

**Mag. Stephanie Dillinger**  
*Steuerberaterin*  
S.I.B. Mag. Stefan Gruber Stb und WP GesmbH  
E-Mail: stephanie.dillinger@sib.co.at  
www.sib.co.at



## **Die Liebhaberei im österreichischen Einkommensteuerrecht – insbesondere bei der Vermietung von Immobilien**

Im österreichischen Steuerrecht unterliegen die im jeweiligen Jahr angefallenen Einkünfte im Sinn des § 2 Abs 3 EStG der Einkommensteuer. Im Rahmen der Verordnung zu § 2 Abs 3 EStG u.a. – Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) – wird geregelt, in welchen Fällen keine Einkünfte vorliegen, sondern die Betätigung als Liebhaberei einzustufen ist, da auf längere Sicht ein Gesamtverlust erzielt wird. Der nachfolgende Artikel soll die Liebhabereiverordnung im Detail beleuchten – mit einem besonderen Augenmerk auf Fragestellungen hinsichtlich der Betätigungen im Rahmen der Vermietung.

### **1. Die Liebhabereiverordnung**

Die Liebhabereiverordnung (in Folge kurz: LVO) regelt einerseits jene Sachverhalte, bei denen von einer Einkunftsquelle auszugehen ist sowie andererseits Fälle, bei denen die Annahme von Liebhaberei vorliegt.

In § 1 Abs 1 werden jene Sachverhalte erfasst, bei denen das Gesetz von Einkünften iSd EStG ausgeht – sogenannte **Einkünftevermutung**. Das sind jene Fälle, in denen die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Ferner ist Voraussetzung, dass keine Betätigung im Sinne des Abs 2 der zitierten Verordnung vorliegt.

Bei all jenen Fällen, die das Gesetz unter § 1 Abs 2 LVO subsumiert, ist grundsätzlich von **Liebhaberei** auszugehen. Die Liebhabereiverordnung listet hier die nachfolgenden Sachverhalte auf:

- Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich hauptsächlich für die Nutzung im privaten Bereich eignen
- Tätigkeiten, die ihre Begründung insbesondere in der Lebensführung des Steuerpflichtigen finden
- Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken

Für diese Tätigkeiten, für die grundsätzlich von Gesetzes wegen die Vermutung aufgestellt wird, dass keine Einkunftsquelle vorliegt – sondern Liebhaberei – besteht die Möglichkeit, unter gewissen Voraussetzungen Gegenteiliges nachzuweisen.

Es ist somit in einem ersten Schritt danach zu unterscheiden, ob die vorliegende Betätigung eine Einkünftevermutung gemäß § 1 Abs 1 begründet oder ob Liebhaberei vorliegt.

Am Rande sei noch erwähnt, dass in § 1 Abs 3 LVO Betätigungen angeführt sind, für die eine **unwiderlegbare Einkunftsquelleneigenschaft** vorliegt.

Betreffend **Vermietungstätigkeit** ist zu beachten, dass die Liebhabereiverordnung zwischen der sogenannten „großen Vermietung“ und der sogenannten „kleinen Vermietung“ unterscheidet. Bei der großen Vermietung (Definition sogleich unten) kommt die Einkünftevermutung im Sinn des § 1 Abs 1 LVO zur Anwendung, wohingegen die kleine Vermietung grundsätzlich die Liebhabereivermutung im Sinn des § 1 Abs 2 LVO nach sich zieht.

### **a) Betätigungen bei denen Einkünftevermutung gegeben ist - § 1 Abs 1 LVO**

Betreffend Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 LVO wird somit grundsätzlich davon ausgegangen, dass eine steuerpflichtige Einkunftsquelle vorliegt – Gewinne / Überschüsse sind zu versteuern bzw können ausgleichsfähige / vortragsfähige Verluste vorliegen und mit positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Fallen bei solchen Betätigungen Verluste an, so muss anhand einer **Kriterienprüfung** (§ 2 Abs 1 LVO) kontrolliert bzw dargelegt werden, dass ein Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss zu erzielen ist. Die im Gesetz (nicht abschließend) angeführten Kriterien sind:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
- Ursachen dafür, wieso im Vergleich zu anderen gleichartigen Betrieben / Tätigkeiten kein Überschuss / Gewinn erzielt wird
- Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung
- Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage

Innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren (maximal innerhalb von fünf Jahren ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen) liegen jedenfalls Einkünfte vor (**Anlaufzeitraum** im Sinn des § 2 Abs 2 LVO), außer es ist von Anfang an klar, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes / Gesamtüberschusses wieder eingestellt wird.

