

II. Einkommensteuer

2. Die außerbetriebliche (gelegentliche) Vermietung von beweglichem Vermögen fällt nicht unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern unter die sonstigen Einkünfte (Leistungen; § 29 Z 3, siehe Tz 30).

4.7. Sonstige Einkünfte (§§ 29–30)

26 Zu den „sonstigen Einkünften“ gehören Einkünfte aus

1. wiederkehrenden Bezügen (§ 29 Z 1),
2. privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 (§ 29 Z 2, erster Fall),
3. Spekulationsgeschäfte nach § 31 (§ 29 Z 2, zweiter Fall),
4. Leistungen (§ 29 Z 3),
5. Funktionsgebühren (§ 29 Z 4).

1. Wiederkehrende Bezüge, Renten (§ 29 Z 1)

27 Unter wiederkehrende Bezüge fallen insbesondere

- **Renten** (ohne Übertragung von Wirtschaftsgütern, zB Unfallrenten oder Renten auf Grund eines Rentenlegats): Sie sind von der ersten Rente an steuerpflichtig. Auch Sachleistungen können Rentencharakter haben (zB die Einräumung eines Wohnrechtes durch Legat).
- **Gegenleistungsrenten** gegen Hingabe von Privatvermögen. Hier sind folgende Fälle zu unterscheiden:
 - Wird ein **Grundstück** gegen Rente veräußert, dann ist der Erlös nach Überschreiten der Anschaffungskosten zu versteuern (entspricht der Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken, siehe unten).
 - Werden **andere Wirtschaftsgüter** gegen Rente veräußert, dann ist die Rente erst dann steuerpflichtig, wenn die bereits gezahlten Renten den Wert der Gegenleistung übersteigen, (bewertet mit dem Rentenbarwert; §§ 15, 16 BewG).
 - Besteht die **Gegenleistung in Geld**, dann ist die Rente ab Überschreiten des Geldbetrages steuerpflichtig.

Unterhaltsrenten auf Grund eines gesetzlichen Anspruchs und **freigebige Renten** sind beim Empfänger nicht steuerpflichtig (zB auch Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin).

Beispiele:

1. Rentenlegat: Die Nichte erhält auf Grund eines Testaments vom Erben eine jährliche Rente von 5.000 €. Die Rente ist als wiederkehrender Bezug von der ersten Rente an zu versteuern (der Erbe kann die Rentenzahlungen als Sonderausgabe nach § 18 Abs 1 Z 1 geltend machen). Verpflichtet sich der Onkel dagegen zu Lebzeiten zu Rentenzahlungen an die Nichte, dann sind die Renten freigebig und daher bei der Nichte nicht steuerpflichtig.
2. Unfallrenten: Genauso wie das Rentenlegat sind Unfallrenten von der ersten Rente an beim Empfänger steuerpflichtig; beim Verpflichteten sind sie als Sonderausgabe abzugsfähig.

3. Gegenleistungsrente für einen Sachwert: Der Stpfl verkauft ein Gemälde gegen Rente. Die Rente ist nach Überschreiten des nach § 16 BewG ermittelten Rentenbarwertes steuerpflichtig.
4. Gegenleistungsrente für Geld (Versicherungsrente): Der Stpfl leistet an eine Versicherung einen Einmalbetrag von 100.000 € und erhält dafür eine jährliche Rente von 10.000 €. Nach Überschreiten des Einmalbetrages von 100.000 € sind die Rentenzahlungen steuerpflichtig.
5. Unterhaltsrente: Der geschiedene Ehegatte zahlt seiner früheren Ehegattin eine Unterhaltsrente von monatlich 2.000 €. Die Rente ist bei der geschiedenen Ehegattin nicht steuerpflichtig (und beim Ehegatten nicht abzugsfähig).
6. Ebenso liegt eine Unterhaltsrente vor, wenn sich zB der Lebensgefährte vertraglich zu einer Unterhaltsrente an seine Lebensgefährtin verpflichtet. Verpflichtet er sich zur Rentenzahlung bis zu ihrem Tod, dann geht die Rentenverpflichtung auf seine Erben über; die Rentenzahlungen bleiben weiterhin steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrenten. Verpflichtet er sich jedoch zur Unterhaltsrente nur bis zu seinem Tod und setzt er ihr ein Rentenlegat aus, dann sind die nach seinem Tod gezahlten Renten steuerwirksam (siehe oben Bsp 1).

