

2. Tätigkeiten, die typisch der Lebensführung zuzurechnen sind („Hobbytätigkeiten und Freizeitbeschäftigungen“)	50–52
3. Bewirtschaftung von Mietobjekten, die typisch der Lebensführung zuzurechnen sind („kleine Vermietung“)	53
C. Sonderfall: „kleine Vermietung“	54–56
1. Eigenheime	57
2. Eigentumswohnungen	58, 59
3. Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten	60–64
D. Beurteilungseinheit	65, 66
III. Betätigung mit unwiderlegbarer Einkunftsquellenvermutung	67, 68
A. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit anderen Einheiten	69, 70
B. Gesamtrentabilität	71–73
C. Marktpräsenz	74, 75
D. Wirtschaftliche Verflechtung	76–78

I. Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle

A. Allgemeines

Die Grundlage der Steuerberechnung ist das jährliche Einkommen (§ 2 Abs 1 EStG bzw § 7 Abs 1 KStG 1988). Das Einkommen ist gem § 2 Abs 2 EStG der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 leg cit aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit etwaigen Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, abzüglich Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und eines allfälligen Freibetrages nach § 105 EStG. Die Aufzählung der sieben Einkunftsarten in § 2 Abs 3 EStG ist taxativ. Einkünfte, die nicht unter eine dieser Einkunftsarten fallen, sind daher nicht einkommensteuerbar und haben idR² keinen einkommensteuerlichen Einfluss.³ Bei Tätigkeiten, die zu derartigen Einkünften führen, stellt sich die Frage der Liebhaberei nicht.⁴

Innerhalb der einzelnen Einkunftsarten werden die **Einkünfte** gem § 2 Abs 4 EStG als Gewinn bei den betrieblichen Einkunftsarten und als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten bezeichnet.⁵ Der Begriff der Einkünfte ist daher eine Nettogröße (objektives Nettoprinzip; nach Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten).⁶

2 Vgl aber §§ 18 und 34 f EStG.

3 Hilber, Kurzkomentar zur Liebhabereiverordnung (2002) § 1 Abs 1 Rz 1.2 ff.

4 Näheres zum Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung und zur Abgrenzung zu nicht einkommensteuerbaren Vorgängen siehe im Teil „Allgemeines“.

5 Hilber, Kurzkomentar zur Liebhabereiverordnung § 1 Abs 1 Rz 1.5 ff.

6 Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 (Stand 1.1.2020, rdb.at) Rz 6 mit dem Hinweis auf die Ausnahmen in §§ 69, 70, 93 und 99 Abs 2 EStG, allenfalls auch bestimmte nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben nach § 20 Abs 1 und 2 EStG; Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 2 (Stand 1.2.2023, rdb.at) Rz 30.

Als Einkunftsquelle kommen generell nur solche Tätigkeiten in Betracht, die auf Dauer gesehen ein positives Gesamtergebnis, dh einen Gewinn oder Überschuss, liefern können. Wirft eine Tätigkeit langfristig gesehen ein negatives Ergebnis ab (liegt also Liebhaberei vor), werden die Tätigkeiten nicht als Einkunftsquelle und folglich die darauf resultierenden Verluste steuerlich nicht anerkannt, sodass ein Verlustausgleich bzw Verlustvortrag nicht möglich ist, allfällige Zufallsgewinne aber auch nicht besteuert werden.⁷

Liebhaberei ist prinzipiell bei allen sieben Einkunftsarten möglich.⁸

- 2 Bei Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle bzw typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen ist das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen (zu vermuten)⁹, wenn die Betätigung folgende Tatbestandsmerkmale **kumulativ** erfüllt:

- Sie muss durch die Absicht veranlasst sein, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (positives Abgrenzungsmerkmal) und
- darf nicht unter Abs 2 fallen (negatives Abgrenzungsmerkmal).

Das negative Abgrenzungsmerkmal grenzt Betätigungen mit Konnex zur Lebensführung von Betätigungen nach § 1 Abs 1 LVO ab: Folglich sind Betätigungen, die nicht unter § 1 Abs 2 LVO fallen, Betätigungen nach § 1 Abs 1 LVO.

