

1. Einführung

Eva Pernt

Der Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit wird oft gar nicht bemerkt. Der Schritt zum Unternehmer passiert ganz nebenbei, wenn beispielsweise aus einem kleineren Auftrag für Bekannte plötzlich eine Erfolgsstory wird. Andere planen den Sprung in die Selbständigkeit lange, bevor es soweit ist. Mein Tipp aus jahrelanger Praxis lautet in beiden Fällen: Sammeln Sie alle Belege für Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Projekt stehen auf jeden Fall einmal – gerne auch in einer „Schuh-schachtel“. Dann haben Sie nämlich schon die belegmäßigen Nachweise der ersten Betriebsausgaben, auch wenn die Einnahmen erst später sprudeln. Denn steuerpflichtig ist erst der Gewinn, also der Überhang an Einnahmen gegenüber den Ausgaben.

Das vorliegende Buch soll Sie auf dem Weg in die Selbständigkeit und während Ihrer unternehmerischen Laufbahn mit Hinweisen und Tipps aus der Praxis begleiten. Auch wenn Sie es nicht von vorne bis hinten durchlesen, so finden Sie über das Inhaltsverzeichnis bzw die Stichworte Antworten auf konkrete Fragen.

1.1. Wann wird man Unternehmer?

Jeder, der sich mit einer gewissen Nachhaltigkeit erfolgreich am allgemeinen Wirtschaftsgeschehen beteiligt, hat gute Voraussetzungen, als Unternehmer anerkannt zu werden. Das hat nicht nur Nachteile! Mit der unternehmerischen Tätigkeit sind nämlich die Anerkennung von Betriebsausgaben und deren steuerliche Absetzbarkeit, der Vorsteuerabzug und die Zuerkennung von Begünstigungen und Förderungen verbunden. Das versüßt das **Unternehmerwagnis**.

Gelingt der Nachweis einer erfolgreichen (eventuell vorerst mit Verlusten behafteten) **unternehmerischen Tätigkeit** nicht, so wird diese Tätigkeit von der Finanzverwaltung als **Liebhaberei** eingestuft. Als Konsequenz sind zwar einerseits die Einnahmen daraus nicht steuerpflichtig, allerdings auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe steuerlich abzugsfähig. Auch umsatzsteuerlich handelt es sich um unbeachtliche Aktivitäten. Die Tätigkeit dient aus Sicht der Finanz dem reinen Privatvergnügen und gilt damit als Einkommensverwendung, das heißt, sie ist aus versteuertem Geld zu bestreiten.

Das Einkommensteuergesetz zählt die steuerpflichtigen Einkünfte auf und ordnet sie einzelnen Einkunftsarten zu. Damit scheiden alle nicht erwähnten Einnahmen aus der Einkommensbesteuerung aus (zB Lotteriegewinne, Gewinne aus Wetten, Taschengeld, private Substanzgewinne nach Ablauf der Spekulationsfrist, Schenkungen).

1.2. Einkunftsarten

Das Einkommensteuergesetz (EStG 1988) unterscheidet grundsätzlich zwei große Gruppen von Einkunftsarten, nämlich die **betrieblichen** und die **außerbetrieblichen** Einkünfte. Nur die folgenden taxativ aufgezählten sieben Einkunftsarten sind steuerpflichtig:

Dabei handelt es sich bei den **betrieblichen Einkünften** um

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).

Das Ergebnis wird als **Gewinn** bzw Verlust bezeichnet. Für die Ermittlung des Gewinns bzw Verlustes stehen grundsätzlich drei Gewinnermittlungsarten zur Verfügung (siehe Kapitel 1.3.).

Die Differenzierung zwischen den einzelnen betrieblichen Einkunftsarten ist vor allem historisch bedingt und aus heutiger Sicht nur noch für die Art der Gewinnermittlung (zB Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Form der Pauschalierung), aber auch für die sozialversicherungsrechtliche Einordnung von Bedeutung.

Gewinn = Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben

$$\begin{array}{r} \text{Betriebseinnahmen} \\ - \text{Betriebsausgaben} \\ \hline \text{Gewinn/Verlust} \end{array}$$

Bei den **außerbetrieblichen (subsidiären) Einkünften** handelt es sich um

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 25, 26 EStG),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG),
7. Sonstige Einkünfte im Sinn des § 29 EStG.

