

## Liebhabelei im Steuerrecht

### Allgemeine Erläuterungen

Tätigkeiten, die mittel- bis langfristig keinen positiven Gesamterfolg erwarten lassen, fallen unter den Begriff „Liebhabelei“ und sind **steuerlich unbeachtlich**. Verluste, die daraus entstehen, dürfen weder mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen noch in Folgejahre vorgetragen werden. Auch wenn sich ausnahmsweise ein Gewinn ergibt, entsteht daraus keine steuerliche Belastung.

**Umsatzsteuerlich** sind diese Betätigungen der Konsumsphäre zuzurechnen: die Einnahmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern sind nicht abzugsfähig.

Wenn ein Steuerpflichtiger nachhaltig Verluste erzielt, prüft das Finanzamt, ob überhaupt die Absicht und die Möglichkeit bestehen, mit dieser Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dabei wird grundsätzlich unterschieden zwischen:

- **Tätigkeiten**, die durch die objektiv nachvollziehbare Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn zu erzielen und bei denen von vornherein **vermutet** wird, dass eine **Einkunftsquelle** vorliegt, wie z.B.: Warenhandelsbetriebe, Führung von Buchhaltungen, etc.
- **Tätigkeiten**, für die die **Vermutung** gilt, dass es sich um **Liebhabelei** handelt.
- **Sonderfall „große Vermietung“**: darunter fällt die Vermietung von mindestens drei Wohneinheiten, sofern kein Wohnungseigentum oder eine ähnliche rechtliche Stellung besteht. Wichtigstes Beispiel ist die Vermietung von Miethäusern.

Als Beurteilungseinheit wird der Betrieb oder Teilbetrieb, im Falle der Vermietung das Miethaus oder die einzelne Eigentumswohnung herangezogen.

### 1. Tätigkeiten mit Annahme einer Einkunftsquelle

Die **Gewinnerzielungsabsicht** wird nach folgenden **objektiven Kriterien** geprüft:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- Relation der Verluste zu den Gewinnen
- Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben
- marktgerechtes Verhalten in Bezug auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage

#### Hinweis:

Ob innerhalb eines absehbaren Zeitraums tatsächlich ein Gesamtgewinn erzielt wurde, ist dann unerheblich, wenn auftretende Verluste durch unvorhersehbare Ereignisse („Unwägbarkeiten“) verursacht wurden und die Kriterienprüfung eine Gewinnerzielungsabsicht ergibt.

### **Beispiel:**

Der Gastronomiebetrieb von A liegt an einer ehemaligen Hauptverkehrsstrasse. Durch den Bau einer Autobahn sinkt die Besucherfrequenz. Trotz einer längeren Verlustphase kann der Betrieb des A nicht als Liebhaberei beurteilt werden, wenn er sich marktgerecht verhält und z.B. versucht, andere Besuchergruppen anzusprechen.

### **Einstellung und Übertragung des Betriebes**

Wird die Tätigkeit als wirtschaftliche Reaktion auf **gewöhnliche Risiken** und **unvorhergesehene Ereignisse („Unwägbarkeiten“)** vorzeitig eingestellt, hat dies keine Auswirkungen auf die Beurteilung als Einkunftsquelle. Nur wenn private Motive ausschlaggebend sind, ist von Liebhaberei auszugehen. Die gleichen Regeln gelten für die Schenkung oder den Verkauf des Betriebes. Grundsätzlich erfolgt die Beurteilung für den Verkäufer und den Käufer gesondert.

### **Anlaufphase**

Innerhalb eines Anlaufzeitraumes von **drei Kalenderjahren**, beginnend mit dem Jahr der Betriebseröffnung, liegt **jedenfalls** eine **Einkunftsquelle** vor (Ausnahme: es steht von vornherein fest, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird).