2. Private Grundstücksveräußerungen (§ 30ff)

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Veräußerung von privaten Grundstücken steuerpflichtig (ab 1. 4. 2012). Vorher war die Veräußerung von privaten Grundstücken nur als Spekulationsgeschäft steuerpflichtig, wenn ein Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung veräußert worden ist. Daraus ergibt sich auch die unterschiedliche Behandlung von „Altgrundstücken“ (vor dem 31. 3. 2002 angeschafft) und den danach angeschafften „Neugrundstücken“.

28

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, die nicht zum Betriebsvermögen gehören. Gehören sie zum Betriebsvermögen, dann werden sie – weitgehend nach den gleichen Grundsätzen – bei den betrieblichen Einkünften erfasst. Der Begriff Grundstück umfasst den Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (Baurecht ua).

Besonderer Steuersatz: Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich einem besonderen Steuersatz von 30%; damit ist die ESt abgegolten (Abgeltungssteuer). Auf Antrag ist jedoch eine Regelbesteuerung nach dem allgemeinen Tarif möglich (§ 30a Abs 2).

Als **Einkünfte** ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Einkünfte ergeben sich aus:

Anschaffungskosten und den Anschaffungsnebenkosten (zB GrESt, Maklergebühren, Vertragserrichtungskosten),

zuzüglich nachträglichem Herstellungsaufwand,

zuzüglich nachträgliche Instandsetzungen (zum Begriff Tz 137),

abzüglich Absetzungen für Abnutzung (AfA), soweit sie in der Vergangenheit steuermindernd geltend gemacht worden sind (insbesondere im Rahmen von VuV).

II. Einkommensteuer

Kosten der Veräußerung (zB Maklergebühren, Schätzungsgutachten) kürzen den Veräußerungsgewinn nicht (ausgenommen bei der Regelbesteuerung; § 20 Abs 2).

Die unentgeltliche Grundstücksübertragung unterliegt nicht der Veräußerungsbesteuerung; es fällt allerdings GrESt an (siehe Tz 462). Erfolgt die Veräußerung nach einem unentgeltlichen Erwerb, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbs maßgeblich.

Abgrenzung entgeltliche und unentgeltliche Grundstücksübertragung: Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes beträgt (vgl § 20 Abs 1 Z 4; anders in der GrESt, § 7).

Bei der Veräußerung eines **Pachtgrundstückes** (zB Kleingartenpacht) unterliegt nur der auf das Gebäude entfallende Veräußerungsgewinn der Besteuerung nach § 30.

Verluste aus einer Grundstücksveräußerung können nur mit Veräußerungsgewinnen im selben Jahr verrechnet werden (bei vermieteten Grundstücken allenfalls auch mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; siehe dazu § 30 Abs 7).

Ausnahmen: Ausgenommen von der Besteuerung sind insbesondere

- der **Hauptwohnsitz**, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung ab der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend mindestens zwei Jahre *oder* innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz dort aufgegeben wird (die Veräußerung kann auch längere Zeit nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes erfolgen, wenn ein entsprechender Zusammenhang gegeben ist; EStR Rz 6643);
- **selbsthergestellte Gebäude**, soweit die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung kommt, zB bei einem selbsthergestellten Zweitwohnsitz; befreit ist also nur das Gebäude, nicht der Grund und Boden (auf vermietete Gebäude nicht anzuwenden).

Beispiele:

1. Der Stpfl hat vor acht Jahren eine Wohnung angeschafft, sie zunächst vermietet und zwei Jahre danach als Hauptwohnsitz selbst bezogen. Nach weiteren sechs Jahren übersiedelt er und verkauft die Wohnung. – Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt zur Anwendung (fünf Jahre durchgehend selbst genutzt).
2. Der Stpfl kauft ein Grundstück und lässt darauf ein Sommerhaus errichten (selbsthergestelltes Gebäude). In weiterer Folge verkauft er das Grundstück. – Soweit der Veräußerungsgewinn auf das Gebäude entfällt, bleibt er steuerfrei.