Als Ergebnis wird der **Überschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt.

Einkünfte = Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

$$\begin{array}{r} \text{Einnahmen} \\ - \text{Werbungskosten} \\ \hline \text{Überschuss/Verlust} \end{array}$$

Betriebliche Einkunftsart	Außerbetriebliche Einkunftsart
1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit	5 Einkünfte aus Kapitalvermögen
3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb	6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
	7 Sonstige Einkünfte im Sinn des § 29 EStG
Gewinnermittlung	Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

Abb 1

1.2.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Zu den Einkünften aus **Land- und Forstwirtschaft** gem § 23 EStG gehören die Einkünfte aus

- Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau,
- Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe (unter bestimmten Bedingungen),
- Fischerei, Fischzucht, Teichwirtschaft und Bienenzucht,
- Jagd, wenn diese mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zusammenhängt.

Der Abbau von Bodensubstanzen (zB Steinbrüche, Schottergruben) wird nur dann zur Land- und Forstwirtschaft gerechnet, wenn die gewonnenen Produkte überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb eingesetzt werden. Werden landwirtschaftliche Produkte in einem eigenen Geschäftslokal oder auf dem Markt verkauft und übersteigt der Einkaufswert der zugekauften Produkte ein Viertel des Gesamtumsatzes, liegen nicht mehr Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Ein Land- und Forstwirt darf auch Nebentätigkeiten ausüben, wie zB Fuhrwerksleistungen, sonstige Dienstleistungen oder Zimmervermietung (maximal zehn Betten), solange sie von untergeordneter Bedeutung sind.

Nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte können ihren Gewinn durch **Pauschalierung** (Voll- oder Teilpauschalierung in Abhängigkeit von der Höhe des Einheitswertes – siehe Kapitel 2.2.2.) ermitteln. Buchführende Land- und Forstwirte müssen zusätzlich zur Buchhaltung bestimmte Verzeichnisse und Register führen.

1.2.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Tätigkeiten, die zu Einkünften aus **selbständiger Arbeit** gem § 22 EStG führen, sind im Gesetz taxativ aufgezählt. Es wird zwischen zwei großen Gruppen unterschieden: **Freiberufler und sonstige Selbständige**.

1.2.2.1. Freiberufler

Als **Freiberufler** gelten

- wissenschaftlich, künstlerisch, schriftstellerisch, unterrichtend oder erzieherisch Tätige,
- Ärzte, Tierärzte, Dentisten, therapeutisch tätige Psychologen, Hebammen und bestimmte im medizinischen Dienst tätige Personen,
- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder,
- Ziviltechniker (und diesen unmittelbar ähnlichen Tätigkeiten, wie zB planende Baumeister),
- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker,
- Bildberichterstatter, Journalisten,
- Dolmetscher und Übersetzer.

Als Kennzeichen einer freiberuflichen Tätigkeit gilt die **persönliche Berufsausübung**. Der Freiberufler kann zwar fachlich vorgebildete Arbeitskräfte beschäftigen, solange er noch selbst aufgrund seiner Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist. Eine unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fallende freiberufliche Tätigkeit kann nicht im Dienstverhältnis und damit als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit ausgeübt werden (Besonderheit: die **Behandlungsgebühren in der Sonderklasse** werden bei den angestellten Ärzten auch dann als selbständige Einkünfte eingestuft, wenn sie von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden).

Vortragende, Unterrichtende und Lehrende an Bildungseinrichtungen (ausgenommen Einrichtungen der Erwachsenenbildung), die sich an einen vorgegebenen **Studien-, Lehr- oder Stundenplan** halten, werden seit 2001 aufgrund der gesetzlichen Regelung wie **Dienstnehmer** behandelt.