Wie bereits oben erwähnt, ist bei der Vermietung und Verpachtung lediglich bei der **großen Vermietung** die gesetzliche Einkünftevermutung gegeben. Eine große Vermietung liegt dann vor, wenn keine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO vorliegt (siehe sogleich unten). Kommt es in der Folge zur Begründung von Wohnungseigentum, so wandelt sich die Betätigung zu einer kleinen Vermietung im Sinne des § 1 Abs 2 LVO von Beginn an.

Liegt eine große Vermietung vor, so ist neben der oben geschilderten Kriterienprüfung anstatt des Anlaufzeitraums ein **Gesamtbetrachtungszeitraum** gemäß § 2 Abs 3 LVO heranzuziehen. Innerhalb dieses Gesamtbetrachtungszeitraums ist ein Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss zu erzielen. Dieser Gesamtbetrachtungszeitraum beträgt bei der großen Vermietung 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, maximal 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Es kann daher festgehalten werden, dass bei Betätigungen, die unter die Einkunftsquellenvermutung fallen, zunächst von Einkünften auszugehen ist. Liebhaberei liegt nur im Ausnahmefall vor – und zwar dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist bzw innerhalb des Gesamtbetrachtungszeitraums absehbar ist.

### **b) Betätigungen, bei denen Liebhaberei anzunehmen ist - § 1 Abs 2 LVO**

Die oben geschilderten Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 2 LVO stellen grundsätzlich keine Einkunftsquelle dar. Die Annahme der Liebhaberei kann nur dann ausgeschlossen werden, wenn in einem „absehbaren Zeitraum“ ein Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Andernfalls ist so lange von Liebhaberei auszugehen, als die Art der Tätigkeit bzw die Art der Bewirtschaftung nicht geändert wird.

Betreffend Vermietung und Verpachtung fallen die Sachverhalte der kleinen Vermietung unter die Regelung des § 1 Abs 2 LVO – Liebhabereivermutung. Kleine Vermietung liegt dann vor, wenn es sich bei der Betätigung um die Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handelt. Darunter fallen vor allem (vgl Rz 78 Liebhabereirichtlinie – LRL):

- Ein- und Zweifamilienhäuser
- Eigentumswohnungen
- Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten
- Einzelne Appartements
- Im Wohnungsverband befindliche Fremdenzimmer

Es sollen jene Vermietungseinheiten erfasst werden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen.

Bei der **kleinen Vermietung** beträgt der „absehbare Zeitraum“ 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

### c) Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss - § 3 LVO

Wie berechnet sich der oft zitierte Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss im Detail? Diese Frage regelt § 3 LVO. Unter Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss ist das Gesamtergebnis seit Beginn der Betätigungen bis zur Beendigung (Veräußerung, Aufgabe, Liquidation) zu verstehen.

Bei Liegenschaften im außerbetrieblichen Vermögen gilt, dass das Gesamtergebnis aller Jahre der Betätigung heranzuziehen ist. Ein eventueller Veräußerungsüberschuss bleibt jedoch unberücksichtigt. Kommt es zur entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung des vermieteten Objekts, so hat das die Beendigung beim Übertragenden zur Folge. Beim Übernehmenden beginnt die Betrachtung wieder von Null weg zu laufen.

Treten **Unwägbarkeiten oder unvorhergesehene Betätigungsrisiken** (unerwartete Probleme bei der Suche nach einem Nachmieter, höhere Gewalt udgl) auf, die zur Beendigung der Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes / Gesamtüberschusses führen, so liegt dennoch eine Einkunftsquelle vor, wenn bis zur Beendigung der Tätigkeit nachvollziehbar die Absicht bestand, einen Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss zu erzielen (vgl Liebhabereirichtlinien Rz 17 ff, Rz 70).

