

Österreichisches Recht der Wirtschaft

RdW 2012/243

RdW 2012, 235

Heft 4 v. 17.04.2012

Steuerrecht

Wird dieses Dokument zitiert?
Suche in

allen Dokumenten
allen Artikeln

Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012

Alte Fragen, neue Antworten

Alles anzeigen von

Heft 4

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser

Institut für Unternehmens- und Steuerrecht, Universität Innsbruck

Das Stabilitätsgesetz 2012 erfordert eine Anpassung der Liebhabereiverordnung an die Ausweitung der Reinvermögenszugangstheorie ab 1. 4. 2012.

1. Die Ausweitung der Ertragsteuerpflicht

Die Reinvermögenszugangstheorie gilt ab 1. 4. 2012 umfassend im Betriebs- und Privatvermögen. Die umfassende Besteuerung von Vermögensänderungen erhöht die Reichweite der Einkommensteuer. Bei der ertragsteuerrechtlichen Liebhabereifrage sind deshalb Vermögensänderungen zu berücksichtigen. Die Liebhaberei-Verordnung muss der neuen Rechtslage angepasst werden.

2. Liebhaberei - eine systematische Einordnung

Liebhaberei ist im System der Einkommensteuer ein Problem der Abgrenzung der Einkunftszielung (§ 2 Abs 3 und 4 iVm §§ 21 bis 32 EStG) von der Einkommensverwendung (Haushalt, Familie, Unterhalt, Hobby, Privatvergnügen etc). Das objektive Nettoprinzip fordert den Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten im Bereich der Einkunftszielung (§ 4 Abs 4 und § 16 EStG). Aufwendungen der Einkommensverwendung sind dagegen grundsätzlich nicht abzugsfähig (§ 20 EStG); der Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen ist zum Teil ein Ausfluss des subjektiven Nettoprinzips.¹

Das durch Leistungen am Markt realisierte Einkommen ist Steuergegenstand der Einkommensteuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.² Ein positives Markteinkommen erhöht die zu besteuern Leistungsfähigkeit, ein negatives vermindert sie.

Dass eine Tätigkeit dauernd nur Verluste bringt, ist aus der Sicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kein Grund für deren Nichtberücksichtigung. Die entscheidende Frage nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist: Dient die Tätigkeit der Einkunftszielung oder wird eine Einkunftszielung (eine Einkunftsquelle) nur vorgetäuscht? Wird ein Privatvergnügen als Einkunftsquelle getarnt?

Der Ausgleich von Verlusten aus der Einkunftszielung entspricht dem objektiven Nettoprinzip und der sachlichen Universalität. Aufwendungen der nichteinkunftszielenden Privatsphäre (der Einkommensverwendung) sind nur in den Grenzen des subjektiven Nettoprinzips abzugsfähig, darüber hinaus jedoch nicht abzugsfähig. Aufwendungen aus Hobbys, Luxus und Privatvergnügen mindern deshalb nicht die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Dazu zählen die Fälle der "klassischen Liebhaberei": Jagd, Sport, Pferdegestüte, Vorzeige-Bauernhöfe usw können aus Leidenschaft, Freizeitvergnügen, Tierliebe, zur Repräsentation und aus anderen Beweggründen der Einkommensverwendung betrieben werden. Dauernde Verluste sind dann nicht abzugsfähig, weil im Kern nicht eine Tätigkeit zur Einkunftszielung entfaltet wird, sondern Einkommensverwendung vorliegt. Hier gilt der Grundsatz: "substance over form". Nicht die äußere Hülle, sondern der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit entscheidet über die Grenzziehung zwischen Einkunftszielung und Einkommensverwendung.

Ist Einkommensverwendung auszuschließen, weil nach der Sach- und Beweislage im Einzelfall glaubhaft anzunehmen ist, dass eine Tätigkeit mit dem Ziel der Erzielung positiver Einkünfte entfaltet wird (worden ist), so sind auch nachhaltige Verluste zu berücksichtigen.