Unter § 1 Abs 1 LVO fallen Tätigkeiten, die hinsichtlich Art und Umfang typisch **erwerbswirtschaftlich** sind, also insb solche, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes oder einer anderen betrieblichen Betätigung entsprechen. Ebenso fällt die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung nicht in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, unter § 1 Abs 1 LVO, und zwar unabhängig von der Einkunftsart.¹⁰

Als **Betätigungen** iSd § 1 Abs 1 LVO gelten Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse.¹¹ Beiden ist ein nach außen gerichtetes Handeln einer natürlichen oder juristischen Person, das einer Einkunftsart iSd § 2 Abs 3 EStG (bzw § 7 Abs 2

7 Hilber, Kurzkommentar zur Liebhabereiverordnung § 1 Abs 1 Rz 1.5 ff.

8 Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 331.

9 LRL 2012 Rz 10; Brennstainer/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 4; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² (2007) Rz 318.

10 Umgekehrt ist aber eine Tätigkeit bei Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 1 Abs 1 LVO nicht automatisch unter § 1 Abs 2 LVO zu subsumieren; Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 355; VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 158.

11 Hilber, Kurzkommentar zur Liebhabereiverordnung § 1 Abs 1 Rz 2.3.

KStG) entspricht, immanent. „**Tätigkeit**“ ist ein aktives Tun, etwa das eines Landwirtes (§ 21 EStG), Freiberuflers (§ 22 EStG), Gewerbetreibenden (§ 23 EStG) oder Dienstnehmers (§ 25 EStG). „**Rechtsverhältnisse**“ führen idR zu Einkünften aus Vermögensverwaltung, dh aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG (zB Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) oder – als Form des Duldens – aus der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung beweglicher oder unbeweglicher Wirtschaftsgüter (§§ 28 bzw 29 Z 3 EStG). Die Betätigung kann im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich entfaltet werden.¹²

Liebhabelei liegt bei §-1-Abs-1-LVO-Tätigkeiten nur ausnahmsweise vor, nämlich dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände (insb anhand der Kriterien iSd § 2 Abs 1 LVO) nachvollziehbar ist.¹³

Ein zum Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ermittelter Gesamtverlust (Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) zieht bei diesen Tätigkeiten nicht automatisch die Annahme von Liebhabelei nach sich. Die Ermittlung des Gesamtergebnisses ist vielmehr eine Art Zwischenkontrolle, die der Beurteilung dient, ob im Zeitpunkt der Überprüfung der Betätigung (bereits) ein positives Gesamtergebnis dargestellt werden könnte. Ist das Gesamtergebnis zu diesem Zeitpunkt hingegen negativ, muss noch anhand der Kriterien iSd § 2 Abs 1 LVO das Streben nach künftigen Gewinnen (also einem künftigen Gesamtgewinn) geprüft werden. Ob im konkreten Fall derartige Umstände vorliegen bzw ob sich daraus – trotz des in der „Zwischenkontrolle“ ermittelten Gesamtverlustes – ein Streben nach einem künftigen Gesamtgewinn ableiten lässt, muss von der Abgabenbehörde beurteilt werden.¹⁴

Es ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen, ob anhand objektiver Umstände (objektives Element), wie sie sich im jeweiligen Veranlagungszeitraum darstellen, die Absicht (subjektives Element), einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar ist („**Jahr-für-Jahr-Betrachtung**“).¹⁵

B. Subjektives Element: Gewinn- bzw Überschusserzielungsabsicht

Liebhabelei liegt bei typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten nur vor, wenn die in § 1 Abs 1 erster Teilstrich enthaltene (**subjektive**) **Absicht**, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nicht anhand objektiver

12 *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 322; *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhabelei*² Rz 110.

13 *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhabelei*² Rz 318.

14 Demgegenüber tritt bei der Liebhabereibeurteilung von Tätigkeiten nach § 1 Abs 2 LVO der rechnerische Nachweis eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in den Vordergrund: *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhabelei*² Rz 319 Fn 414; *Brennstener/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG LVO* (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 7.

15 LRL 2012 Rz 12.

Umstände nachvollziehbar ist (Umkehrschluss aus § 1 Abs 1 zweiter Satz LVO).¹⁶ Da das subjektive Element (positives Abgrenzungsmerkmal) nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand **objektiver Kriterien** darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt.¹⁷

- 5 Bei Vorliegen von nachhaltigen Verlusten liegt eine Gesamtgewinn- bzw Gesamtüberschusserzielungsabsicht nur vor, wenn die Betätigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum mit voller Gewinnerzielungsabsicht (Überschusserzielungsabsicht) ausgeübt wird.¹⁸ Besteht aufgrund von eingetretenen Verlusten ein Liebhabereverdacht, ist im konkreten Beurteilungsjahr das tatsächliche Ergebnis für die Beurteilung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht (Überschusserzielungsabsicht) vorliegt, nicht von Bedeutung. Das bedeutet, dass auch bei Gewinnen in einzelnen Jahren eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen ist, wenn für die Betätigung aufgrund der Umstände ein Liebhabereverdacht besteht.