Bei der **Veräußerung gegen Rente** tritt die Steuerpflicht erst ein, wenn die Summe der bereits bezahlten Renten die Anschaffungskosten übersteigen; die Besteuerung erfolgt nicht mit 30%, sondern zum Normalsteuersatz (§ 30a Abs 4).

Immobilien-Ertragsteuer (ImmoESt) und Selbstberechnung: In der Regel hat der Parteienvertreter die ImmoESt selbst zu berechnen und an das FA abzuführen (§ 30b und § 30c, ebenso wie die GrESt, siehe Tz 469). Außer-

dem besteht eine **Erklärungspflicht** zwingend durch einen Parteienvertreter in Verbindung mit der GrESt-Erklärung.

Neugrundstücke und Altgrundstücke – Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist zwischen „Neugrundstücken“ (Anschaffung ab 31. 3. 2002) und „Altgrundstücken“ (Anschaffung davor) zu unterscheiden. Der Stichtag 31. 3. 2002 ergibt sich daraus, dass vorher angeschaffte Grundstücke steuerfrei veräußert werden konnten; im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Immobilienbesteuerung waren sie nicht mehr steuerverfangen, weil für sie die damalige 10-jährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist.

- Bei **Neugrundstücken** ergibt sich der Veräußerungsgewinn grundsätzlich aus dem Veräußerungserlös abzüglich den Anschaffungs- und Herstellungskosten.
- Bei **Altgrundstücken** werden die Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses angenommen. Daraus ergibt sich ein **pauschalierter Veräußerungsgewinn** von 14% des Veräußerungserlöses bzw ein Steuersatz von 4,2% des Veräußerungserlöses (30% von 14%).

Beispiele:

1. Das Grundstück wurde im Jahr 2001 um 60.000 € angeschafft (also ein Altgrundstück) und wird nunmehr um 100.000 € veräußert.
Als Anschaffungskosten werden 86.000 € angenommen. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 14.000 €, davon 30% ergibt 4,2% vom Veräußerungserlös von 100.000 €, bzw 4.200 € Steuer.
2. Das Grundstück wurde im Jahr 2003 um 60.000 € als Zweitwohnsitz angeschafft (also ein „Neugrundstück“) und wird nunmehr um 100.000 € veräußert. Der Veräußerungsgewinn beträgt 40.000 €; 30% ImmoESt ergeben 12.000 € Steuer.
3. Das Grundstück wurde vor 10 Jahren um 120.000 € zur Vermietung angeschafft (daher ebenfalls ein Neugrundstück) und wird nunmehr um 150.000 € veräußert.
Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 30.000 €, erhöht sich aber um die während der Vermietungsdauer geltend gemachte AfA. Betrag zB der Gebäudewert bei der Anschaffung 100.000 € und die AfA 2% pro Jahr, dann wurden insgesamt 20.000 € als AfA geltend gemacht, die daher auch den Veräußerungsgewinn erhöhen. Insgesamt beträgt dann der Veräußerungsgewinn 50.000 €.

Umwidmungen: Bei in Bauland umgewidmeten Altgrundstücken wird ein höherer pauschaler Veräußerungsgewinn unterstellt (§ 30 Abs 4; im Ergebnis beträgt der Steuersatz 18% des Veräußerungserlöses).

Umwidmungen in Bauland betreffen in erster Linie landwirtschaftliches Vermögen und bewirken idR enorme Wertsteigerungen, die ihre Ursache ausschließlich in einer behördlichen Maßnahme haben, ohne irgendein Zutun des Landwirts. Ein Steuersatz von bloß 18% lässt sich daher nur schwer rechtfertigen. Noch dazu wird hier nicht die Landwirtschaft begünstigt, denn der in Bauland umgewidmete Acker dient nicht mehr der Landwirtschaft.

II. Einkommensteuer

3. Spekulationsgeschäfte (§ 31)

29 Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Privatvermögen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Kapitalvermögen und Grundvermögen sind davon ausgenommen, weil dafür der Veräußerungsgewinn eigens geregelt ist.

Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist der Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers maßgeblich.

Beispiele sind insbesondere Antiquitäten, Bilder.

Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen, abzüglich Werbungskosten.

