begriff als für die USt analog geltend betrachtet, was aber lt. Literatur inzwischen als nicht mehr zulässig erachtet wird.

#### 6.1.7 Sample 6: Auswertung nach Streitwerten

Im 6. Sample wurden schließlich noch die Streitwerte in den jeweiligen VwGH-Entscheidungen erhoben und ausgewertet. Wie bereits erwähnt, konnten nicht in allen Fällen die strittigen Beträge gefunden werden. Unter Zuhilfenahme der vorinstanzlichen UFS- und BFG-Erkenntnisse war es aber möglich, diesbezüglich mehr Aufschluss zu erreichen als rein bei der Betrachtung der VwGH-Entscheidungen. Somit konnten die einkommensteuerlichen Streitbeträge zum Großteil ermittelt werden, die umsatzsteuerlichen hingegen waren teilweise nicht auffindbar.

Als Streitwerte wurden in der Einkommensteuer die erklärten Einkünfte des Steuerpflichtigen (idR Verluste) erfasst, dh die Höhe der Bemessungsgrundlage und nicht die Höhe der darauf entfallenden Steuer. Diese zu berechnen ist aufgrund des progressiven Steuersatzes und des Fehlens von Informationen zu den übrigen Einkünften des jeweiligen Steuerpflichtigen aus anderen Einkunftsarten, sowie ohne weitere Angaben nicht möglich. Deshalb ist die Bemessungsgrundlage heranzuziehen. In der Umsatzsteuer wurde hingegen auf die Höhe der USt-Gutschrift (bzw. in Ermangelung dieser auf die Höhe der geltend gemachten Vorsteuern) abgestellt.

Schlussendlich ist festzuhalten, dass es im Bereich der Ertragsteuern wie auch in der Umsatzsteuer jeweils genau einen Fall gab, in dem ein Gewinn bzw. eine USt-Zahllast vorhanden war. Deshalb ist auch in unten stehender Abbildung 15 ein einziger Wert im negativen Bereich zu verzeichnen (die erklärten Verluste sind hingegen im positiven Bereich der Grafik ersichtlich). Dabei handelte es sich um einen Fall, in dem ein Steuerpflichtiger das von der Finanzbehörde beurteilte Vorliegen einer Einkunftsquelle (!) bestritt und auf Liebhaberei plädierte. In allen anderen Fällen handelte es sich dagegen um eine Anfechtung der Einstufung als Liebhaberei und somit bei den Streitwerten um einkommensteuerlich erklärte Verluste und USt-Gutschriften wegen geltend gemachter Vorsteuern.

Der durchschnittliche Streitwert in der Einkommensteuer betrug EUR 205.408,69 bei einem Maximum von EUR 6,104.518,07 und einem Minimum von EUR 1.137,91. In besagtem Einzelfall, in dem nicht das Vorliegen einer Liebhaberei sondern jenes der Einkunftsquelle bestritten wurde, waren die erklärten Einkünfte und somit der Streitwert ein Gewinn in Höhe von EUR 420.935,37.

Folgende Darstellung soll die Verteilung der ertragsteuerlichen Streitwerte grafisch veranschaulichen:

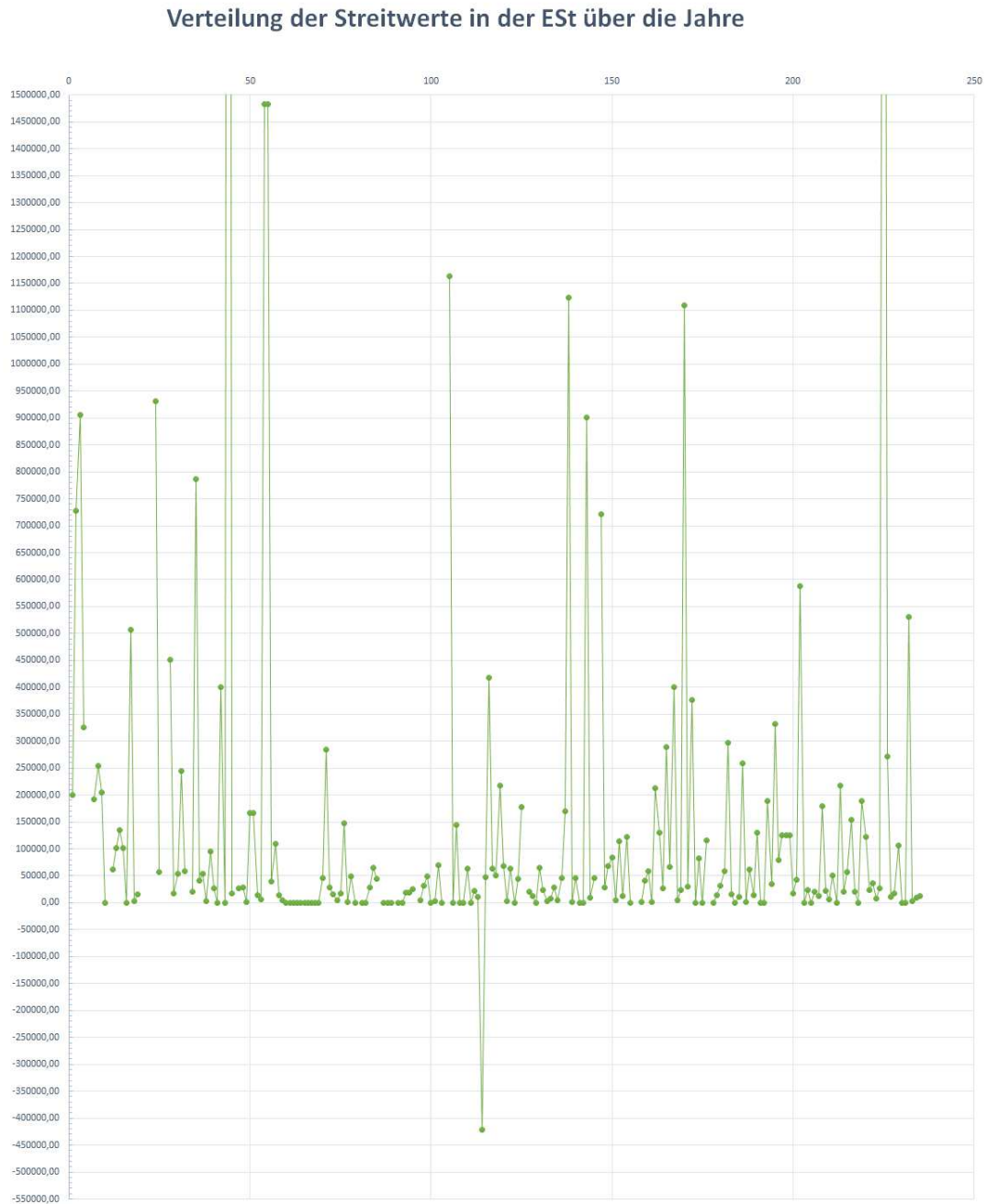


Abbildung 15: Darstellung der Streitwerte in den ertragsteuerlichen Verfahren

Wie aus der Darstellung ersichtlich ist, bewegten sich die meisten Streitwerte in den einkommensteuerlichen Verfahren in einem Bereich zwischen EUR 3.000 und EUR 25.000.

Betrachtet man die ermittelten einkommensteuerlichen Streitwerte (siehe folgende Tabelle 6.25) noch gesondert für jede Einkunftsart, stellt sich heraus, dass die Einkunftsart, in der im Schnitt um die höchsten Beträge gestritten wurde, mit einem arithmetischen Mittel von EUR 408.021,35 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren, und in dieser Kategorie auch der höchste Streitwert überhaupt mit EUR 6.104.518,07 zu verzeichnen war. Auch bei den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften ging es im Durchschnitt um große Beträge (EUR 215.042,31). Nach dem Mittelwert erst an dritter Stelle gereiht sind demnach aber die - der Verfahrenszahl nach zu urteilen - sehr umstrittenen Fälle der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (EUR 127.504,76). Diese Aussage relativiert sich aber wieder, wenn man den Maximalwert aus dieser Einkunftsart betrachtet, der mit EUR 1.124.516,91 zwar nicht an jenen aus den gewerblichen Einkünften herankommt, aber im Vergleich zu den anderen Einkunftsarten doch sehr hoch ist.