Zur Frage, ob eine Tätigkeit als **künstlerisch** einzustufen ist oder nicht, sind unzählige Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs ergangen (zB sind volkstümliche Lieder und Jodeln Kunst). Die Qualifizierung als künstlerisch und damit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit hat im Vergleich zu den (nicht künstlerischen) Einkünften aus Gewerbebetrieb einen interessanten Vorteil: den **Gewinnrücktrag für selbständige Künstler**. Für selbständige Künstler und Schriftsteller (inkl. Fachautoren) besteht eine Möglichkeit, die Zusammenballung von Einkünften in einem Kalenderjahr und die dadurch entstehende Progressionswirkung zu entschärfen (zB ein Schriftsteller schafft nach mehreren „Hungerjahren“ seinen ersten Bestseller). Über Antrag können die Einkünfte eines Künstlers auf drei Jahre, und zwar auf das laufende Jahr und die beiden vorangegangenen Jahre (bei Einkünften 2023 daher 2022 und 2021), verteilt werden („Gewinnrücktrag“). Durch die Verteilung auf drei Jahre wird eine Progressionsglättung erreicht. Kein Vorteil entsteht, wenn in allen betroffenen Jahren ohnedies Einkünfte in der höchsten Steuerprogression (Einkommen über € 90.000) erzielt werden.

Pensionen, die von einer **Freiberuflerkammer** ausbezahlt werden (zB Pension aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer), sind keine selbständigen Einkünfte, sondern lohnsteuerpflichtige Einkünfte. Einmalige oder unregelmäßige Bezüge aus solchen Vorsorgeeinrichtungen, wie zB Sterbegelder, Treueprämien oder einmalige Abfertigungen, sind hingegen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

1.2.2.2. Sonstige Selbständige

Zu den Einkünften der zweiten Gruppe, der **sonstigen Selbständigen**, zählen Einkünfte

- aus der **Verwaltung fremden Vermögens** (zB Aufsichtsräte, Hausverwalter, Masseverwalter) sowie
- aus der Tätigkeit als **zu mehr als 25 % beteiligter Dienstnehmer** einer Kapitalgesellschaft. Vergütungen an Gesellschafter-Dienstnehmer, insbesondere **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer Kapitalgesellschaft (zB GmbH), werden – auch wenn das Beschäftigungsverhältnis sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist – als selbständige Einkünfte behandelt, wenn an der Gesellschaft unmit-

telbar oder mittelbar (auch über einen Treuhänder) eine mehr als 25%ige Beteiligung besteht. Auch dann, wenn in diesem Fall arbeitsrechtlich ein Dienstverhältnis vorliegt (nämlich bei einer Beteiligung unter 50 % und ohne Sperrminorität), kommt der mit mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nicht in den Genuss der lohnsteuerlichen Begünstigung (zB 13. und 14. Bezug, Abfertigung). Trotzdem muss die Gesellschaft für diese Bezüge Lohnnebenkosten (DB, DZ, Kommunalsteuer) zahlen.

Unterschiede zwischen Einkünften aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
grundsätzlich keine Buchführungspflicht gem § 124 BAO (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung genügt immer)	Buchführungspflicht gemäß § 5 nach Maßgabe §§ 124, 125 BAO (bei Überschreiten der Umsatzgrenze von € 700.000 in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren)
Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs 1 EStG: grundsätzlich 12 %, ausgenommen kaufmännische oder technische Beratung (6 %)	Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs 1 EStG grundsätzlich 12 % mit Ausnahme kaufmännischer oder technischer Beratung (6 %)
Nutzungsdauer für erworbenen Firmenwert (Praxiswert) in der Regel fünf Jahre	Nutzungsdauer für erworbenen Firmenwert gesetzlich mit 15 Jahren festgelegt
Abschreibung für Betriebsgebäude ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer stets 1,5 %	Abschreibung für unmittelbar betrieblich genutzte Betriebsgebäude 2,5 % oder für mittelbar betrieblich genutzte Gebäudeteile 1,5 %
Möglichkeit eines Gewinnrücktrages für Künstler und Schriftsteller auf drei Jahre	–
Zuzugsbegünstigung für Wissenschaftler und Künstler	Zuzugsbegünstigung für Sportler
Umsatzsteuersatz abhängig von einkommensteuerlicher Einordnung (zB Künstler 13 %) ¹	
Umsatzsteuer: Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (IST-Versteuerung)	Umsatzsteuer: Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (IST-Versteuerung) nur, wenn keine Buchführungspflicht besteht.

Abb 2

¹ Seit 2016, vorher 10 %.