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bis 440 € jährlich bleiben steuerfrei; führen Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist der Verlust nicht ausgleichsfähig.

4. Leistungen (§ 29 Z 3)

30 Steuerepflichtig sind auch Einkünfte aus Leistungen, „wie insbesondere Einkünfte aus einer gelegentlichen Vermittlung oder aus der Vermietung beweglicher Gegenstände“ (subsidiär, soweit sie nicht im Rahmen einer anderen Einkunftsart anfallen).

Leistungen können in einem positiven Tun, einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen. Besteht die Leistung im Verzicht auf ein Wirtschaftsgut (zB Verzicht auf eine Rechtsposition, wenn die Rechtsposition ein Wirtschaftsgut darstellt), gehört der Vorgang zum nicht steuerbaren privaten Vermögensbereich. Die Abgrenzung ist schwierig: ZB gelten Nachbarrechte im Baurecht nicht als selbständige Wirtschaftsgüter, daher gilt der entgeltliche Verzicht auf ein Nachbarrecht als Leistung iSd § 29; dagegen stellt das Mietrecht an einer Wohnung ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, daher gilt die Aufgabe der Wohnung gegen Entgelt nicht als Leistung iSd § 29, sondern als Veräußerung.

Die unterschiedliche steuerliche Beurteilung ist allerdings problematisch: Das „Mehr“, nämlich die Überlassung des ganzen Wirtschaftsgutes, wird idR mit 30% besteuert (zB Verkauf des Grundstücks), dagegen wird das „Weniger“, nämlich der Verzicht auf ein Teilrecht (Nachbarrecht), zum Normaltarif besteuert.

Die entgeltliche Zustimmung zu einem Syndikatsvertrag ist eine Leistung iSd § 29, ebenso der entgeltliche Verzicht auf eine Besitzstörungsklage. Der Täterhinweis auf Grund einer Auslobung gilt nicht als Leistung iSd § 29 (obwohl ansonsten ein entgeltlicher Täterhinweis sehr wohl als Leistung anzusehen sein wird). Auch Gewinne aus der Teilnahme an einem Fernsehquiz sind nicht als Leistung steuerpflichtig. Schmiergelder und Bestechungsgelder fallen unter § 29, soweit sie nicht zu anderen Einkünften gehören.

Abgrenzung zur Vermögensübertragung am Beispiel Fruchtgenussrecht bzw Wohnrecht: Der entgeltliche Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht (schließt das Recht zur Nutzung durch Dritte ein) ist als Verzicht auf einen Vermögenswert keine Leistung iSd § 29 Z 3, dagegen ist der entgeltliche Verzicht auf ein (höchstpersönliches) Wohnrecht eine Leistung iSd § 29 Z 3 (VwGH 31. 1. 2018, Ro 2017/15/0018).

Abgrenzungen zur gewerblichen Tätigkeit: Leistungen iSd § 29 Z 3 sind Tätigkeiten, die ihrer Art nach nicht regelmäßig vorkommen, oder sie bestehen in der gelegent-

lichen Nutzung von Privatvermögen als Einkunftsquelle (zB ein Autobesitzer verleiht seinen Privat-Pkw gelegentlich zum Wochenende an einen Freund). Nur wenn zusätzliche Leistungen erbracht werden, die über die bloße Vermietung hinausgehen bzw die Vermietung geschäftsmäßig betrieben wird, liegen gewerbliche Einkünfte vor.

Beispiel:

Vermietet die Ehefrau an ihren Ehemann (Röntgenarzt) mehrere Röntgengeräte, dann begründet dies keinen Gewerbebetrieb (keine „geschäftsmäßige Tätigkeit“, sondern Leistungen iSd § 29 Z 3 (vgl VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0055).

5. Funktionsgebühren (§ 29 Z 4)

Funktionsgebühren sind Einkünfte aus Tätigkeiten für öffentlich-rechtliche Körperschaften, soweit sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (Funktionsgebühren erhalten zB Kammerfunktionäre). 31

4.8. Gemeinsame Vorschriften für alle Einkunftsarten (§ 32)

Zu den Einkünften gehören insbesondere auch: 32

- **Entschädigungen** als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (auf Antrag auf drei Jahre verteilungsfähig, wenn der Entschädigungszeitraum mindestens sieben Jahre beträgt; § 37 Abs 2 Z 2),
- Einkünfte aus einer **ehemaligen Tätigkeit** im Rahmen einer der Einkunftsarten.