Tabelle 6.24: Streitwerte in der Einkommensteuer je Einkunftsart

<b>Streitwerte in der ESt</b>	LuF	sA	GB	nsA
Mittelwert	215.042,31 €	53.324,75 €	408.021,35 €	0,00 €
MAX	728.000,00 €	418.541,53 €	6.104.518,07 €	0,00 €
MIN	3.636,69 €	3.066,56 €	1.137,91 €	0,00 €
	KV	VuV	Sonstige	
Mittelwert	12.192,04 €	127.504,76 €	45.815,41 €	
MAX	125.724,00 €	1.124.516,91 €	61.216,59 €	
MIN	-420.935,37 €	1.667,60 €	21.841,89 €	

Da aufgrund der bisherigen Ausführungen bereits erkennbar war, dass insbesondere die Einkunftsart „VuV“ und darunter besonders jene Fälle der „kleinen“ Vermietung von großer Bedeutung in den Liebhabereistreitfällen sind, werden - wie aus folgender Tabelle ersichtlich - hier die Streitwerte auch noch gesondert betrachtet. Dabei fällt auf, dass in der kleinen Vermietung zwar durchschnittlich um weniger große Beträge gestritten wurde (nur EUR 103.732,48 im Vergleich zu EUR 182.284,37 in der großen Vermietung), die kleine Vermietung aber sowohl den Maximalwert (EUR 1.124.516,91) als auch den Minimalwert (EUR 1.667,60) innerhalb der gesamten Einkünfte aus VuV beisteuerte. Damit ist gezeigt, dass die kleinen Vermietungsfälle in den Streitigkeiten vor dem VwGH die größte Spannbreite an Streitwerten aufweisen. Des weiteren ermöglicht dies einen Rückschluss darauf, dass die Sachverhalte innerhalb dieser Kategorie sehr unterschiedlich (schwerwiegend) gelagert sind.

Tabelle 6.25: Streitwerte in der Einkommensteuer - Einkunftsart  
VuV

<b>Streitwerte in der ESt</b>	VuV	VuV, große	VuV, kleine
Mittelwert	127.504,76 €	182.284,37 €	103.732,48 €
MAX	1.124.516,91 €	931.137,77 €	1.124.516,91 €
MIN	1.667,60 €	5.450,46 €	1.667,60 €

Hinsichtlich der Umsatzsteuer bildete - von jenen Werten, die festgestellt werden konnten - ein Durchschnittsbetrag von EUR 36.888,01 das Resultat der Auswertung. Der kleinste Streitwert, der gefunden werden konnte, betrug EUR 891,34, der höchste dagegen EUR 325.563,81. Dabei handelte es sich wie gesagt um USt-Gutschriften bzw. geltend gemachte Vorsteuern. Der oben bereits erwähnte, einzige Fall einer USt-Zahllast hatte einen Wert von EUR 172,31.<sup>211</sup>

## 6.2 Zusammenfassung und qualitative Beurteilung der konfliktträchtigsten Regelungen

In diesem Abschnitt werden die wesentlichen Aussagen der Urteilsanalyse zusammengefasst, danach einer qualitativen Betrachtung unterzogen und damit weitergehend interpretiert.

Von 394 untersuchten VwGH-Entscheidungen zum Thema der Liebhabereiproblematik, verblieben schließlich - nach Ausscheiden der ungeeigneten bzw. minder geeigneten Judikate - 237 Fälle, denen tatsächlich große Aussagekraft zukam. Diese verbleibende Menge wurde auf Gemeinsamkeiten bzw. Parallelen im Sachverhalt untersucht, um so zu identifizieren, mit welchen Fällen sich der VwGH am öftesten beschäftigt und wie diese ausgestaltet sein müssen.

Zu Beginn fiel bereits auf (siehe „Sample 0“), dass es mehr Abweisungen (141) des Rechtsmittels als Aufhebungen (111) des Bescheides gab. In Summe ging die überwiegende Anzahl der Entscheidungen auf die Ergreifung von Rechtsmitteln seitens des Steuerpflichtigen zurück und bis auf einen Fall<sup>212</sup> wurde in allen Anbringen das Vorliegen der Liebhaberei und nicht jenes der Einkunftsquelle bestritten. Daraus ist abzulesen, dass dem Steuerpflichtigen öfter Unrecht als Recht gegeben wurde - dass also das Vorliegen von Liebha-

<sup>211</sup> Anm.: Eine grafische Darstellung der umsatzsteuerlichen Streitwerte äquivalent zu jener in den einkommensteuerlichen Fällen ist aufgrund der vielen fehlenden Angaben nicht sinnvoll.

<sup>212</sup> Siehe die Ausführungen zu Sample 6.

berei öfter bejaht als verneint wurde.

Betrachtet man die unterschiedlichen Verfahren über die Jahre hinweg, so fällt auf, dass in den letzten Jahren die Motivation der Steuerpflichtigen, ein höchstgerichtliches Verfahren anzustrengen, deutlich abgenommen hat. So beruhten sehr viele der jüngsten Entscheidungen auf der Einbringung eines Rechtsmittels seitens des Finanzamts. Von insgesamt 15 amtswegigen Verfahren (7 Amtsbeschwerden und 8 Amtsrevisionen) wurden 10 in den letzten drei Jahren (2015-2017) entschieden.

Dies könnte insbesondere darauf zurückzuführen sein, dass der Spielraum für den Steuerpflichtigen aufgrund der konkreter gewordenen gesetzlichen Regelungen und auch der richterlichen Rechtsfortbildung (durch den VwGH) kleiner geworden ist und es für ihn somit immer besser einschätzbar ist, ob es sich auszahlt, das Vorliegen einer Liebhaberei zu bestreiten.

Dies korrespondiert auch mit der Beobachtung, dass 10 von insgesamt 16 über die Jahre ergangenen Zurückweisungen des Rechtsmittels in den letzten drei Jahren erfolgten. Linearer Zusammenhang zu der in jüngeren Jahren häufigeren Rechtsmittelergreifung durch die Finanzämter besteht jedoch keiner. In jenen Verfahren lauteten die Erkenntnisse vielmehr eher auf Aufhebung des Bescheids.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die gesetzlichen Reformen in der Liebhaberei (abgesehen von der Einführung der LVO sei hier insbesondere deren letzte große Novelle im Jahr 1997 zu nennen) bereits eine dämpfende Wirkung auf die Streit anfälligkeit erzielten, ist die Abnahme der durchschnittlichen Verfahrensdauer von einst noch rund 1484 Tagen im 2. BZR (1990-1996) auf rund 1050 Tage im 1. BZR (1997-2017). Das Verfahren vor dem VwGH wurde somit deutlich schneller und effizienter (vgl. Tabelle 6.2.).

Daraus lässt sich schließen, dass der Gesetzgeber<sup>213</sup> bereits viel unternommen hat, die über lange Zeit nur sehr grob umrissene Liebhabereithematik zu regeln. Allerdings fällt auf, dass es seit dem Jahr 1997 im Prinzip keine Weiterentwicklung auf diesem Gebiet mehr gab. Die Anzahl der Streitfälle in den letzten 20 Jahren nahm aber dennoch kontinuierlich ab (siehe die Ergebnisse aus Sample 1).<sup>214</sup> Dieser Rückgang dürfte aber v.a. noch auf Langzeitwirkungen der Novellierung der LVO aus 1997 bzw. auf die Einführung und Anpassungen der LRL (LRL 1997 und LRL 2012) zurückzuführen sein.

---

<sup>213</sup> Anm.: bzw. hauptsächlich das BMF als VO-Geber in Bezug auf die Liebhaberei-Verordnung.

<sup>214</sup> Anm.: Eine gänzlich abschließende Beurteilung lässt sich diesbezüglich noch nicht treffen, da jene Verfahren zu den jüngsten vergangenen Veranlagungsjahren aktuell erst noch beim VwGH anhängig und daher noch nicht entschieden und veröffentlicht sind.

## 1. Forschungsfrage: Welche sind die Betätigungen bzw. Einkunftsquellen von denen die meisten Streitfälle iZm der Liebhaberei ausgehen?