Entscheidend ist eine *Ex-ante-Betrachtung*. Geschäftliches Ungeschick, Unglück oder Pech dürfen nicht mit der Nichtabzugsfähigkeit geahndet werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip in Form des objektiven Nettoprinzips und der sachlichen Universalität lassen das nicht zu. Wer am Markt erfolglos bleibt, darf nicht durch eine Besteuerung eines fiktiven (weil tatsächlich nicht erzielten) Markteinkommens "bestraft" werden.

3. Drei Kernaussagen des VwGH

Der VwGH trifft drei Kernaussagen zur Liebhaberei:

1. Das *subjektive Ertragsstreben* ist entscheidend.
2. Eine *Ex-ante-Betrachtung* ist maßgebend: Ist eine Tätigkeit ex ante erfolgversprechend (bietet sie eine realistische Chance auf Gewinne/Überschüsse), so hindern später tatsächlich eingetretene Verluste den Verlustausgleich nicht. Wer in einem freien Markt die Chance auf Gewinne nutzen will, muss auch die damit verbundenen Verlustrisiken auf sich nehmen.
3. Den Steuerpflichtigen trifft *keine Erfolgsgarantie*:

"Da die Liebhaberei-Verordnung das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs 1 leg cit normierten Kriterienprüfung das Schwerpunkt auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl E 28. 2. 2002, 96/15/0219).

Wenn die belangte Behörde die Ansicht vertritt, es sei ein vorläufiger Bescheid zu erlassen, weil ungewiss sei, ob es der Gesellschaft gelingen werde, durch die von ihr gesetzten Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage den rückläufigen Umsatz aufzuhalten, verkennt sie die Rechtslage.

Es kommt nämlich nicht darauf an, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern.

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser: Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012 – RdW
Heft 4, 236

Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beispielsweise im Hinblick auf die Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- bzw Aufgabegewinnes angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls - jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art Ex-post-Betrachtung - zu beurteilen."³

Die ökonomische Sinnhaftigkeit einer Betriebsfortführung ergibt sich in der Regel aus einer *Deckungsbeitragsrechnung*: Die Gesamtkosten sind zu analysieren und in *fixe* und *variable* Kosten zu spalten. Liegen die erzielbaren Erlöse über den variablen Kosten, so kann wenigstens ein Teil der Fixkosten gedeckt werden. Eine Fortführung der Tätigkeit ist sinnvoll, um den Gesamtverlust zu reduzieren (Verlustreduktion durch positive Fixkostendeckungsbeiträge). Eine Veräußerung oder Liquidation ist nur dann zweckmäßig, wenn daraus höhere Fixkostendeckungsbeiträge zu erzielen sind.

Die Finanzverwaltung hat ein um 30 Mio € errichtetes Großhotel in Tirol ebenso wie eine von mehreren Hoteliers gemeinsam errichtete Tiefgarage für Hotel- und Tagesgäste mit Liebhaberei bedroht.⁴ Das Ziel einer Abgrenzung der Einkunftszielung von der Einkommensverwendung ist hier aus den Augen verloren worden. Dauerhafte Verluste rechtfertigen für sich allein nicht die Annahme von Liebhaberei. Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ist Liebhaberei auf Fälle der

Einkommensverwendung einzugrenzen (also auf die "klassische Liebhaberei" einzuschränken). Negative Markteinkommen aus erfolgloser Einkunftszielung sind dagegen zu berücksichtigen.⁵ Kurz: Liebhaberei umfasst Jux und Tollerei, Privatvergnügen, Befriedigung privater Bedürfnisse/Neigungen/Leidenschaften. Verluste aus einer Markteinkommenserzielung sind dagegen nach dem objektiven Nettoprinzip abzugsfähig.⁶

4. Stille Reserven im Betriebsvermögen

Stille Reserven im Betriebsvermögen sind bei der Liebhabereifrage zu berücksichtigen: Ein Gesamtgewinn kann trotz laufender Verluste aus der Realisierung stiller Reserven entstehen. Solange ein Gesamtgewinn zu erwarten ist, liegt Liebhaberei nicht vor.