1.2.3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** gem § 23 EStG gehören alle Einkünfte aus einer

- **selbständigen,**
- **nachhaltigen und**
- **auf Gewinnerzielung ausgerichteten Tätigkeit**
- **mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,**

die nicht unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit fallen. Ein **Gewerbeschein ist nicht Voraussetzung** dafür, dass Unternehmer mit ihrer Tätigkeit in diese Einkunftsart fallen. Auch ein Programmierer, der ohne Gewerbeschein ab und zu im Werkvertrag Programmierungsarbeiten durchführt, ein selbständiger Sportler oder eine Tagesmutter beziehen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen auch die **Gewinnanteile** der Gesellschafter von gewerblich tätigen Personengesellschaften (OG, KG), einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und einer atypisch stillen Gesellschaft.

In der Praxis wird oft versucht, Mitarbeiter in Form eines **Werkvertrages** auf selbständiger Basis (mit Einkünften aus Gewerbebetrieb) zu beschäftigen, um den hohen Lohnnebenkosten bei Dienstverhältnissen zu entgehen. Allerdings prüft die Finanzverwaltung sehr genau, ob die Tätigkeit wirklich selbständig ausgeübt wird. Dabei ist auf folgende Kriterien zu achten. Zur **Qualifizierung** als (selbständiger) **Unternehmer** genügt im Regelfall ein Überwiegen folgender Merkmale im Vergleich zum (unselbständigen) **Arbeitnehmer (Nichtunternehmer)**:

- Entscheidendes Kriterium ist das **Unternehmerwagnis**, welches dann gegeben ist, wenn man durch eigene Geschäftseinteilung, Fleiß und Geschicklichkeit selbst die Höhe des Ertrages seiner Tätigkeit beeinflussen kann (also kein fixer Bezug, eine Honorierung mit einem bestimmten Stundensatz ist aber grundsätzlich möglich).
- Es wird nicht die Anwesenheit geschuldet, sondern ein bestimmtes **Ergebnis** der Tätigkeit (daher auch kein bezahlter Urlaub und kein Entgelt bei Krankheit oder Unfall).
- Der Selbständige trägt in der Regel die mit seiner Tätigkeit verbundenen **Kosten** (zB auch Reisekosten) selbst.
- Es besteht in der Regel keine Bindung an eine Dienstzeit oder an einen bestimmten Arbeitsort und daher keine organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb.
- Es besteht die Möglichkeit, sich bei der Ausübung der Tätigkeit **durch andere Personen vertreten zu lassen** und eigene Arbeitskräfte zu beschäftigen.
- Der Selbständige unterliegt keiner persönlichen, sondern nur einer sachlichen oder technischen Weisungsgebundenheit.
- Der Selbständige ist oft gegenüber einer **Vielzahl von Auftraggebern** tätig (keine Bindung an einen einzigen Auftraggeber, kein Konkurrenzverbot).

Eine schriftliche Vereinbarung für den freien Dienstvertrag ist verpflichtend,² für den Werkvertrag empfiehlt es sich, möglichst viele der vorstehenden Punkte aufzunehmen. Freie Dienstverhältnisse unterliegen wie echte Dienstverhältnisse der SB- und Kommunalsteuerpflicht. Wesentlich ist, dass die Vereinbarung auch in der Realität so „gelebt“ wird. Nur der Hinweis, dass ein Werkvertrag vorliegt und im Übrigen der Auftragnehmer für die Abfuhr der Steuer selbst verantwortlich ist, genügt nicht.

Mehr Rechtssicherheit im Hinblick auf die Qualifizierung als Werkvertrag oder freier Dienstvertrag bietet die Möglichkeit, auf Basis des Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetzes einen Antrag auf Vorabprüfung und Versicherungszuordnung bei der SVS zu stellen.

1.2.4. Außerbetriebliche Einkunftsarten

Bei den außerbetrieblichen Einkünften wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten als steuerpflichtige Einkünfte behandelt. Es handelt sich dabei um folgende Einkunftsarten:

- **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

Diese umfassen gem § 25 EStG grundsätzlich alle **Bezüge** und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis, Bezüge aus einer gesetzlichen (in- und ausländischen) Kranken- oder Unfallversorgung, Bezüge aus Pensionskassen und Betrieblichen Vorsorgekassen (BV-Kasse), Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, Aktiv- und Ruhebezüge der Beamten, Mandatäre und Lehrer.