Nach dem Wortlaut der LVO ist es – im Gegensatz zur Liebhabereibeurteilung von Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO – nicht maßgeblich, ob die Betätigung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwarten lässt (§ 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 LVO). Auch die Angemessenheit der Zeitrelation,¹⁹ wie sie bei der großen Vermietung eine Rolle spielt (§ 2 Abs 3 zweiter Satz LVO),²⁰ wird in § 1 Abs 1 LVO nicht genannt. Entscheidend ist bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO (mit Ausnahme der großen Vermietung) allein, dass die Betätigung durch die Gesamtgewinnerzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht) veranlasst ist und diese anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Dies ist für jedes Jahr neu zu beurteilen (Jahr-für-Jahr-Betrachtung).

Auch wenn ein absehbarer **Zeitraum** bei der Liebhabereibeurteilung von Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO nach dem Wortlaut der LVO nicht ausdrücklich maßgeblich ist, wohnt der Liebhabereibeurteilung bei diesen Tätigkeiten dennoch eine gewisse Zeitkomponente inne – nämlich im Rahmen der Frage, ob die Gewinnerzielungs-/Überschusserzielungsabsicht (noch) unterstellt werden kann. Auch nach dem VfGH ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle jedenfalls zu verneinen, wenn die Aussicht auf ein positives Gesamtergebnis so fern liegt, dass die Absicht, einen Gewinn oder Überschuss zu erzielen, nicht mehr ernst genommen werden kann.²¹

16 LRL 2012 Rz 10.

17 LRL 2012 Rz 14; *Hilber*, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar (2010) § 1 Abs 1 Rz 5.2.1.

18 *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 321.

19 Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum.

20 Siehe Rz 22 und § 2 Abs 3 Rz 4 und § 2 Abs 3 Rz 13.

21 VfGH 12.12.1992, V53/91 zu § 1 Abs 3 Z 1 LVO idF BGBl 1990/322 – diese Ansicht kann mE auf die Liebhabereibeurteilung nach geltender Rechtslage angewendet werden; *Hilber*, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar § 1 Abs 1 Rz 5.3.3.

Weiters können auch einzelne Verluste im Rahmen des § 1 Abs 1 LVO für sich gesehen noch nicht zur Verneinung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht führen. Dies gilt selbst dann, wenn die Verluste über einen längeren Zeitraum anfallen. Fallen diese jedoch in einem „unangemessen“ langen Zeitraum an, kann dies zur Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei (ex nunc) führen, weil dann von einer Gewinnerzielungs-/Überschusserzielungsabsicht nicht mehr ausgegangen werden kann.²²

Im Ergebnis muss daher die Absicht darauf gerichtet sein, innerhalb eines angemessenen,²³ mehrjährigen Zeitraumes einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen. Diese Absicht muss sich auch – zumindest langfristig – in den Ergebnissen niederschlagen. Es muss somit eine Beurteilung dahingehend erfolgen, ob sich der Zeitraum, in dem der Mitteleinsatz des Steuerpflichtigen amortisierbar ist, innerhalb dessen bewegt, was bei wirtschaftlich vernünftiger Betrachtung angemessen ist.²⁴ Bspw wird die Absicht, erst in 100 Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen, die Einkunftsquellenvermutung einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO nicht begründen können.

Die **Gewinn-** bzw. **Überschusserzielungsabsicht** ist ein innerer Vorgang **6** (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt.²⁵ Denn nur durch diese Handlungen wird die Absicht für Dritte nachvollziehbar. Allein die Absicht, Gewinne (Gesamtüberschüsse) zu erzielen, genügt daher nicht für das Vorliegen einer Einkunftsquelle; besteht objektiv betrachtet keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus.²⁶ Umgekehrt ist die subjektive Gewinnabsicht aber zu vermuten, wenn sich eine wirtschaftliche Tätigkeit objektiv und dauerhaft als gewinnträchtig darstellt.²⁷ Bei Betätigun-

22 *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 361 mVa BFG 19.2.2018, RV/5100021/2014.