### d) Prognoserechnung bei Einkünften aus der Vermietung gem § 1 Abs 2 LVO

Der Nachweis gegenüber dem Finanzamt, dass die Absicht, in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn / Gesamtüberschuss zu erzielen, vorhanden ist, erfolgt in Form einer Prognoserechnung.

In dieser Prognoserechnung ist der Jahresmietertrag abzüglich aller Werbungskosten darzustellen. Dabei sind die nachfolgend angeführten Punkte zu beachten:

- Der Jahresmietertrag ist der Mietertrag laut Mietvertrag, bzw die Planmiete laut den gesetzlichen Vorgaben (MRG-Mieten udgl) zuzüglich der Differenz zum marktkonformen Mietzins (vgl LRL Rz 62).
- Die Fünfzehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs 3 EStG sind auf eine Normal-AfA umzurechnen.
- Leerstellungskosten sind anzusetzen

### e) Änderung der Bewirtschaftung - § 2 Abs 4 LVO

Der Liebhabereibeurteilung bzw Einstufung einer Betätigung als Einkunftsquelle liegen jeweils jene Zeiträume zugrunde, in denen die Wirtschaftsführung an sich gleich bleibend ist. Das bedeutet, dass etwa eine Tätigkeit, die als Liebhaberei eingestuft wurde, bei Änderung der Bewirtschaftung neuerlich einer Beurteilung zu unterziehen ist, ob nach wie vor Liebhaberei vorliegt, oder nach Änderung der Bewirtschaftung eine Einkunftsquelle gegeben ist.

Als Änderung der Bewirtschaftung gilt – gemäß der Liebhabereirichtlinie – nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, die dazu führen, dass nunmehr Gewinne / Überschüsse objektiv zu erwarten sind oder die Einkunftsquellenvermutung greift.

Eine Änderung der Bewirtschaftung, die zur objektiven Ertragsfähigkeit führt, liegt etwa dann vor, wenn es zu einer bedeutenden Änderung der Finanzierung kommt: außerordentliche Tilgung von Fremdmitteln aus außerbetrieblichen Mitteln.

Die Änderung der Bewirtschaftung führt dazu, dass ab diesem Veranlagungszeitraum eine Änderung der steuerlichen Beurteilung eintritt – vorangegangene Jahre sind davon grundsätzlich nicht betroffen.

### f) Vorläufige Bescheide

Kurz sei noch erwähnt, dass das Finanzamt gemäß § 200 BAO die Möglichkeit hat, bei Ungewissheit, ob Liebhaberei vorliegt, vorläufige Bescheide zu erlassen. Dies ist jedoch nur dann zulässig, wenn im Tatsachenbereich noch Ungewissheiten vorliegen, die eine zweifelsfreie Klärung der Abgabepflicht nicht ermöglichen. In der Bescheidbegründung ist auszuführen, worin die Behörde die Ungewissheit sieht. So ist etwa bei der kleinen Vermietung die Erlassung vorläufiger Bescheide dann nicht möglich, wenn die Behörde lediglich an der Richtigkeit der abgegebenen Prognoserechnung zweifelt.

### **g) Umsatzsteuer**

Abschließend sei noch erwähnt, dass die Liebhabereiverordnung in § 6 eine Regelung betreffend Umsatzsteuer enthält. Nur bei der Betätigung nach § 1 Abs 2 LVO (etwa bei der kleinen Vermietung) liegt auch im umsatzsteuerlichen Sinne Liebhaberei vor.

## **2. Zusammenfassung**

Steht einmal fest, dass grundsätzlich Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG vorliegen, so ist in einem nächsten Schritt zu überprüfen, ob bei Anfallen von Verlusten bzw Werbungskostenüberschüssen eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung vorliegt (große Vermietung) oder eine Betätigung, bei der ex lege Liebhaberei vermutet wird (kleine Vermietung). Liegt Liebhaberei vor, so sind mit dieser Betätigung im Zusammenhang stehende negative Einkünfte einkommensteuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Dies gilt so lange, als die Art der Bewirtschaftung gleich bleibt.