Als eindeutig am häufigsten thematisierte Einkunftsart konnten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 52,52 %, also mehr als der Hälfte der Fälle, und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 28,57 % im Rahmen der Judikaturanalyse ermittelt werden.<sup>215</sup> Innerhalb der Vermietungseinkünfte entfielen dabei rund 70 % auf die Vermietung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten („kleine“ Vermietung) und der Rest von 30 % auf die „große“ Vermietung. Damit ist die kleine Vermietung mit insgesamt 39,71 % aller VwGH-Fälle die konfliktstärkste Einkunftsart in der Liebhabereibetrachtung, wobei dieser Anteil in jüngeren Jahren (Unterschied des 2. BZR zum 1. BZR) sogar noch deutlich angestiegen ist.

Auch hinsichtlich der Umsatzsteuer war die kleine Vermietung jene Einkunftsart, die die meisten Verfahren verzeichnen konnte. 86 % aller Streitfälle betreffend die kleine Vermietung waren gleichzeitig auch umsatzsteuerliche Fälle. Bei der großen Vermietung traf dies vergleichsweise nur auf 14 %, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nur auf 32,4 % der Fälle zu.

In Bezug auf die Gebäudeart waren eindeutig die Eigentumswohnungen mit 2/3 der Fälle am stärksten repräsentiert. Dies wird bei näherer Betrachtung der großen Vermietung noch zusätzlich unterstrichen, da in 48 % der Fälle des jüngeren Betrachtungszeitraums die Beurteilungseinheit auf „mehrere Wohneinheiten“ lautete, womit genau genommen lediglich kumulierte Anwendungsfälle der kleinen (!) Vermietung gemeint sind, die nur aufgrund der Anzahl der großen Vermietung zugerechnet werden. Auch hier handelte es sich in den meisten Fällen erneut um Eigentumswohnungen, was jene zu den wichtigsten Beurteilungseinheiten der Liebhabereibetrachtung überhaupt macht.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als zweithäufigste konfliktträchtige Einkunftsart konnte festgestellt werden, dass die meisten Fälle nicht typischerweise eine Nähe zur privaten Lebensführung sondern typischerweise das Erscheinungsbild eines Betriebes aufwiesen (62 % - siehe Sample 3, Pkt. 4). Innerhalb der übrigen Kategorien - Lebensführung, Freizeit, Sport, Luxus - konnte keine einheitliche Linie bzw. keine Dominanz eines der Kriterien festgestellt werden. Unter Zuhilfenahme des älteren Betrachtungszeitraums 1990-1996 war jedoch eine Entwicklung über die Zeit hinweg erkennbar: von einer

---

<sup>215</sup> Anm.: Als vernachlässigbar aufgrund der geringen Anzahl der Fälle sind die Einkunftsarten der sonstigen Einkünfte, des Kapitalvermögens und der Land- und Forstwirtschaft zu sehen.



ursprünglich größeren Anzahl von Streitfällen hinsichtlich typischer Freizeittätigkeiten (Hobbies) und der Bewirtschaftung von Luxusgütern (Sportbooten, Yachten und Antiquitäten) hin zu mehr sportlichen Betätigungen in den jüngeren Jahren 1997-2017 (Golf, Reitsport, Sportvereine etc.). Der Sport ist damit heutzutage viel stärker ein Liebhabereithema.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb war zusätzlich erkennbar, dass es vom 2. zum 1. BZR zu einer deutlichen Zunahme der umsatzsteuerlichen Fälle kam. Dieser Anstieg ließ sich in erster Linie auf die ebenso gestiegene Anzahl an Sportbetätigungen zurückführen, da Sport eine typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung ausdrücken kann und deshalb gem § 6 LVO iVm § 1 Abs 2 LVO eine umsatzsteuerliche Liebhaberei diesbezüglich möglich ist.

### **Beantwortung der 1. Forschungsfrage:**

*Als Antwort auf die erste Forschungsfrage kann somit zusammengefasst werden, dass die konfliktträchtigste Einkunftsquelle jene der (kleinen) Vermietung ist, wobei die Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen innerhalb dieser Einkunftsquelle die streitanfälligste Betätigung darstellt. An zweiter Stelle der sehr häufig diskutierten Einkunftsarten sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuführen.*

*Diese Aussagen sind auch für die Umsatzsteuer zutreffend und werden zusätzlich von den Ergebnissen der angebeorientierten (im Vergleich zur vorrangig verwendeten sachverhaltsorientierten) Auswertung untermauert. Auch unter dem Gesichtspunkt der Höhe der Streitwerte (Sample 6) lassen sich die Einkünfte aus VuV und jene aus Gewerbebetrieb als die wichtigsten Einkunftsarten der Rechtsstreitigkeiten identifizieren.*

Die gewerblichen Einkünfte waren in den jüngeren Jahren des 1. BZR auch die einzige Einkunftsart, in der die KöSt als betroffene Steuerart behandelt wurde. Dabei handelte es sich aber um eine sehr geringe Anzahl von Fällen und jene hatten überdies ausschließlich öffentliche Versorgungsbetriebe als Steuersubjekte zum Inhalt. Folglich gab es in der Körperschaftsteuer (abgesehen von einigen wenigen Fällen in den Jahren 1990-1996) in jüngerer Zeit keine einzige VwGH-Entscheidung zur Liebhaberei bei einer nicht staatsnahen, „durchschnittlichen“ Kapitalgesellschaft.

## **2. Forschungsfrage: Besteht - in allen oder in bestimmten Aspekten der Liebhabereithematik - Reformbedarf der gesetzlichen Grundlagen bzw. gibt es Regelungslücken?**

*(Für die Beantwortung der Frage, ob es Handlungsbedarf für den Gesetzgeber im Gebiet der Liebhaberei gibt, ist es wichtig, abzugrenzen, was der Sinn und Zweck bzw. das Ziel etwaiger gesetzlicher Reformen wäre. Da diese Masterarbeit die Untersuchung der Streitanzfälligkeit der Liebhaberei anhand einer Analyse der Judikate des VwGH zum Inhalt hat, besteht die Zielsetzung darin, die Anzahl der Streitfälle vor dem VwGH (bzw. den Finanzgerichten generell) zu verringern. Der Regelungsbedarf soll also auf seine Eignung hin geprüft werden, die Anrufung des (Höchst-)Gerichts in Angelegenheiten der Liebhaberei weniger notwendig zu machen.)*

Bei der Untersuchung der VwGH-Entscheidungen auf Gemeinsamkeiten im Sachverhalt ließ sich feststellen, dass in einer Vielzahl von Fällen (insgesamt 24) das Verhältnis zwischen nahestehenden Personen eine Rolle spielte. Dabei kamen Vermietungen an nahe Angehörige ebenso als Sachverhaltselemente vor wie Schenkungen zwischen ihnen. Auch Vermietungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern fallen in diese Kategorie. Das Problem derartiger Konstruktionen ist, dass es diesen oftmals an der Fremdüblichkeit fehlt. Geringe Mieterlöse oder sogar Unentgeltlichkeit der Leistungen, die in diesem Naheverhältnis begründet sind, sind oft nicht geeignet, die Liebhabereiprüfung zu bestehen. Die Gestaltung derartiger Rechtsverhältnisse ist jedoch vom Steuerpflichtigen vorzunehmen - es obliegt ihm, die in einem Naheverhältnis begründete Vertragsbeziehung fremdüblich zu gestalten. Tut er das nicht, muss er auch die steuerliche Nichtanerkennung des Rechtsverhältnisses in Kauf nehmen. Das gilt im Übrigen im Steuerrecht allgemein und nicht nur in Bezug auf die Liebhaberei. Gesetzesändernde Maßnahmen um die Anzahl der Streitfälle, die in der Liebhabereibetrachtung das Verhältnis nahestehender Personen zum Inhalt haben, zu verringern, sind daher nicht erforderlich.

Innerhalb der Vermietung waren auch das Bauherrenmodell, ebenso wie die Vorsorgewohnungen, stark diskutierte vertragliche Regelungen. Beide Modelle werden generell vom Finanzamt streng geprüft. Und es ist daher nicht verwunderlich, dass diese Fälle auch vor dem VwGH stark repräsentiert waren. Aber auch hier ist zu erkennen, dass der Steuerpflichtige selbst in der Verantwortung ist, solche Vertragsmodelle derart zu gestalten, dass diese tatsächlich den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. So sind insbesondere zum Bauherrenmodell jene VwGH-Fälle zur Liebhaberei zu nennen, bei denen die Bauherreneigenschaft verneint wurde, weil die Miteigentümer sich entgegen den Vorschriften auf das Eigentum an bestimmten abgrenzbaren Wohneinheiten geeinigt hatten. Somit besteht auch hier kein Handlungsbedarf von gesetzgeberischer Seite.