23 Vgl LRL 2012 Rz 14, die auch in diesem Fall von einem absehbaren Zeitraum sprechen.

24 Weiterführend: *Atzmüller*, Unentgeltlicher Betriebserwerb: Geänderte Liebhabereibeurteilung bei langer (Betriebs-)Bestandsdauer? RdW 1998, 773 ff, zu VwGH 22.4.1998, 96/13/0189; *Langheinrich/Ryda*, Probleme der Liebhaberei bei der Vermietung und Verpachtung und der vorläufigen Veranlagung (Verjährung hinsichtlich der Endgültigkeitserklärung), FJ 2001, 84 ff.

25 VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069; VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151; *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 356.

26 *Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 4 mVa VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106; *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 356/1.

27 *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 355.

gen iSd § 1 Abs 1 LVO sind die Bemühungen des sich Betätigenden unter Berücksichtigung seines Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum relevant. Entscheidend ist, dass der sich Betätigende in Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat und nicht, dass sie auch tatsächlich erfolgreich waren. Die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung sind daher ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen. Folglich kommen auch erfolglos gebliebene besonders risikoreiche Betätigungen, bei denen besonders mit wirtschaftlichen Rückschlägen gerechnet werden muss, als Einkunftsquelle in Betracht.²⁸ Auf bloße Wunschvorstellungen des sich Betätigenden kommt es aber nicht an.²⁹

Das **objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen** muss darauf gerichtet sein, Gewinne (Überschüsse) in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen,³⁰ sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) und bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse über die Verluste (Gesamtüberschuss) führen.³¹

- 7 Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ist insb anhand der in § 2 Abs 1 LVO genannten Umstände (**Kriterien**) zu beurteilen.³² Solange die Gewinnerzielungsabsicht (Überschusserzielungsabsicht) nach außen hin nachvollzogen werden kann, liegt **auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle** vor.³³ Wird eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung trotz Vorliegens von Verlusten von der Abgabenbehörde als Einkunftsquelle beurteilt und fallen in späteren Veranlagungszeiträumen weiterhin Verluste an, kann für jeden dieser Veranlagungszeiträume eine (erneute) Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden.³⁴

Die Annahme des Vorliegens einer Einkunftsquelle kann bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen von der Abgabenbehörde widerlegt werden,

28 *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 322; *Hilber*, Kurzkommentar zur Liebhabereiverordnung § 1 Abs 2 Rz 5.8 mVa VwGH 17.9.1997, 93/13/0036.

29 *Brennsteiner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 7; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 322.

30 Kostendeckung reicht daher grundsätzlich nicht aus; *Ehgartner* in *Jakom EStG¹⁶ (2023)* § 2 Rz 234.

31 LRL 2012 Rz 14; *Brennsteiner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 7; *Beiser*, Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012, RdW 2012, 235 (236) sieht in einem positiven Eigenkapital und stillen Reserven ein starkes Indiz für das Streben nach einem positiven Totalerfolg; mE kann daraus aber nicht automatisch der Schluss auf ein Ertragsstreben gezogen werden; so auch BFG 3.10.2016, RV/7103271/2010.

32 Siehe § 2 Abs 1 Rz 1 ff; VwGH 19.3.2008, 2005/15/01512.

33 *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 323.

34 *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 325.

indem von ihr dargestellt wird, dass die Gesamtgewinnerzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht) nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.³⁵

Fehlt die Gewinn- bzw Überschusserzielungsabsicht in späteren Jahren, ist die typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht von Beginn an, sondern – aufgrund der „Jahr-für-Jahr-Betrachtung“ – nur ab jenem Veranlagungszeitraum als Liebhaberei zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lässt.³⁶ Das Vorliegen der Absicht ist periodenübergreifend und nicht auf den Gewinnermittlungszeitraum bezogen zu prüfen; kurzfristige Verluste oder negative Ergebnisse begründen per se noch keine fehlende Gewinnerzielungsabsicht.³⁷

Indizwirkung für das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht) haben private Motive für die Inkaufnahme von Verlusten, zB die Aufrechterhaltung des Betriebes für den Fall der Arbeitslosigkeit, die sonst steuerliche nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger, die Aufrechterhaltung einer Betätigung aus „Familientradition“, die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die iZm der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären, oder die Betätigung aufgrund eines besonderen Interesses an der Sache („Forschergeist“).³⁸ Zu beachten ist aber, dass das Vorliegen von persönlichen Motiven für das Dulden von Verlusten nicht Voraussetzung für die Beurteilung einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO als Liebhaberei ist.³⁹