Ob stille Reserven im Anlage- oder Umlaufvermögen, auf der Aktiv- oder Passivseite vorhanden sind, ist ebenso nicht entscheidend wie deren Entstehung durch Abschreibungen nach §§ 7 und 8 EStG, Teilwertabschreibungen, Wert- und Kursschwankungen, Inflation, Umwidmung, Kostensteigerungen etc. Im Betriebsbereich ist die Reinvermögenszugangstheorie ab 1. 4. 2012 ebenso umfassend in der Einkommensteuer anzuwenden wie bisher bei Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs 3 KStG und § 5 EStG: Wertsteigerungen im Grund und Boden werden ab 1. 4. 2012 bei allen Betrieben erfasst. § 4 Abs 1 letzter Satz EStG 1988 wird durch Art XI Z 3 Stabilitätsgesetz 2012 aufgehoben und ist nach § 124b Z 211 EStG 1988 idF StabG 2012 "letztmalig auf Wertveränderungen vor dem 1. April 2012 anzuwenden". Mit 1. 4. 2012 greift die Ertragsbesteuerung für Grundstücke mit dem besonderen Steuersatz nach § 30a EStG.

§§ 24, 6 Z 4 und §§ 30 und 30a, 30b und 30c EStG sichern eine umfassende Besteuerung aller im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven. Das erfordert eine Änderung des § 3 Abs 1 letzter Satz Liebhabereiverordnung: Die Wortfolge "*nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988*" ist ersatzlos zu streichen. Ab 1. 4. 2012 sind sämtliche stillen Reserven bei allen Betrieben im Fall ihrer Realisierung steuerpflichtig. Die umfassende Steuerpflicht zwingt zur umfassenden Einbeziehung in die Totalerfolgsprognose. Es wäre sachlich inkonsistent, Gewinne, die mit ihrer Realisierung durch Veräußerung, Entnahme oder Betriebsaufgabe steuerpflichtig werden, bei der Totalerfolgsprognose nicht zu erfassen. Die Reichweite der Steuerpflicht ist bei der Totalerfolgsprognose sachlich zwingend (Art 7 B-VG) zu beachten.

5. Stille Reserven und Eigenkapital als Verlustpuffer

Eigenkapital und stille Reserven sichern die Überlebensfähigkeit von Betrieben auch in schwierigen Verlustphasen und Krisen. In wirtschaftlicher Betrachtung (§ 21 BAO) sind ein positives Eigenkapital und stille Reserven (im Sinn einer realen Eigenkapitalerfassung) ein starkes Indiz für das Streben nach einem positiven Totalerfolg.

6. Kein Betriebsvermögen ohne Betrieb

Wird einem Steuerpflichtigen das Streben nach Gewinnen aufgrund nachhaltiger Verluste und einer negativen Totalerfolgsprognose nach einer Kriterienprüfung gem § 2 Liebhabereiverordnung in freier Beweiswürdigung abgesprochen, so ist der Zeitpunkt zu bestimmen, ab dem die Gewinnerzielungsabsicht verloren gegangen ist. In diesem Zeitpunkt ist eine Betriebsaufgabe nach § 24 EStG gegeben.⁷ Soweit das Betriebsvermögen nicht veräußert wird, wechselt es ins Privatvermögen⁸ und wird so kraft Entnahme oder kraft späterer Veräußerung (Grund und Boden nach § 6 Z 4 und §§ 30 und 30a EStG) besteuert. Ein Betriebsvermögen ohne Betrieb⁹ entspricht nicht dem in § 24 EStG vorgegebenen Wechsel ins Privatvermögen.¹⁰

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser: Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012 – RdW Heft 4, 237

7. Das subjektive Ertragsstreben ex ante

Ist ein subjektives Ertragsstreben im Sinn der Rechtsprechung des VwGH¹¹ ex ante betrachtet

zu bejahen, so rechtfertigen (wider Willen) tatsächlich eingetretene Verluste nicht einen Wandel zur Liebhaberei.¹² Solange Fixkostendeckungsbeiträge zu erzielen sind, ist eine Betriebsfortführung ebenso zweckmäßig¹³ wie zur Realisierung von Chancen auf einen positiven Totalerfolg.