Daneben führt § 26 EStG noch weitere **Leistungen** des Arbeitgebers an, die explizit **nicht steuerpflichtig** sind: Uniform, Spesenersatz, Aus- und Fortbildung im betrieblichen Interesse, anlässlich einer Dienstreise entstandene Kosten für Fahrt, Unterbringung, Tag- und Nächtigungsdiäten, Werkverkehr, Übersiedlungskosten, Beiträge an Pensionskasse und BV-Kasse. (Siehe noch weitere Ausführungen in Kapitel 6. Lohnsteuer und Sozialversicherung.)

- **Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Unter **Einkünften aus Kapitalvermögen** sind gem § 27 EStG folgende Einkünfte erfasst: **Gewinnanteile** (Dividenden), **Zinsen** aus Aktien und GmbH-Anteilen, gleichartige Bezüge aus Genossenschaften, Genussrechten von Partizipationskapital, Gewinnanteile aus einer stillen Beteiligung, Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten) und Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen.

Der besondere Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen beträgt **27,5 %**, ausgenommen Bankzinsen, die mit 25 % KEST besteuert sind.³

² Seit 1.1.2010 unterliegen auch freie Dienstverhältnisse der DB- und KommSt-Pflicht.

³ Gem § 27a EStG.

- **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Zu den **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** zählen gem § 28 EStG die Vermietung und die Verpachtung von **unbeweglichem Vermögen** (zB Gebäude), **beweglichem Betriebsvermögen** und **Überlassung von Rechten** (zB Werknutzungsrecht, gewerbliche Schutzrechte), sofern es sich nicht um gewerbliche Vermietung handelt. Als Aufwendungen können neben den laufend anfallenden Ausgaben insbesondere nicht regelmäßig anfallende Instandhaltungsarbeiten auf zehn Jahre verteilt und der Herstellungsaufwand auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden.⁴

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen fallen unter §§ 30 ff EStG und werden mit dem besonderen Steuersatz der Immobilienertragsteuer (Immo-ESt), **30 %, besteuert**.

- **Sonstige Einkünfte gem § 29 EStG**

Soweit **wiederkehrende Bezüge** nicht zu den anderen Einkunftsarten 1 bis 6 gehören, fallen sie unter die sonstigen Bezüge gem § 29 EStG. Nicht dazu gehören Bezüge, die freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person geleistet werden, Leistungen aus einer Pensionszusatzversicherung oder BV-Kasse. In der Praxis kommt es am häufigsten bei **Rentenvereinbarungen** (Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente) zu sonstigen Einkünften. Und zwar werden die wiederkehrenden Bezüge dann steuerpflichtig, wenn die Summe der vereinbarten Beträge (Renten, dauernde Lasten, Abfindungen derselben und allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Im Falle von Übertragungen von Vermögen gegen Rente besteht der Gegenwert in der Höhe des kapitalisierten Wertes gem §§ 15 und 16 Bewertungsgesetz.

Einkünfte aus **gelegentlicher Vermittlung und der Vermietung** von beweglichen Gegenständen des Privatvermögens sind bis € 220 pro Kalenderjahr steuerfrei.

Funktionsgebühren von Funktionären öffentlich-rechtlicher Körperschaften und **Aufsichtsratsstantiemen** fallen ebenfalls unter die sonstigen Einkünfte.

Hinweis

Zu beachten ist, dass für diese Funktionsgebühren eine gesonderte Meldepflicht gem § 109a EStG einzuhalten ist!

1.2.5. Liebhaberei

Aus dem oben dargestellten Begriff des Einkommens bzw konkret aus der Beschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als steuerlich relevante Einkunftsquelle in

⁴ Weiterführende Literatur: *Heidinger/Heidinger/Stingl*, Einkünfte aus Vermietung und Spekulationseinkünfte, 1991; *Kohler/Nidetzky*, Steuerhandbuch zur Vermietung und Verpachtung, 1985.

Betracht kommt und bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. Wirft dagegen die **Tätigkeit auf Dauer Verluste ab**, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Veranlassung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt. In der Folge können die Verluste steuerlich nicht verwertet werden, das heißt **mit positiven Einkünften nicht ausgeglichen** werden.