Die Anlaufphase beginnt mit dem erstmaligen Entstehen von Aufwendungen. Sie verlängert sich um die Vorbereitungsphase bis zu einem Zeitraum von insgesamt max. 5 Kalenderjahren. Der Anlaufzeitraum läuft bei Übertragung des Betriebes weiter, wenn die Betätigung vom Erwerber in gleicher Form fortgesetzt wird.

### **Steuerliche Konsequenzen**

Ertragsteuerlich liegt für jenes Kalenderjahr, in welchem die Betätigung erstmals als Liebhaberei zu beurteilen ist, frühestens mit Ablauf der Anlaufphase, eine Betriebsaufgabe vor, ohne dass sich eine Rückwirkung auf vergangene Zeiträume ergibt. Siehe dazu auch unsere Broschüre „Betriebsverkauf und- aufgabe“.

### **Achtung:**

Umsatzsteuerlich gibt es bei dieser Kategorie von Betätigungen keine Liebhaberei.

## **2. Betätigungen mit Liebhabereivermutung**

Darunter fallen:

- Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich besonders für eine **Nutzung für private Zwecke** eignen: z.B. Pferdezucht, Vermietung von Sportflugzeugen, Yachten
- Tätigkeiten aufgrund einer **privaten Neigung**: z.B. als Hobbymaler, Schriftsteller, Privatgeschäftsvermittlung
- Vermietung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen, Bungalows, etc. („**kleine Vermietung**“)

Treten bei diesen Tätigkeiten Verluste auf, ist von **Beginn an Liebhaberei** anzunehmen und zwar sowohl bei der Einkommensteuer als auch bei der Umsatzsteuer.

Eine **Einkunftsquelle** kann nur angenommen werden, wenn mittels **Prognoserechnung** nachgewiesen wird, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn zu erwarten ist. Für **betriebliche Tätigkeiten** gibt es dafür keine starre Zeitvorgabe, der Zeitraum muss in vernünftiger Relation zum Mitteleinsatz stehen. Bei der „**kleinen Vermietung**“ ist der Zeitraum mit 20 Jahren ab Beginn der Vermietung, max. 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (stichtagsbezogen), vorgegeben.

Für die **kleine Vermietung** gibt es außerdem eine **Übergangsregelung**: wurde die Vermietung vor dem 14.11.1997 begonnen, gilt ein angemessener Zeitraum von 12 Jahren. Auf die Anwendung der neuen Vorschriften und damit eines Prognosezeitraumes von 20 Jahren konnte bis zum 31.12.1999 optiert werden.

### **Berechnung des Gesamtgewinnes bzw. des Gesamtüberschusses**

Der Gesamtgewinn bzw. -überschuss errechnet sich aus der Summe der seit Beginn der Tätigkeit bereits erzielten und noch zu erwartenden steuerlichen Ergebnisse (plus Übergangsgewinn und Veräußerungsgewinn bei betrieblichen Tätigkeiten). Die **steuerlichen Ergebnisse** sind zu **adaptieren**, siehe dazu unter „3. Die große Vermietung“.

#### **Beispiel:**

A hat im Jänner 2003 eine Eigentumswohnung gekauft, die er nach Abschluss der Renovierungsarbeiten ab April 2003 vermietet. Da er den Kauf teilweise fremdfinanziert hat, fielen in den Jahren 2003-2005 Verluste an, die A geltend machte. Im Jahr 2006 erkundigt sich das Finanzamt bei A, ob Liebhaberei vorliegt. Eine Einkunftsquelle wird nur dann anerkannt, wenn A eine Prognoserechnung vorlegt, welche für den Zeitraum Jänner 2003 bis max. April 2023 einen Gesamtüberschuss ergibt.

Zu „Überschreiten der Prognosewerte“ siehe unter „3. Die große Vermietung“.