4.9. Exkurs: Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft im Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht

Arbeitsrecht

Grundsätzlich kann der Geschäftsführer Arbeitnehmer oder selbständig 33 tätig sein.

Als **Arbeitnehmer** ist der Geschäftsführer im **echten Dienstvertrag** tätig.

Als **Selbständiger** kann der Geschäftsführer tätig sein

- im **freien Dienstvertrag**,
- im **Werkvertrag** oder
- im **Auftragsverhältnis**.

Das wichtigste Abgrenzungskriterium des Arbeitnehmers von den selbständigen Beschäftigungsverhältnissen ist die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung (vgl auch § 47 EStG).

Der Fremdgeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft:

Der **Geschäftsführer einer GmbH** ist grundsätzlich weisungsgebunden, er kann aber auch weisungsfrei gestellt werden (§ 20 GmbHG). Dagegen ist der **Vorstand einer Aktiengesellschaft** immer weisungsfrei (§ 70 AktG).

Ist danach der Geschäftsführer einer GmbH weisungsgebunden und daher arbeitsrechtlich als Dienstnehmer einzustufen, dann ist auf ihn auch das Angestelltengesetz anzuwenden.

II. Einkommensteuer

Dagegen ist das AngestelltenG auf den Vorstand der Aktiengesellschaft und auf den weisungsfreien Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich nicht anzuwenden (daher zB kein gesetzlicher Anspruch auf Abfertigung, sondern allenfalls auf Grund des Vorstandsvertrages).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer:

Der **Gesellschafter-Geschäftsführer** unterliegt im Prinzip den gleichen Regelungen wie der Fremdgeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft; er ist allerdings dann nicht weisungsgebunden und folglich auch kein Dienstnehmer, wenn er

- **Mehrheitsgesellschafter** ist oder
- über eine **Sperrminorität** verfügt, mit der er Beschlüsse der Gesellschafterversammlung verhindern kann.

Sozialversicherung

Fremdgeschäftsführer:

34

Der Fremdgeschäftsführer unterliegt der Pflichtversicherung als

- **Dienstnehmer** nach ASVG (§ 4 Abs 2 ASVG; persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit),
- **dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer** nach ASVG (§ 4 Abs 4 ASVG),
- **Selbständiger** nach GSVG (sog neuer Selbständiger; § 2 Abs 1 Z 4 GSVG).

Dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer ist, wer die Dienstleistungen überwiegend in eigener Person zu erbringen hat, über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügt und nicht „selbständig“ iSd GSVG ist.

Gesellschafter-Geschäftsführer:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer unterliegt der Pflichtversicherung als

- **Dienstnehmer** nach ASVG, wenn er weisungsgebunden ist oder zwar weisungsfrei ist, aber nach EStG als Dienstnehmer gilt (§ 4 Abs 2 letzter Satz ASVG),
- **dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer** nach ASVG,
- **Selbständiger** nach GSVG (sog alter oder neuer Selbständiger; § 2 Abs 1 Z 3 bzw Z 4 GSVG).

Steuerrecht

Einkommensteuer

35

Der Fremdgeschäftsführer bezieht:

- Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn er weisungsgebunden ist,

- Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn er als freier Dienstnehmer oder im Werkvertrag tätig ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht im Regelfall

- wenn er bis zu 25% beteiligt und im Dienstvertrag tätig ist: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (und zwar auch dann, wenn er aufgrund des Gesellschaftsvertrages weisungsfrei gestellt ist; § 25 Abs 1 Z 1 lit b),
- wenn er zu mehr als 25% beteiligt ist: Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich),
- als freier Dienstnehmer oder im Werkvertrag: unabhängig von der Beteiligungshöhe Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 22 Z 2 erster Teilstrich).