Ein weiterer großer Streitpunkt ist jener der Fremdfinanzierung. Ohne eine zumindest teilweise Fremdfinanzierung ist es fast nicht möglich, ein Unternehmen zu starten. Für 99 der untersuchten Fälle wurde im Sachverhalt bereits angeführt, dass die Unternehmung bzw. Tätigkeit zu einem gewissen, unterschiedlich großen Teil fremdfinanziert war. Die „Dunkelziffer“, also jene Fälle, in denen diese Information nicht angegeben war, ist sehr wahrscheinlich noch weitaus größer. Tatsächlich spielt die Fremdfinanzierung eine große Rolle für die Liebhabereibeurteilung. Die Fremdkapitalzinsen als abzugsfähige Betriebsausgaben können in der Gewinnermittlung sehr starke Auswirkungen haben und ein gewichtiger bis alleiniger Grund dafür sein, weshalb vom Steuerpflichtigen über Jahre hinweg ausschließlich Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet werden. Im Übrigen kann auch die Höhe der Fremdmittelquote bei vorhandenen Mietzinsbeschränkungen ausschlaggebend dafür sein, ob in der Prognoserechnung vom Steuerpflichtigen fiktive Mieterlöse anstatt der beschränkten Mieten angesetzt werden dürfen und damit die Einstufung als Liebhaberei vermieden werden kann.<sup>216</sup>

Bei einer Finanzierung mit Fremdmitteln entstehen, je nach Höhe des aufgenommenen Kapitals, uU hohe Zinsaufwendungen. Gesetzgeberische Maßnahmen können an der tatsächlichen Höhe der Zinszahlungen jedoch nichts ändern. Insofern landen zwar sehr viele Fälle wegen Verlusten, die sich hauptsächlich auf die Kreditzinsen zurückführen lassen, vor den Gerichten bzw. vor dem VwGH, eine Regelungslücke im Gesetz besteht deswegen aber nicht.

Sehr umstritten sind iZm der Kreditfinanzierung auch die Sondertilgungen und die Frage, ob diese eine Änderung der Bewirtschaftungsart bewirken oder nicht.

Auch von einem Schneeballsystem iVm Vermittlungsleistungen von Warenpräsentatoren geht eine große Streit anfälligkeit in der Liebhabereithematik aus. Jedoch wäre es auch nicht angebracht, trotz der in den VwGH-Fällen fast identisch gelagerten Sachverhalte, der ganzen Berufsgruppe die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Im Zuge der Auswertung nach den Streitpunkten der Fälle, ließen sich schließlich die Ursachen für den Ausgang der Verfahren feststellen. Die Unrichtigkeit bzw. Unplausibilität der Prognoserechnung war dabei der mit Abstand häufigste Streitpunkt. Die Problematik iZm der Prognoserechnung ist in erster Linie die, dass es keine Bestimmungen des Gesetzgebers gibt, wie eine solche auszusehen hat. Alle Richtwerte zu den Annahmen und Rahmenbedingungen der Prognoserechnungen wurden in der Praxis herausgebildet oder beruhen auf Literaturmeinungen und Kommentierungen zur LVO. So sind insbesondere die

---

<sup>216</sup> Siehe hierzu ausführlicher Abschnitt 4.2.3.

voraussichtlich erzielbaren Mieten und die prognostizierten Werbungskosten in der Prognoserechnung anzusetzen. Diesbezüglich nennen *Doralt* und *Renner* Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Reparaturaufwendungen, die AfA sowie Leerstände (Mietausfallswagnis) als Essentialia.<sup>217</sup> Jedoch bieten diese Anhaltspunkte, die sich im Laufe der Zeit auf mehr oder weniger starken Konsens der Praxis bzw. Literatur gründeten, keine ausreichend gefestigte Grundlage. Deshalb haben die Finanzämter auch die Möglichkeit, eine gänzlich andere Beurteilung zu treffen als der Steuerpflichtige.

Im Gegensatz dazu sind die gesetzlichen Bestimmungen zur Kriterienprüfung in § 2 Abs 1 LVO schon recht genau determiniert. Zwar erwies sich die Kriterienprüfung als der zweithäufigste Streitpunkt der Erkenntnisse, dennoch ist ein Reformbedarf dieses Paragraphen eher zu verneinen, da sich die Anzahl der Streitfälle durch eine Neuregelung vermutlich nicht reduzieren wird. Schließlich ermöglicht § 2 Abs 1 LVO den Finanzbehörden einen gewissen Ermessensspielraum, Kriterien wie marktgerechtes Verhalten, angemessene Preisgestaltung und das Ergreifen strukturverbessernder Maßnahmen zu beurteilen. Aufgrund des großen Einzelfallbezugs ist eine Gesetzesänderung dieser Regelung zum Zweck der Reduktion der gerichtlichen Streitfälle jedoch nicht sinnvoll.

Als ein weiterer häufiger Streitpunkt war eine Beendigung der Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtüberschusses zu identifizieren. Dabei handelt es sich um Fälle, in denen die Tätigkeit effektiv eingestellt wird, öfter jedoch um Fälle, in denen die Weiterführung der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes aufgrund des Verkaufs nicht mehr möglich ist. Wenn ein Verkauf zu einem Zeitpunkt stattfindet, zu dem noch ein Totalverlust vorliegt, wird die Betätigung oft rückwirkend zur Liebhaberei. Einziger Ausschlussgrund ist der „Notverkauf“ als Unwägbarkeitskriterium. Damit schließen nur jene Verkäufe vor Erreichen eines Gesamtüberschusses die Liebhaberei aus, die aus einer wirtschaftlichen Notlage heraus zwangsweise erfolgen und keinesfalls von vornherein geplant waren. Dieser Anwendungsbereich ist jedenfalls zu eng. Abgesehen von Notverkäufen sollten auch andere wirtschaftlich sinnvolle Verkäufe - möglicherweise auch in unmittelbarem Zusammenhang mit einer gleichwertigen Ersatzanschaffung - das Vorliegen von Liebhaberei ausschließen können. Insofern überrascht die entsprechend große Anzahl von Streitpunkten diesbezüglich nicht. Es besteht definitiv auch hier Nachbesserungsbedarf.

Weiters konnte festgestellt werden, dass die Rechtsprechung in ihren Begründungen zur Liebhaberei in der Umsatzsteuer keiner einheitlichen Linie folgt und die Umsatzsteuer oft sehr stiefmütterlich behandelt wird, sodass diese zum Teil in einem gemeinsamen Verfah-

---

<sup>217</sup> Vgl. *Doralt / Renner* (2016), Tz 517.

ren mit der Einkommensteuer mitabgehandelt und faktisch durchgewunken wird. Gem § 6 LVO kann umsatzsteuerliche Liebhaberei nur in den Fällen des § 1 Abs 2 LVO vorliegen. Unter diesen werden daher hauptsächlich die „kleinen“ Vermietungseinkünfte erfasst, bei welchen der VwGH allerdings (uU in fehlerhafter Rechtsanwendung - siehe Abschnitt 3.4) meist ohne nähere Prüfung sofort mit der unechten Steuerbefreiung, die sich aus dem Unionsrecht ergäbe, argumentiert. Somit resultieren in diesem Zusammenhang unerwünschte und unsachgerechte Ergebnisse. Insofern wäre eine Klarstellung seitens des Gesetz- oder VO-Gebers sinnvoll.