Ursprünglich wurde die Vermutung der Liebhaberei nur bei jenen Tätigkeiten, die einer Freizeitbeschäftigung nahestehen (wie zB Jagd oder Pferderennstall), überprüft. Aufgrund der Liebhabereiverordnung (LVO II) ist nun für die Beurteilung⁵ zwischen **Liebhabereivermutung** einerseits und **Einkünftevermutung** anderseits zu unterscheiden.

Liebhaberei ist demnach eine widerlegbare Vermutung, wenn Verluste entstehen

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

Die Liebhabereivermutung kann **widerlegt** werden, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein **Gesamtgewinn** oder ein **Gesamtüberschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist. Die Verluste in der Anlaufphase sind dann anzuerkennen.

Für Mietgebäude gibt es eine Sonderregelung gem § 2 Abs 3 LVO, die so genannte „**große Vermietung**“: grundsätzlich fallen Einkünfte aus Mietgebäuden (mehr als drei Wohnungen im selben Objekt) unter die Einkünftevermutung. Ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss muss innerhalb eines absehbaren **Zeitraumes von 25 Jahren** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) erwirtschaftet werden. Eine grundsätzliche Anerkennung der Anlaufverluste kommt trotz Einkünftevermutung nicht in Betracht.

Einzelne Eigentumswohnungen oder Eigenheime fallen jedoch nicht unter die Einkünftevermutung, sondern unter die Liebhabereivermutung gem § 1 Abs 2 Z 3 LVO, die so genannte „**kleine Vermietung**“: Demnach fallen grundsätzlich Einkünfte aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrund-

⁵ Liebhabereiverordnung LVO II, BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358, ergänzt durch die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997), Erlass BMF vom 23.12.1997, Z 14 0661/6–IV/14/97.

stücken mit qualifizierten Nutzungsrechten anders als bei Zinshäusern unter die Liebhabereivermutung. Diese kann allerdings nach § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden. Als absehbarer Zeitraum gilt ein **Zeitraum von 20 Jahren** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben), innerhalb dessen ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden muss.

1.3. Gewinnermittlungsarten

Wie wird der Gewinn eigentlich ermittelt? Für die betrieblichen Einkunftsarten – das sind Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb (siehe Kapitel 1.2.) – können die steuerpflichtigen Einkünfte (Gewinn oder Verlust) festgestellt werden durch

1. **Bilanzierung** – Betriebsvermögensvergleich,
2. **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**,
3. **Pauschalierung**.

Die angeführten Methoden unterscheiden sich im Wesentlichen wie folgt:

- ad 1) **Bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung** wird grundsätzlich eine **doppelte Buchhaltung** (das bedeutet Erfassung der Buchungen im Soll und im Haben, wobei Bestandskonten und Erfolgskonten angesprochen werden) geführt und am Ende des Geschäftsjahres ein Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung, erstellt. Steuerlich wird diese Gewinnermittlung „Betriebsvermögensvergleich“ genannt, wobei zwei Arten zu unterscheiden sind:
 - **(eingeschränkter) Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG** als allgemeine steuerliche Gewinnermittlungsart für kleinere Unternehmen,
 - **(uneingeschränkter) Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG** bei Überschreiten der Buchführungsgrenzen gem § 125 BAO.
- ad 2) Eine **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** kann immer dann geführt werden, wenn keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig eine doppelte Buchhaltung geführt wird. Es war ein langer Weg über die Judikatur,⁶ bis klargestellt wurde, dass die Aufstellung einer Bestandsübersicht (Inventur) nur zum Schluss eines Wirtschaftsjahres nicht für die Annahme einer freiwilligen Buchführung gem § 4 Abs 1 EStG zu werten ist. Somit steht es auch der EAR frei, nachträglich die Warenbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten zum Bilanzstichtag zu erfassen und sich einen Überblick zu verschaffen, ohne damit gleich den Tatbestand der freiwilligen Buchführung zu verwirklichen.
- ad 3) Der **Gewinnpauschalierung** liegt eine pauschale Ableitung des Gewinnes aus bestimmten Parametern, wie zB Einheitswert bei Land- und Forstwirtschaft zugrunde. Daneben gibt es auch die Möglichkeit der **Ausgabenpauschalierung**, womit nur gewisse Betriebsausgaben abpauschaliert sind.

⁶ VwGH 10.5.1994, 90/14/0173, RdW 1993, 385, SWK 1995, A 290.