Beim Werkvertrag wird ein „Werk“ bzw der Erfolg geschuldet (zB Bauaufsicht für ein bestimmtes Projekt). Im Gegensatz dazu wird bei einem freien Dienstvertrag die Verrichtung von Diensten schlechthin geschuldet. Bei einem Werkvertrag wird die zu erbringende Leistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses konkret festgelegt; hingegen wird bei einem freien Dienstvertrag die zu erbringende Leistung nur gattungsmäßig umschrieben; der freie Dienstnehmer kann die Arbeitszeit und den Arbeitsort selbst bestimmen. Beide Vertragstypen, Werkvertrag und freier Dienstvertrag, begründen im Gegensatz zum (echten) Dienstvertrag keine persönliche Abhängigkeit.

Dienstgeberbeitrag (FamilienlastenausgleichsG) und Kommunalsteuer

Sowohl die Bezüge des **Fremdgeschäftsführers** als auch die Bezüge des **Gesellschafter-Geschäftsführers** unterliegen idR dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer (siehe Tz 391 und 392). 36

Dagegen unterliegt der im **Werkvertrag** tätige Geschäftsführer nicht dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer.

5. Verluste und Liebhaberei

(Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 45 ff)

Vorbemerkung: Bloße Einnahmenerzielung bewirkt noch keine Einkunftsquelle. 37
Im betrieblichen Bereich müssen nachhaltig Gewinne erzielt werden („Gewinnerzielungsabsicht“; siehe Tz 20) und genauso muss im außerbetrieblichen Bereich nachhaltig ein Überschuss von Einnahmen über Werbungskosten erzielt werden.

Ergeben sich aus einer Tätigkeit auf Dauer gesehen nur Verluste, weil die **Tätigkeit nur als Hobby** (Freizeitbeschäftigung) oder **als private Vermögensvorsorge** mit hoher Fremdfinanzierung betrieben wird, dann könnte der Stpfl solche „Liebhaberei-Tätigkeiten“ auf Kosten der Allgemeinheit ausüben; denn die Verluste kürzen sein Einkommen und damit die Steuerbemessungsgrundlage. Deshalb werden derartige „Liebhaberei-Tätigkeiten“ mit nachhaltigen Verlusten steuerlich nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Damit sind auch die Verluste aus solchen Tätigkeiten steuerlich nicht verwertbar.

II. Einkommensteuer

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt ist passionierter Jäger und betreibt selbst eine Jagd. Das erlegte Wild verkauft er einem Gastwirt. Er ist also mit der Jagd nachhaltig tätig und beteiligt sich am wirtschaftlichen Verkehr; er erzielt auch Einnahmen, aber keinen Gewinn, sondern laufend nur Verluste. Könnte der Rechtsanwalt die Verluste aus seiner Jagd mit seinen anderen Einkünften verrechnen, dann würde er dadurch sein Einkommen und in weiterer Folge seine ESt-Belastung vermindern.

Ob eine Tätigkeit als „Liebhabeerei“ gilt, ist in einer eigenen „**Liebhabe-reiverordnung**“ (LVO) geregelt, zu der auch ein Erlass (Liebhabeerei-Richtlinien) ergangen ist.

Die Liebhabeereiverordnung unterscheidet Tätigkeiten mit

- Liebhabeereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO),
- Einkünftevermutung (§ 1 Abs 1 LVO) und
- unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs 3 LVO).

1. Liebhabeereivermutung

38 Bei Verlusten aus bestimmten Tätigkeiten geht die Liebhabeereiverordnung von vornherein davon aus, dass Liebhabeerei vorliegt (**Tätigkeiten mit Liebhabeereivermutung**). In diesen Fällen werden die Verluste nicht anerkannt. Ist allerdings in einem „absehbaren Zeitraum“ ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten, dann werden die Anlaufverluste anerkannt (§ 2 Abs 4 LVO). Liebhabeereivermutung besteht insbesondere bei Verlusten aus Tätigkeiten, die

- in erster Linie der Sport- und Freizeitausübung oder
- der langfristigen Vermögensanlage dienen (§ 1 Abs 2 LVO).

Typische Fälle der Liebhabeerei im Bereich der **Sport- und Freizeitausübung** sind zB die hobbymäßig betriebene Jagd, wenn das Wild verkauft wird, oder eine nur in der Freizeit betriebene Landwirtschaft, bei der die Ausgaben regelmäßig die Einnahmen übersteigen. Bei der **Vermögensanlage** geht es regelmäßig um vermietete Grundstücke im Privatvermögen: Wird das Grundstück zu einem großen Teil fremdfinanziert, dann können die Zinsen die Einnahmen übersteigen und damit zu einem Verlust führen; der Wertzuwachs wird nur mit 30% besteuert.