### **Änderung der Bewirtschaftung**

Darunter versteht man eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, durch welche die **Betätigung ertragsfähig** wird. Diese spielt vor allem im Bereich der kleinen Vermietung eine große Rolle (ein häufiges Beispiel ist die von den ursprünglichen Plänen abweichende außerordentliche Tilgung von Fremdkapital). Eine Änderung der Bewirtschaftung bewirkt die **Beendigung der bisherigen Tätigkeit**, ab diesem Zeitpunkt ist neuerlich zu beurteilen, ob Liebhaberei vorliegt.

#### **Beispiel:**

A vermietet ab Jänner 2000 eine Eigentumswohnung, die er 2000 gekauft und zur Gänze fremdfinanziert hat. Aufgrund einer Prognoserechnung ergibt sich, dass bis zum Jahr 2019 kein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Die Vermietung ist daher Liebhaberei. Im Jänner 2005 erbt A Barmittel, welche er zur Abdeckung des Kredites verwendet. Mit dem Jahr 2005 beginnt ein neuer Prognosezeitraum. Kann spätestens bis zum Jahr 2024 ein Gesamtüberschuss prognostiziert werden, liegt ab 2005 Liebhaberei nicht mehr vor. An der Beurteilung der Jahre 2000-2004 ändert sich nichts.

Die Einstellung der Vermietung und die Übertragung des vermieteten Objektes haben auf die Liebhabereibeurteilung keine Auswirkung, wenn diese Maßnahmen durch **unvorhergesehene Ereignisse** verursacht wurden (z.B. Zerstörung der Wohnung durch Brand).

### 3. Die „große“ Vermietung

Hier wird geprüft, ob **innerhalb** eines Zeitraumes von **25 Jahren** ab Beginn der Vermietung, maximal innerhalb von 28 Jahren (stichtagsbezogen) ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen, ein **Gesamtüberschuss** zu erwarten ist. Nur wenn dies zutrifft, liegt **keine Liebhaberei** vor.

Im Bereich der **Vermietung** gibt es eine **Übergangsregelung**: wurde mit der Vermietung vor dem 14.11.1997 begonnen, ist auch eine Vermietung von mind. 3 Eigentumswohnungen eine große Vermietung und der Prognosezeitraum beträgt 35 Jahre. Auf die Anwendung der neuen Vorschrift konnte bis 31.12.1999 optiert werden.

#### **Hinweis:**

Für die Berechnung des Gesamtüberschusses sind gesetzlich beschränkte Mietzinse durch marktübliche und steuerliche Sonderabschreibungen durch „normale“ Abschreibungen zu ersetzen.

Ergibt die **Prognoserechnung keinen Gesamtüberschuss**, ist ertragsteuerlich von Beginn an Liebhaberei anzunehmen. Umsatzsteuerlich gibt es bei der großen Vermietung keine Liebhaberei.

Werden die **Prognosewerte unterschritten**, weil unvorhersehbare Ereignisse eingetreten sind, auf die der Vermieter marktkonform reagiert, liegt keine Liebhaberei vor. Wird ein Gesamtüberschuss durch freiwillige Maßnahmen verhindert (z.B. durch nicht notwendige Instandsetzungsmaßnahmen), ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei.

Die **vorzeitige Beendigung der Vermietung** hat keine Auswirkungen auf die steuerliche Beurteilung, soweit sie durch gewöhnliche Risiken und unvorhersehbare Ereignisse verursacht wurde (z.B. Verkauf Gebäude aufgrund überraschender Verschlechterung der finanziellen Situation des Vermieters). Erfolgt die Beendigung durch freiwilliges, vom Plan abweichendes Verhalten, spricht dies jedoch für Liebhaberei.

#### **Verfahrensrechtliche Aspekte bei der Liebhaberei**

Da für die Liebhabereibeurteilung ein längerer Zeitraum heranzuziehen ist, stellt sich für die Abgabenbehörde das Problem, **rechtskräftige Steuerbescheide korrigieren** zu müssen.