### **Beantwortung der 2. Forschungsfrage:**

*Regelungslücken bestehen in Hinblick auf oben stehende Ausführungen insbesondere zur Prognoserechnung. Darin bestünde auch das größte Potential, durch eine entsprechend genauere Ausgestaltung der Vorschriften über deren Erstellung, die Anzahl der gerichtlichen Streitfälle beachtlich zu reduzieren. Zusätzlich bietet die Beurteilung von Notverkäufen als Argument einer die Liebhaberei ausschließenden Unwägbarkeit, Spielraum für teilweise willkürliche Entscheidungen. Eine genauere Ausgestaltung wäre daher diesbezüglich sinnvoll, besonders in Hinblick auf Konstellationen, die eventuell von ihrer Wirkung her mit einem Notverkauf auf eine Stufe gestellt werden können (zB logische, wirtschaftlich sinnvolle Ersatzanschaffung). Ebenso reformbedürftig - als eine eigentlich fehlerhafte Rechtsanwendung - ist die Vorgehensweise des VwGH, mit der zwingend unechten Umsatzsteuerbefreiung für die Wohnraumvermietung zu argumentieren.*

## **6.3 Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber**

Wie in der Beantwortung der zweiten Forschungsfrage bereits angeführt, besteht hinsichtlich der Erstellung der Prognoserechnung der größte Bedarf an einer genaueren gesetzlichen Ausgestaltung. Die Unplausibilität bzw. Inkorrektheit dieser Berechnung war der weitaus häufigste Streitpunkt (siehe Sample 5) in den untersuchten Entscheidungen. Diese Feststellung korrespondiert mit der Tatsache, dass die meisten Streitfälle mit der kleinen Vermietung zusammenhängen. Die Prognoserechnung ist gerade bei der kleinen Vermietung von größter Wichtigkeit. Da deren Ergebnis von den Einschätzungen des Steuerpflichtigen beeinflusst wird, sollte im Zuge der Erstellung jedenfalls mehr Fokus auf Genauigkeit und Nachvollziehbarkeit gelegt werden. Dadurch könnte die Anzahl der Streitfälle, die schließlich vor den Gerichten landen, vermutlich um einen beachtlichen Teil reduziert werden.

### 3. Forschungsfrage: Welche Handlungsoptionen bestehen für den Gesetzgeber?

Der Gesetzgeber oder das BMF sind gefordert, geeignete Richtwerte dazu, wie die Prognoserechnung konkret auszusehen hat und mit welchen Annahmen diese zu erstellen ist, zu definieren. Eine Empfehlung an den Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber wäre daher, die Ansätze für bestimmte Parameter der Prognoserechnung eindeutig vorzugeben. Zu denken wäre hier insbesondere an die Höhe des Zinssatzes für Fremdkapital etwa im Sinne eines Mindestzinssatzes, der über die nächsten 20 Jahre zu erwarten ist, aber auch an Indexsprünge sowie die Bewertung des Leerstandsrisikos. Die Zinssatzentwicklung als Auswirkung auf die Höhe der Fremdkapitalzinsen und der Verbraucherpreisindex für die Entwicklung von Miethöhe und Werbungskosten sind gleichsam Variablen, die sehr volatil sein können bzw. bei falscher Einschätzung sehr große Auswirkungen auf das Ergebnis der Prognoserechnung haben.

Wie im vorigen Abschnitt bereits erwähnt, haben sich in der Praxis über die Zeit hinweg zwar gewisse Lösungen herausgebildet; ob die Finanzbehörden diese annehmen, ist in jedem einzelnen Fall aber ungewiss. Die bisherigen Anhaltspunkte für die maßgeblichen Einflussgrößen in der Prognoserechnung sind zu unexakt, sodass die Berechnungen vielfach auf Mutmaßungen und vergleichbaren Fällen beruhen. Daher verwundert es auch nicht, dass Steuerpflichtige teilweise mehrere Prognoserechnungen im Laufe der VwGH-Verfahren abgegeben hatten, die letzte aber immer noch unrichtig und/oder unplausibel gewesen sei.<sup>218</sup>

Das Einkommensteuergesetz macht in vielen Fällen (zB bei Nutzungsdauern, Abzinsungsfaktoren für Rückstellungen) ganz exakte Vorgaben und ist damit viel strikter als etwa das Unternehmensrecht. Wieso sollte es daher nicht möglich oder nicht sinnvoll sein, auch für die Prognoserechnung in der Liebhaberei gewisse Parameter konkret anzugeben?

Eine Ursache dafür könnte sein, dass den Finanzämtern ein gewisser Ermessensspielraum in der Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei zugestanden werden sollte. Allerdings darf dieser Spielraum nicht derartig groß sein, dass scheinbar willkürliche Entscheidungen getroffen werden können. Die Finanzbeamten sind als Organe der staatlichen Verwaltung grundsätzlich verpflichtet, nur aufgrund der Gesetze tätig zu werden. Im Umkehrschluss bedeutet dies für den Gesetzgeber die Verpflichtung, mittels gesetzlicher Regelung das Verhalten der Verwaltungsorgane hinreichend genau zu determinieren um Willkür zu vermeiden.<sup>219</sup> Hinsichtlich der hohen Anforderungen an die Prognoserechnung wäre es also

---

<sup>218</sup> Vgl. etwa VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012.

<sup>219</sup> Vgl. Kahl / Weber (2015), S. 223f.

insofern nicht nur eine Empfehlung an den Gesetzgeber (oder an den VO-Geber BMF), eine diesbezüglich genaue Vorgabe zu schaffen, sondern dies wäre mMn im Sinne einer größeren Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen und einer Verminderung der Streitfälle, insbesondere bei den kleinen Vermietungstätigkeiten, sogar geboten.

Eine Möglichkeit, die nötigen Richtwerte anzugeben, wäre es ferner, diese als Richtlinien des BMF im Rahmen der Liebhabereirichtlinien zu erlassen. Der Vorteil hiervon wäre, dass diese bei Veränderungen (etwa des Zinssatzes) leichter angepasst werden könnten als etwa Gesetze. Zu beachten ist dabei allerdings, dass Richtlinien nur als verwaltungsinterne Weisungen des BMF an die ihm unterstehenden Finanzbehörden zu sehen sind, die grundsätzlich keine rechtsgestaltende Wirkung für Dritte entfalten dürf(t)en. Hält der Steuerpflichtige sich aber an die Vorgaben in den Richtlinien, kann er mit ziemlicher Sicherheit darauf vertrauen, dass die Finanzämter sich auch daran halten. Problematisch ist es in diesem Zusammenhang aber, wenn ein Finanzamt im Einzelfall davon abweicht, denn dann kann der Steuerpflichtige sich in einem Streitfall, insbesondere vor dem Höchstgericht (VwGH), wegen der fehlenden Außenwirksamkeit der Richtlinien auf die darin vertretene Meinung nicht berufen.<sup>220</sup> In Hinblick auf das Ziel dieser Masterarbeit, eine Empfehlung für den Gesetzgeber derart zu formulieren, die Anzahl der Streitfälle (vor dem VwGH) zu reduzieren, wäre lediglich der Erlass von Richtlinien zu den Determinanten der Prognoserechnung folglich nicht geeignet. Betrachtet man dies jedoch unter dem Gesichtspunkt, dass im Falle klarer Richtlinien viele Verfahren gar nicht mehr bis zum VwGH gelangen würden, stellen diese sehr wohl auch ein - wenn auch nur bedingt - geeignetes Instrument dar.

In Anbetracht dessen ist etwa der Erlass einer Verordnung (bzw. die Abänderung der vorhandenen Liebhaberei-Verordnung), im Sinne eines größeren Rechtsschutzes eine sehr sinnvolle Maßnahme. Verordnungen werden in Abgabenangelegenheiten, so wie die Richtlinien, zwar auch vom BMF erlassen, sind aber außenwirksam. Ein Steuerpflichtiger kann sich also auf diese direkt berufen. Dadurch haben sie ebenso Gesetzescharakter im materiellen, nicht jedoch im formellen Sinn, müssen aber - anders als ein Gesetz im formellen Sinn - nicht den Weg des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens durchlaufen.<sup>221</sup>

Abgesehen von der Prognoserechnung, besteht auch in Zusammenhang mit dem Verkauf von vermieteten Immobilien vor Erreichen eines Gesamtüberschusses Klärungsbedarf. Bislang stellt alleine der „Notverkauf“ als Unwägbarkeit ein Argument gegen das Vorliegen

---

<sup>220</sup> Vgl. Kahl / Weber (2015), S. 144ff.

<sup>221</sup> Vgl. Kahl / Weber (2015), S. 228, 230ff.

von Liebhaberei dar. Wann jedoch ein Verkauf wirklich „notwendig“ ist, ist bis dato zu unklar definiert. Außerdem sollte im heutigen System der Steuerpflicht für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der Notverkauf nicht mehr das einzige Kriterium für die letztendliche Anerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle sein dürfen. Für den Fall, dass eine Immobilie bei positiver Prognoserechnung, aber vor Erreichen des Gesamtüberschusses verkauft wird, sollte der „Notverkauf“ als einzige steuerlich unproblematische Möglichkeit hinterfragt werden. Dies gilt mE besonders seit Einführung der Immobilienertragsteuer (insbesondere bei Vorliegen von Neuvermögen). Auch an einen wirtschaftlich sinnvollen Verkauf, der uU überdies eine erhebliche Immobilienertragsteuerlast auslöst, sollten dieselben Rechtsfolgen wie beim so genannten Notverkauf geknüpft sein. Daher wäre eine weitere Empfehlung, die Rahmenbedingungen bei einem Verkauf eindeutiger zu regeln.