8. Vermietung im Privatvermögen

Werden Grundstücke und Gebäude des Privatvermögens vermietet, so werden die laufenden Erträge nach § 28 EStG erfasst und Erträge aus der Substanzveräußerung nach §§ 30, 30a, b, c EStG.¹⁴ Die Verteilung auf verschiedene Paragrafen, Einkünfte und Tarifbestimmungen ändert an einer einheitlichen Einkunftsquelle jedoch ebenso wenig wie im betrieblichen Bereich die Sonderbestimmungen für Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach § 24 und § 37 EStG oder im Bereich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit die Sonderregeln für den 13. und 14. Bezug und Zulagen in §§ 67 und 68 EStG.

Immobilieninvestitionen rentieren durch laufende Mieterträge und Wertsteigerungen der Substanz. Ein Schutz vor Inflation (Geldentwertung) und eine sichere Vermögensveranlagung sind wesentliche Argumente für Immobilieninvestitionen. Diese Tatsache muss auch in die Liebhabereibeurteilung einfließen: Eine Investition darf ertragsteuerrechtlich nicht nach dem Vorbild der Quellentheorie in Substanz und Ertrag gespalten werden,¹⁵ soweit das EStG ab 1. 4. 2012 nicht mehr der Quellentheorie, sondern der Reinvermögenszugangstheorie folgt. Es wäre sachlich inkonsistent, nach der Reinvermögenszugangstheorie laufende Erträge und die Veräußerung der Substanz zu besteuern (§§ 28 und 30 EStG), in der Liebhabereifrage diese beiden Rentabilitätselemente einer Immobilieninvestition jedoch zu trennen und isoliert zu sehen.

Ex ante betrachtet strebt jeder Vermieter einer Immobilie nach Mieterträgen und Wertsteigerungen der Substanz. In den Gesamtüberschuss einer Immobilieninvestition nach § 3 Abs 2 Liebhabereiverordnung sind somit beide Rentabilitätskomponenten einzubeziehen.¹⁶ Der Wortlaut der Verordnung lässt dies zu. Das Gebot einer gleichmäßigen (Art 7 B-VG) Anwendung zwingt zu einer solchen Auslegung (Gebot einer verfassungskonformen Auslegung).

Ein Zwang, Wertsteigerungen in Immobilien in 25 oder 28 Jahren durch eine nach § 30 EStG ertragsteuerpflichtige Veräußerung zu realisieren, besteht nicht. Substanzwertsteigerungen in Immobilien (Grundstücken und Gebäuden) werden ab 1. 4. 2012 auch nach 25 oder 28 Jahren Behaltesdauer besteuert. § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 3 Liebhabereiverordnung sind somit ersatzlos aufzuheben.

9. Zeitlich begrenzte Vermietung

Werden Immobilien zeitlich begrenzt vermietet und dann nicht veräußert, sondern selbst als Familienwohnung iSd § 20 EStG genutzt, so ist diese Eigennutzung in der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen.¹⁷ Die Erklärungen der Steuerpflichtigen über die geplante Vermietungsdauer und eine nachfolgende Veräußerung oder Eigennutzung unterliegen der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO.

10. Ergebnis

Die Liebhabereiverordnung ist an die neue Rechtslage anzupassen:

1. Wertänderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens sind ab 1. 4. 2012 bei allen Gewinnermittlungarten zu erfassen. Die Worte "nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988" in § 3 Abs 1 letzter Satz Liebhabereiverordnung sind somit zu streichen.
2. Bei der Immobilienvermietung sind Überschüsse aus einer Veräußerung nach § 30 EStG in den Gesamtüberschuss einzubeziehen. § 3 Abs 2 Liebhabereiverordnung ist insoweit verfassungskonform (Art 7 B-VG) anzuwenden.
3. Überschüsse aus einer Veräußerung von Mietimmobilien werden auch nach 25 oder

28 Jahren von der Steuerpflicht nach § 30 EStG erfasst. § 1 Abs 2 Z 3 und § 2 Abs 3 Liebhabereiverordnung sind somit ersatzlos aufzuheben.