Innerhalb eines Jahres ab Zustellung kann ein Steuerbescheid problemlos aufgehoben werden. Danach dürfen im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens neue Bescheide nur erlassen werden, wenn **neue Tatsachen oder Beweismittel** hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die einen anderen Inhalt des Bescheides herbeigeführt hätten.

#### **Hinweis:**

Die gegenüber dem ursprünglichen Bescheid geänderte rechtliche Beurteilung als Liebhaberei ist für sich kein Wiederaufnahmegrund.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist nur innerhalb der **Verjährungsfrist** zulässig. Diese beträgt für die Einkommen- und Umsatzsteuer grundsätzlich 5 Jahre und für hinterzogene Abgaben 10 Jahre.

Um diese Probleme zu vermeiden, werden häufig **vorläufige Bescheide** erlassen. Dies ist bei der „großen“ Vermietung, sowie bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung zulässig (z.B. weil Ungewissheit darüber besteht, ob Liebhaberei vorliegt, weil künftige Entwicklungen noch nicht bekannt sind). Ist die Ungewissheit beseitigt, kann der vorläufige Bescheid in jede Richtung abgeändert oder in der ursprünglichen Form als endgültig erklärt werden.

Bei vorläufigen Bescheiden beginnt die **Verjährung** erst mit Ablauf des Jahres der Beseitigung der Ungewissheit. Sie tritt jedenfalls 10 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruchs ein (absolute Verjährung).

**Beispiel:**

A macht ab 1995 Verluste aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in seinen Einkommensteuererklärungen geltend. Das Finanzamt hat erklärungsgemäß endgültig im jeweiligen Folgejahr veranlagt und nie nach einer Prognoserechnung gefragt. Im Jahr 2005 stellt die Betriebsprüfung fest, dass die Vermietung der Eigentumswohnung Liebhaberei darstellt. Die Jahre 1995-1998 sind bereits verjährt, der Verlust kann nicht mehr storniert werden. Wäre die Veranlagung vorläufig erfolgt, wäre die Verjährung für sämtliche Jahre noch nicht eingetreten.

**Rückwirkendes Ereignis**

Seit Dezember 2003 besteht die Möglichkeit, rechtskräftige Bescheide abzuändern, wenn ein Ereignis Auswirkungen auf den Steueranspruch vergangener Jahre hat. Ein Beispiel wäre die Schenkung einer vermieteten Eigentumswohnung an einen nahen Angehörigen vor Ablauf des Beobachtungszeitraums, wodurch die Vermietung von Beginn an zur Liebhaberei werden kann.

**Achtung:**

Die Verjährung beginnt erst mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.

**Rechtsgrundlagen**

Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33  
Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung  
Erlass des BM f. Finanzen vom 23.12.1997, Z 140661/6-IV/14/97

Stand: August 2006

Dieses Infoblatt ist ein Produkt der Zusammenarbeit aller Wirtschaftskammern.  
Bei Fragen wenden Sie sich bitte an die Wirtschaftskammer Ihres Bundeslandes:  
Wien, Tel. Nr.: (01) 514 50-0, Niederösterreich Tel. Nr.: (02742) 851-0,  
Oberösterreich, Tel. Nr.: 0590 909-0, Burgenland, Tel. Nr.: 0590 907-0,  
Steiermark, Tel. Nr.: (0316) 601-0, Kärnten, Tel. Nr.: 0590 904-0, Salzburg, Tel. Nr.: (0662) 8888-0,  
Tirol, Tel. Nr.: 0590 905-0, Vorarlberg, Tel. Nr.: (05522) 305-0  
**Hinweis!** Diese Information finden Sie auch im Internet unter <http://www.wko.at/steuern> (ESt/KöSt))  
Auch wenn aus Gründen der Textautonomie zum Teil auf weibliche Formen verzichtet wurde,  
beziehen sich alle personenbezogenen Formulierungen auf weibliche und männliche Personen.  
**Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen  
und eine Haftung des Autors oder der Wirtschaftskammern Österreichs ausgeschlossen ist.**