Wie bereits im rechtlichen Teil dieser Arbeit ausgeführt, übt auch die Literatur viel Kritik an der Rechtsmeinung des BMF, den Veräußerungsgewinn trotz der inzwischen vorhandenen Immobilienertragsbesteuerung nicht in die Liebhabereibeurteilung miteinzubeziehen (siehe Abschnitt 3.3). Das ist aber im System der Reinvermögenszugangstheorie nicht mehr sachgerecht, zumal bei den Einkünften aus Grundstücksveräußerungen die AfA ohnehin nachzuversteuern - und damit quasi neutral - ist. Es macht daher nicht viel Sinn, deren Abzug im Rahmen der Vermietung zuvor mit dem Argument der Liebhaberei zu versagen. Im Übrigen wird die Liegenschaft, wenn diese schließlich mit Gewinn verkauft werden kann, aller Wahrscheinlichkeit nach auch für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht komplett ungeeignet gewesen sein. Es gibt damit auch keine Zweifel an einer richtigen Prognoserechnung. Darüberhinaus resultiert ein erfolgreicher, gewinnbringender Verkauf auch vielfach daraus, dass die Immobilie vom Steuerpflichtigen erst durch die Vermietung und entsprechende Instandhaltungs- und Wartungsmaßnahmen in gutem Zustand erhalten wurde. Ihm daher in Zeiten der Vermietung den Abzug dieser Aufwendungen (und etwa auch den Vorsteuerabzug daraus) zu versagen, den Veräußerungsgewinn aber später sehr wohl zu besteuern, ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Bei der Beurteilung als Einkunftsquelle, kann meines Erachtens generell ein späterer steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn bzw. die mit Steuerlatenz belastete Wertsteigerung der Immobilie an sich nicht komplett unbedeutend sein. Was würde dagegen sprechen, einen nach einer absehbaren Zeit angestrebten Verkauf mit Gewinn mitzuberücksichtigen? Daher wäre ein Vorschlag für eine sachgerechte Gestaltung, aus dem Titel eines späteren Veräußerungsgewinns das Vorliegen einer Einkunftsquelle geltend machen zu können und



diesen Veräußerungsgewinn auch in die Prognoserechnung zu integrieren - sofern bereits im Vorfeld der Verkauf geplant ist.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Liebhaberei wäre eine Neuregelung der rechtlichen Grundlagen anzudenken, zumal mMn die Möglichkeit besteht, dass das Gesetz hier aktuell nicht gänzlich richtig angewendet wird. Dies äußert sich besonders in den Fällen der kleinen Vermietung, denen der VwGH zwar eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG zugesteht, im selben Atemzug aber wieder Umsatzsteuerpflicht und Vorsteuerabzug verneint, da er eine zwingend unechte Steuerbefreiung aus dem Unionsrecht (gem Art 135 MwStSystRL) ableitet. Dies ist aber mE eine fragwürdige Auslegung, da in Österreich im Vergleich zu den anderen Mitgliedstaaten eine Umsatzsteuerpflicht für die private Wohnraumvermietung besteht. Das für Österreich geltende Unionsrecht schreibt daher eine Steuerpflicht und keine Steuerbefreiung fest.<sup>222</sup> Somit stellt sich die Frage, ob eine Ungleichbehandlung von verlustträchtiger und gewinnbringender Vermietung im Lichte dieser Rechtsanwendung sachlich gerechtfertigt ist. Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber herbeizuführen, wäre eindeutig wünschenswert.

### **Beantwortung der 3. Forschungsfrage:**

*Im Ergebnis kommt der Prognoserechnung wohl das größte Potential zu, durch gesetzliche Vorgaben die Streitfälle in der Liebhaberei zu reduzieren. Meines Erachtens wäre die Empfehlung an den Gesetzgeber/VO-Geber daher, entsprechende Rechtssetzungsmaßnahmen in Erwägung zu ziehen. Dies gilt auch hinsichtlich der Einbeziehung einer späteren Veräußerung in Zusammenhang mit der Beurteilung der Vermietungstätigkeit und hinsichtlich der Ausdehnung der Unwägbarkeitsargumente bei Verkauf eines Wirtschaftsgutes vor Erreichen des Gesamtüberschusses auch auf andere Fälle als den „Notverkauf“. In Hinblick auf die umsatzsteuerliche Liebhaberei wäre eine eindeutige Stellungnahme (etwa in Form einer gänzlichen Neuregelung) als sinnvoll anzusehen.*

---

<sup>222</sup> Vgl. Art 117 Abs 2 MwStSystRL (RL 2006/112/EG vom 28. November 2006.).

## 7 Schlussfolgerung

Die steuerliche Liebhaberei ist abermals ein Fall der Abgrenzungsproblematik von betrieblicher und privater Sphäre, die erfahrungsgemäß oft zu Konflikten zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem führt, weil eine Trennlinie nicht immer so klar gezogen werden kann. Nicht nur *Renner*<sup>223</sup> sondern viele Stimmen in der Literatur waren der Auffassung, dass es sich bei der Liebhaberei regelrecht um einen „Zankapfel“ zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden mit sehr langer Geschichte handelt. In Anbetracht der in dieser Masterarbeit untersuchten Erkenntnisse des österreichischen Verwaltungsgerichtshof scheint die Streitanzichtigkeit dieses steuerlichen Teilgebietes noch deutlicher zu werden.

In der Liebhaberei wurden konkrete gesetzliche Bestimmungen über Jahre bzw. Jahrzehnte hinweg vermisst. Mit Einführung der Liebhaberei-Verordnung des BMF im Jahre 1990 gab es aber schlussendlich eine gesetzliche Grundlage. Diese Neuregelung sowie auch deren Novellen zeigten angesichts der beobachteten Abnahme der Streitfälle über die Veranlagungsjahre im Laufe der Zeit tatsächlich eine positive Wirkung.

Anhand der in dieser Masterarbeit angestellten Literaturrecherche konnte festgestellt werden, dass die Entwicklung der Liebhabereiregelungen ab dem Jahr 1997 faktisch stehengeblieben ist. Dies sollte kritisch hinterfragt werden, zumal sich in den vergangenen Jahren sukzessive Themen ergeben haben, die einer Berücksichtigung auch in der Liebhabereibeurteilung bedürfen.

So ist zu allererst die Einführung der Immobilienertragsteuer durch das 1. StabG 2012 und damit der Reinvermögenszugangstheorie zu nennen, die laut einem Erlass des BMF<sup>224</sup> jedoch nicht dazu führt, den (nunmehr) steuerpflichtigen Gewinn aus der Veräußerung einer Liegenschaft auch in die Prognoserechnung miteinbeziehen zu dürfen. Da sich auch der VwGH trotz vorhandener Möglichkeiten<sup>225</sup> in der Vergangenheit nicht zu diesem Thema geäußert hat, wäre der Gesetzgeber gut beraten, diesbezüglich durch entsprechende Gesetzesändernde Maßnahmen Stellung zu nehmen. Insbesondere knapp negative Prognoserechnungen sollten durch Einbeziehung einer letztendlich ImmoEST-pflichtigen Wertsteigerung saniert werden dürfen.

Darüberhinaus ist auch die umsatzsteuerliche Liebhaberei, wie sie zurzeit umgesetzt wird, einer genaueren Betrachtung zu unterziehen. Der VwGH verneinte für alle verlustträglichen Vermietungen die Umsatzsteuerpflicht sowie den Vorsteuerabzug trotz seiner Beur-

---

<sup>223</sup> Vgl. Renner (2011), S. 261.

<sup>224</sup> Vgl. BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung vom 03. 09. 2012 (BMF-010203/0402-VI/6/2012).