Bei **Mieteinkünften** sind zu unterscheiden

- die „**kleine Vermietung**“: einzelne Eigentumswohnungen bzw Eigenheim;
- die „**große Vermietung**“: Mietgebäude mit mehreren Mietobjekten (mindestens drei Wohneinheiten).

Bei der „**kleinen Vermietung**“ muss innerhalb von **20 Jahren** ein Gesamtüberschuss erzielt werden, bei der „**großen Vermietung**“ innerhalb von **25 Jahren**. Die Frist beginnt ab der ersten Vermietung und verlängert sich auf 23 Jahre bzw 29 Jahre, wenn vor der Vermietung Aufwendungen erforderlich waren (§ 2 Abs 3 und 4 LVO).

Bei **anderen Tätigkeiten** mit Liebhabeereivermutung ist der absehbare Zeitraum, in der ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss, nach der Art der Tätigkeit zu ermitteln.

Besteht in Anbetracht von Verlusten der Verdacht auf Liebhaberei, dann verlangt das FA vom Stpfl idR eine **Prognoserechnung**, anhand der der Stpfl glaubhaft machen kann, dass er innerhalb der erforderlichen Zeit (Prognosezeitraum) einen Gesamtüberschuss erzielen wird.

2. Einkünftevermutung bei gewerblichen Tätigkeiten

Bei Tätigkeiten, die nicht unter die Liebhabereivermutung fallen, insbesondere bei den **gewerblichen Tätigkeiten**, ist Liebhaberei ebenfalls möglich, wenn sie auf Dauer keinen Gewinn erbringen. Doch besteht dort in den ersten drei Jahren selbst dann eine Einkünftevermutung, wenn Verluste vorliegen (§ 1 Abs 1 und § 2 LVO). Anlaufverluste werden daher anerkannt.

Beispiel:

Ein nebenberuflich tätiger Kunsthändler hat eine Galerie eröffnet. Die in den ersten drei Jahren entstandenen Verluste sind jedenfalls anzuerkennen (BFG 9. 8. 2016, RV/1100321/2014).

In der **Umsatzsteuer** stellt sich das Problem der Liebhaberei wegen des Vorsteuerabzugs ähnlich, doch werden dort nur die typischen Liebhaberei-Tätigkeiten (Freizeitaktivitäten, Vermögensanlagen) tatsächlich als Liebhaberei behandelt (§ 6 LVO).

3. Unwiderlegbare Einkunftsquelleneigenschaft

Selbst bei **nachhaltigen Verlusten** ist eine **Einkunftsquelle** dann anzunehmen, wenn die Verluste aus einer Tätigkeit stammen, die aus Gründen der **Gesamtrentabilität** aufrechterhalten wird (zB Verluste aus einer Garage in Verbindung mit einem Hotel; § 1 Abs 3 LVO).

4. Betriebe gewerblicher Art, gemeinnützige Einrichtungen

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (siehe Tz 206) und gemeinnützige Einrichtungen unterliegen nicht der Liebhabereiverordnung (§ 5 LVO). Bei Betrieben gewerblicher Art wird eine betriebliche Tätigkeit auch bei nachhaltigen Verlusten anerkannt (vor allem für die USt von Bedeutung).

Ansonsten gelten die Liebhabereigrundsätze auch in der Körperschaftsteuer.

6. Zeitliche Zuordnung von Einkünften (§ 19)

(Doralt/Ruppe I¹, Tz 49 ff)

Die ESt wird für jedes Kalenderjahr getrennt ermittelt (Abschnittsbesteuerung). Daher müssen auch die Einkünfte entsprechend zeitlich abgegrenzt werden. Dabei gibt es zwei Alternativen:

1. Einkünfte werden bereits der Periode zugerechnet, in der die Forderung entstanden ist (wirtschaftliche Zuordnung; Maßgeblichkeit des Vermögens).
2. Einkünfte werden erst der Periode zugerechnet, in der gezahlt worden ist (Zu- und Abflussprinzip).