1 Beiser, Steuern⁹ (2011) Rz 72 ff.

2 Beiser, Steuern⁹ Rz 21.

3 VwGH 23. 2. 2005, 2002/14/0024, ÖStZB 2005/344, 437 f, 438 rechte Spalte.

4 Vgl den Erlass des BMF vom 30. 9. 1993, RdW 1993, 385 sowie die treffende Kritik "Zu den Inflationstendenzen bei der Liebhaberei" von Honisch (Richter am FG), DStR 2000, 545 f.

5 Siehe VfGH 7. 3. 1995, B 301/94, VfSlg 14.071, ÖStZB 1995, 402; VwGH 3. 7. 1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397; 22. 4. 1998, 96/13/0189, ÖStZB 1999, 20; 16. 5. 2007, 2002/14/0083, ÖStZB 2008/71, 73; BFH 25. 6. 1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751; 27. 1. 2000, IV R 33/99, BStBl 2000 II 227; Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht (1989); Stoll aaO (Vorwort, Seite V) zitiert *Ulpian*, Dig. 7, 7, 6: "Voluptatis vel affectionis aestimatio non habebitur", und übersetzt das so: "Vergnügen oder Neigung soll sich - auch steuerrechtlich - nicht auswirken." Zorn, ÖStZ 1995, 245 ff; derselbe, ÖStZ 1996, 417 ff; Herzog/Zorn, RdW 1990, 265 ff; Lechner/Haunold/Tumpel, FJ 1994, 238 ff, 280 ff sowie FJ 1995, 7 ff; Neuber, Kompaktfassung des Liebhabereirechtes, ÖStZ 2001/86, 33 ff;

Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis² (2007) 193 ff.

6 Beiser, Steuern⁹ Rz 21 bis 23.

7 Zum Aufgabezeitpunkt Doralt, § 24 EStG Tz 132 (Stand: 1. 1. 2006); Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011 § 24 Rz 32 f; Doralt/Kohlbacher, Besteuerung der Betriebsveräußerung (1998) 72 ff, 76.

8 Doralt, § 24 EStG Tz 141 (Stand: 1. 1. 2006); Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011 § 24 Rz 32; Doralt/Kohlbacher, Besteuerung der Betriebsveräußerung (1998) 72 ff, 76.

9 Atzmüller, Liebhabereirichtlinien 2012 - was ist neu bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer? RdW 2012/184, 178 bis 186, 182 f.

10 Doralt, § 24 EStG Tz 141 und 165 (Stand: 1. 1. 2006); Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011 § 24 Rz 32; Doralt/Kohlbacher, Besteuerung der Betriebsveräußerung (1998) 85 ff, 88 ff: Ein Firmenwert ist nicht privatisierbar - solange Kundenstock und Firmenwert vorhanden sind, lebt der Betrieb weiter. Ist ein Betrieb zerschlagen, sind Firmenwert und Kundenstock verloren.

11 VwGH 23. 2. 2005, 2002/14/0024, ÖStZB 2005/344, 437.

12 Ebenso Atzmüller, RdW 2012/184, 178, 180.

13 Beiser, Steuern⁹ Rz 22.

14 Siehe dazu umfassend Hammerl/Mayr, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012/181, 167; Bodis/Schlager, Immobilienertragsteuer - Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012/182, 173.

15 Beiser, Steuern⁹ Rz 51 und 52 sowie ÖStZ 2000/791, 390 f.

16 Atzmüller, RdW 2012/184, 178, 182; derselbe, ÖStZ 1998, 6 bis 14; Beiser, RdW 1997, 153 bis 155.

17 Siehe dazu Ritz, BAO⁴ § 200 Tz 5 und § 295a Tz 27 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0343 und 26. 1. 2011, 2005/13/0126.

Suchbegriffe [RdW 2012, 235] (1) Suchdetails anzeigen

Verknüpfung UND

Quelle  [RdW - Österreichisches Recht der Wirtschaft (AT)]

Anzeige Volltext

Datum/Zeit Montag, 15 Oktober 2012, 10:46

 1 von 1

Nach oben