<sup>225</sup> Vgl. VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012.

teilung, dass Unternehmereigenschaft iSd UStG vorliegt. Die Begründung hierfür war die zwingend unechte Steuerbefreiung gemäß der MwStSystRL. Danach haben sich die EU-Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, die Vermietung von Wohnraum von der Umsatzsteuer zu befreien. Zu dieser Beurteilung erging eine Vielzahl unterschiedlichster Literaturmeinungen. Eine darunter<sup>226</sup> erschien aber mE als besonders überlegt und einleuchtend, da diese mitberücksichtigte, dass Österreich sich in Bezug auf die Wohnraumvermietung die Steuerpflicht (iHv 10 %) explizit bei EU-Beitritt ausbedungen hatte. Insofern kann sich diese Steuerbefreiung zwar auf die anderen Mitgliedstaaten, wegen dieser Ausnahmeregelung nicht jedoch auf Österreich beziehen. Daher kommt es zu einer Ungleichbehandlung der gewinnbringenden und der verlustträchtigen Vermietung. Eine gesetzgeberische Klarstellung wäre diesbezüglich sehr zu begrüßen.

Im Rahmen der empirischen Urteilsanalyse konnten als konfliktträchtigster Bereich, sowohl in der Einkommen- als auch in der Umsatzsteuer, die Vermietungstätigkeiten identifiziert werden, wobei der „kleinen“ Vermietung das Hauptaugenmerk zukommt. Dies überrascht nicht übermäßig, da Immobilien und insbesondere Eigentumswohnungen eine der beliebtesten Geldanlageformen in Österreich darstellen und eine Vielzahl von Steuerpflichtigen zusätzlich zu einer herkömmlichen Berufsausübung noch eine Vermietungstätigkeit zur Erzielung weiterer Einkünfte betreibt, in den meisten Fällen also nicht den Lebensunterhalt daraus erzielen muss. Außerdem ist der Erwerb von Liegenschaften ein sehr kapitalintensiver Vorgang, der aufgrund hoher Anschaffungskosten auch eine entsprechend hohe AfA nach sich zieht und bei einem hohen Grad an Fremdfinanzierung überdies entsprechend hohe Zinsaufwendungen mit sich bringt. Somit ist die Vermutung der Liebhaberei in vielen Fällen naheliegend.

Als häufigster Streitpunkt und damit Grund für den Verfahrensausgang wurde eine falsche bzw. unplausible Prognoserechnung erkannt. Das Problem dieser hohen Streit anfälligkeit der Prognoserechnung ist aber, dass für deren Erstellung keine gesetzlichen Vorgaben sondern nur Praktikerlösungen und Literaturmeinungen existieren. Die wichtigste Empfehlung an den Gesetz- oder Verordnungsgeber wäre daher, klare Richtwerte für die Erstellung der Prognoserechnung zu schaffen, die auch im Laufe der Zeit - je nach Zins- und VPI-Veränderungen - leicht angepasst werden können. Gäbe es nämlich gesetzliche Vorgaben darüber, wie die Prognoserechnung bzw. zumindest die wichtigen Parameter darin auszusehen haben, bestünde darin eine große Möglichkeit die Anzahl der Streitfälle zu reduzieren.

---

<sup>226</sup> Vgl. Malainer / Staribacher (2016), S. 157.

Im Übrigen ist jedoch positiv zu erkennen, dass im Verlauf der Jahre die Begründung bzw. Argumentation des VwGH in den Erkenntnissen viel umfangreicher und genauer geworden ist. Das kann sicher einerseits auf die höheren Anforderungen an die Rechtssicherheit und -genauigkeit zurückzuführen sein, andererseits aber mMn auch darauf, dass die Liebhabereiregelung ausführlicher und differenzierter geworden ist, sodass „Sonderfällen“, die einer höchstgerichtlichen Entscheidung bedürften, ein immer kleinerer Spielraum geboten wird, da diese vom VwGH schon ausjudiziert wurden. Dies ließe sich auch darin beobachten, dass die Rechtsmittel in jüngeren Jahren viel häufiger wegen des Fehlens einer „Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung“ zurückgewiesen werden.

Es hat sich demnach in der Liebhabereibetrachtung in den vergangenen zwei Jahrzehnten schon viel getan. In den Bereichen, in denen sich der Gesetzgeber seiner Zuständigkeit enthielt, griff der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der richterlichen Rechtsfortbildung ein. Nichtsdestotrotz bestehen Regelungslücken bezüglich der Erstellung der Prognoserechnung, der Einbeziehung eines später ImmoESt-pflichtigen Verkaufs in die Liebhabereibeurteilung und - damit zusammenhängend - der Notverkauf als liebhabereiwiderlegendes Unwägbarkeitskriterium. Darüberhinaus stellt auch die Ausgestaltung der umsatzsteuerlichen Liebhaberei den Auftrag an ein staatliches Rechtssetzungsorgan, durch klare Regelungen die Rechtsunsicherheit in diesen Bereichen zu reduzieren.

## Literatur

- Akademische Arbeitsgemeinschaft (2015): Dauernde steuerliche Verluste: Anerkennung oder Liebhaberei?, 15.02.2018, URL [https://www.steuertipps.de/downloads/article/s-265720/1/CS\\_Steuerliche\\_Liebhaberei.pdf](https://www.steuertipps.de/downloads/article/s-265720/1/CS_Steuerliche_Liebhaberei.pdf).
- Althuber, Franz/ Tanzer, Michael/ Unger, Peter (2016): BAO Handbuch, LexisNexis, Wien.
- Arnoldi, Ignaz (2015): 'Kleine Vermietung' und (umsatzsteuerliche) Liebhaberei, in: taxlex, H. 4/2015, S. 122–124.
- Arnoldi, Ignaz (2016): Der Einfluss 'unverhorrerbarer Ereignisse' und 'gesetzgeberischer Maßnahmen' auf die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer 'Einkunftsquelle', in: taxlex, H. 4/2016, S. 104–106.
- Beiser, Reinhold (2012): Liebhaberei im Lichte des Stabilitätsgesetzes 2012, in: RdW, H. 4/2012, S. 235–243.
- Beiser, Reinold (2015): Die Vermietung von Wohnraum im Brennpunkt der Liebhabereiverordnung und der Rechtsprechung des VwGH und EuGH, in: BFGjournal, H. 7-8/2015, S. 282–288.
- Bertl, Romuald/ Hirschler, Klaus (2016): Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik, LexisNexis, Wien.
- Bilanz-Verlag (2011): Die ertragsteuerliche Liebhaberei, in: BBi, H. 10/2011, S. 1–2.
- Bilanz-Verlag (2016): Liebhaberei - Praxisfall, in: BBi, H. 2/2016, S. 2–3.
- Bundeskanzleramt der Republik Österreich (2018): RIS - Allgemeine Informationen, 29.01.2018, URL <https://www.ris.bka.gv.at/UI/Info.aspx>.
- Die Presse (2017a): Beliebteste Anlageformen: Immobilien und Gold, 24.01.2018, URL [http://immobilien.diepresse.com/home/investment/5192830/Beliebteste-Anlageformen\\_Immobilien-und-Gold](http://immobilien.diepresse.com/home/investment/5192830/Beliebteste-Anlageformen_Immobilien-und-Gold).
- Die Presse (2017b): Großer Reitstall spricht gegen Liebhaberei, 04.02.2018, URL <https://www.pressreader.com/austria/die-presse/20170130/281883003063558>.
- Doralt, Werner/ Renner, Bernhard (2016): § 1 Liebhabereiverordnung, in: Werner Doralt/ Sabine Kirchmayr/ Gunter Mayr/ Nikolaus Zorn (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 19. Aufl., Facultas, Wien.
- Doralt, Werner/ Ruppe, Hans Georg/ Mayr, Gunter (2013): Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Band I, Manz, Wien.

- Fellner, Andreas/ Peperkorn, Wiebke (2013): Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in: Tina Ehrke-Rabel (Hrsg.), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Manz, Wien, S. 9–35.
- Funck, Bernhard G. (2004): Konflikte im Steuerrecht, Lang, Frankfurt.
- Gaedke, Gerhard (2015): Nochmals: Umsatzsteuerliche Liebhaberei bei der kleinen Vermietung, in: SWK, H. 7/2015, S. 392.
- Gaedke, Gerhard/ Stingl, Walter/ Huber-Wurzinger, Edith (2013): Die Umsatzsteuer in Vermietung und Verpachtung, 3. Aufl., dbv-Verlag, Graz.
- Grill, Sandra/ Kettisch, Richard (2013): Das Verfahren vor dem VwGH, in: Tina Ehrke-Rabel (Hrsg.), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Manz, Wien, S. 103–150.
- Gunacker-Slawitsch, Barbara (2013): Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in: Tina Ehrke-Rabel (Hrsg.), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Manz, Wien, S. 37–101.
- Habl, Thomas (2006): Einkünfteerzielungsabsicht vs. Liebhaberei im Einkommensteuerrecht: unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung, Diss.
- Heiss, Raimund (1999): Liebhabereiverordnung: Kurzkommentar, Orac, Wien.
- Hilber, Klaus (1998): Kritische Würdigung der neuen Liebhabereiverordnung, in: SWK, H. 11/1998, S. 319–323.
- Hilber, Klaus (2010): Liebhabereiverordnung: Praxiskommentar mit Judikatur und Berufungsentscheidungen zur LVO aus mehr als 20 Jahren, Facultas, Wien.
- Hundsdoerfer, Jochen (2002): Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum. Eine einzelwirtschaftliche Analyse, Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden.
- Kahl, Arno/ Weber, Karl (2015): Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Facultas, Wien.
- Kanduth-Kristen, Sabine/ Laudacher, Marco/ Lenneis, Christian/ Marschner, Ernst/ Vock, Martin (2016): Jakom Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., Linde, Wien.
- Kofler, Herbert/ Kanduth-Kristen, Sabine/ Kofler, Georg/ Zirngast, Sabine/ Komarek, Ernst (2015): IV. Körperschaftsteuer, in: Romuald Bertl/ Christiana Djani/ Eva Eberhartinger/ Klaus Hirschler/ Sabine Kanduth-Kristen/ Herbert Kofler/ Michael Tumpel/ Sabine Urnik (Hrsg.), Handbuch der österreichischen

- Steuerlehre Band 1 Teil 1. Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabeverfahren, LexisNexis, Wien, S. 437–574.
- Kunisch, Manfred/ Fuhrmann, Karin (2017): Mehr als Liebhaberei?, in: ZLB, H. 4/2017, 2017/34, S. 74–75.
- Linde (2014): Liebhaberei: Beurteilung, in: SWK, H. 34/2014, S. 1471.
- Linde (2015): Liebhaberei bei einer Eigentumswohnung, in: SWK, H. 34-35/2015, S. 1554.
- Linde (2016): Liebhaberei: Beurteilung, in: SWK, H. 28/2016, S. 1228.
- Malainer, Stefan/ Staribacher, Andreas (2016): Dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung unterliegt nicht der Umsatzsteuer und vermittelt kein Recht auf Vorsteuerabzug, in: immolex, H. 5/2016, 2016/49, S. 155–157.
- Mayr, Mario/ Pfeiffer, Sebastian (2015): Umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei und kleine Vermietung, in: SWK, H. 18/2015, S. 804–805.
- Mayr, Mario/ Ungericht, Josef (2014): Umsatzsteuergesetz 1994: samt Binnenmarktregelung, wichtigen Nebengesetzen und Verordnungen; Kurzkomentar, Manz, Wien.
- Melhardt, Stefan (2017): Umsatzsteuer-Handbuch 2017, Linde, Wien.
- Neuhold, Rudolf/ Riegelnegg, Roland (2017): Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Erwerb - Nutzung - Veräußerung, Grundner Fachbuch-Verlag, St. Georgen an der Stiefing.
- Niemann, Rainer/ Kastner, Christoph (2009): Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten, in: StuW, H. 2/2009, S. 128–138.
- Pernegger, Robert (2017): Umsatzsteuer: Richtlinienkommentar 2017, Linde, Wien.
- Pernt, Eva/ Berger, Wolfgang (2015): Handbuch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, 3. Aufl., Linde, Wien.
- Pircher, Alois/ Messner, Bernhard/ Meusburger, Pia (2017): Liebhabereibeurteilung bei der Vermietung und Verpachtung, in: SWK, H. 6/2017, S. 367.
- Prechtl, Babette (2005): Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Linde, Wien.
- Quantschnigg, Peter/ Schuch, Wilhelm (1993): Einkommensteuer-Handbuch, Orac, Wien.

- Raab, Melanie/ Renner, Bernhard (2017): § 8 Körperschaftsteuergesetz, in: Bernhard Renner/ Eugen Strimitzer/ Martin Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer. KStG 1988: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1988 mit Erläuterungen und einschlägigen Vorschriften, 30. Aufl., LexisNexis, Wien.
- Rauscher, Michael (2003): 'Kleine Vermietung' und 'große Vermietung' - (k)ein echter Unterschied?, in: SWK, H. 26/2003, S. 642–646.
- Rauscher, Michael/ Grübler, Rudolf (2002): Liebhaberei bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden, in: SWK, H. 12/2002, S. 365–369.
- Rauscher, Michael/ Grübler, Rudolf (2003): Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis: mit umfassender Kommentierung, Linde, Wien.
- Renner, Bernhard (2004): Unerwartete Ergebnisse und/oder Einstellen der Tätigkeit: Einkunftsquelle oder Liebhaberei, in: SWK, H. 10/2004, S. 373–379.
- Renner, Bernhard (2005): Gewerbebetrieb und Liebhaberei - Gefahr oder Widerspruch - Können Verluste aus Gewerbebetrieb steuerlich unbeachtlich sein?, in: Hubert Fuchs (Hrsg.), Familienunternehmen im Steuerrecht - Festschrift zum 60-Jahr-Jubiläum von Hübner & Hübner, Manz, Wien.
- Renner, Bernhard (2011): Gewinnstreben: Schnittstelle zwischen Liebhaberei und Einkunftsquelle, in: ecolex, H. 3/2011, S. 261–265.
- Ritz, Christoph (2017): Bundesabgabenordnung : Kommentar, 6. Aufl., Linde, Wien.
- Sedlacek, Max (2015): 'Kleine Vermietung' und Liebhaberei aus umsatzsteuerlicher Sicht, in: ecolex, H. 9/2015, S. 813–814.
- Stoll, Gerold (1989): Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, Orac, Wien.
- Sutter, Franz Philipp (2014): Die Entscheidung in der Sache im Steuerverfahren, in: Michael Holoubek/ Michael Lang (Hrsg.), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht, Linde, Wien, S. 267–284.
- Urban, Sandro (2010): Die Einkünfteerzielungsabsicht in der Systematik der Einkommensteuergesetzes, Diss.
- UStaktuell (2015): Vermietung und Liebhaberei, in: UStaktuell, H. 129/2015, S. 4.
- Wakounig, Marian/ Labner, Franz (2012): Fallbeispiele zur Einkommensteuer, LexisNexis, Wien.



## Judikaturverzeichnis

BFH vom 19.11.1985 VIII R 4/83

BFH vom 04.02.1987, I R 58/86

BFH vom 25.11.1987, I R 126/85

BFH vom 28.08.2008, VI R 50/06

EuGH vom 26.09.1996, C-230/94 Rs Enkler

UFS vom 10.10.2006, RV/0144-F/05

UFS vom 01.02.2008, RV/0836-G/07

VfGH 12.12.1991, V53/91

VfGH 07.03.1995, B301/94

VfGH 20.06.2001, B2032/99

VwGH 02.10.1953, 826/51

VwGH 24.06.1960, 2109/59

VwGH 08.05.1964, 989/62

VwGH 02.06.1967, 132/67

VwGH 28.04.1980, 2256/77

VwGH 23.10.1984, 83/14/0266

VwGH 22.09.1987, 86/14/0196

VwGH 18.11.1987, 86/13/0132

VwGH 19.04.1988, 88/14/0005

VwGH 14.06.1988, 87/14/0112

VwGH 26.04.1989, 89/14/0001

VwGH 26.06.1990, 89/14/0295

VwGH 11.03.1992, 92/13/0030

VwGH 05.08.1993, 93/14/0036

VwGH 03.07.1996, 93/13/0171

VwGH 30.10.1996, 94/13/0165

VwGH 20.11.1996, 89/13/0259

VwGH 18.03.1997, 96/14/0045

VwGH 24.06.1999, 97/15/0146

VwGH 03.08.2000, 96/15/0159

VwGH 30.07.2002, 96/14/0020  
VwGH 29.01.2003, 97/13/0015  
VwGH 26.05.2004, 2000/14/0021  
VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082  
VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055  
VwGH 16.05.2007, 2002/14/0083  
VwGH 25.06.2008, 2006/15/0218  
VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124  
VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003  
VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012  
VwGH 10.02.2016, 2013/15/0181  
VwGH 21.04.2016; 2013/15/0097  
VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0002