Als weiteres Indiz für Liebhaberei (aufgrund mangelnder Gesamtgewinnerzielungsabsicht bzw Gesamtüberschusserzielungsabsicht) bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung kann das Vorliegen von **ein oder mehreren anderen Einkunftsquellen**, mit denen die Verluste ausgeglichen werden können, dienen.⁴⁰ Nach dem VwGH-Erk vom 30.1.1991, 90/13/0058, taugt das Vorliegen von weiteren Einkunftsquellen als Indiz für die Liebhabereibeurteilung allerdings nur dort, wo eine zu beurteilende Betätigung typischerweise mit besonderen der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen des sich Betätigenden zusammenhängt (*Anm der Autorin: dh wohl nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO*), was im Falle von Gewerbetreibenden aber regelmäßig nicht

35 Siehe § 2 Abs 1 Rz 1 ff; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 324 f.

36 Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 323.

37 Ehgartner in Jakom EStG¹⁶ § 2 Rz 234.

38 Ehgartner in Jakom EStG¹⁶ § 2 Rz 238 mVa VwGH 9.12.2014, 2000/14/0115, VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314 sowie UFS 24.11.2005, RV/0006-K/05; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 353 mV ua auf UFS 19.6.2006, RV/0182-G/06; Hilber, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar § 2 Abs 1 Rz 7.1.11.

39 Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei² Rz 353.

40 LRL 2012 Rz 57.

der Fall ist. In einer – verglichen mit dem soeben zitierten Erk – jüngeren Entscheidung (Erk vom 28.1.1992, 88/14/0042) hat der VwGH hingegen judiziert, dass Tätigkeiten, die das typische Bild eines Gewerbebetriebes aufweisen, die Vermutung einer steuerlich relevanten Tätigkeit für sich haben. Es ist aber als Indiz einer mangelnden Gewinnabsicht anzusehen, wenn ein Steuerpflichtiger neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkung eine Liebhaberei zu „leisten“. In diese Richtung geht auch das VwGH-Erk vom 5.8.1993, 93/14/0036.⁴¹

Der Beschwerdeführer verfügt neben seinem Einzelhandelsunternehmen über keine Einkunftsquelle, die es ihm erlauben würde, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste aus dem Gewerbebetrieb abzudecken. Dieser Umstand bildet ein gewichtiges Indiz für die Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers.

Auch wenn die VwGH-Rspr zu diesem Thema – wie beschrieben – widersprüchlich ist, kann aus der jüngeren Rspr die Indizwirkung von ein oder mehreren Einkunftsquellen für Liebhaberei abgeleitet werden.⁴²

- 9 Im Gegensatz zur früheren Rspr, in der dem objektiven Tatbestandsmerkmal der Gewinn- und Überschusserzielungsmöglichkeit maßgebliche Bedeutung vor dem subjektiven Ertragsstreben beigemessen wurde, steht in der neueren Rspr das subjektive Ertragsstreben bei ertragsorientierten Betätigungen im Mittelpunkt der Betrachtung im Rahmen des § 1 Abs 1 LVO.⁴³

Die Frage nach dem subjektiven Ertragsstreben ist eine Frage der Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen.⁴⁴

41 Wenngleich darin wieder ein Verweis auf das erwähnte Erk vom 30.1.1991, 90/13/0058, enthalten ist.

42 Zu dieser Thematik im Bereich der Kriterienprüfung siehe § 2 Abs 1 Rz 5.

43 So zB VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050, VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069, VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024 sowie VwGH 28.2.2002, 96/15/0219; aber zB noch VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 356; *Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 7; *Ehgartner in Jakob EStG*¹⁶ § 2 Rz 234; *Hilber*, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar § 1 Abs 1 Rz 5.1.1.

44 VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069; VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151.

Letztendlich liegt bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO Liebhaberei vor, wenn auf Dauer gesehen kein positives Gesamtergebnis erzielt werden kann oder der Steuerpflichtige dies gar nicht beabsichtigt.⁴⁵ 10

C. Objektives Element: Art der Betätigung

In § 1 Abs 1 LVO wird keine Aussage darüber getroffen, welche Einkunftsart iSd § 2 Abs 3 EStG mit der jeweiligen Betätigung begründet wird. Theoretisch kann bei sämtlichen Tätigkeiten, die zu **Einkünften iSd § 2 Abs 3 EStG** führen, eine Einkunftsquelle vermutet werden, wobei eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen ist.⁴⁶ 11

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften im Rahmen des § 1 Abs 1 LVO ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt.⁴⁷ Dabei geht es nicht darum, die Betätigung des Steuerpflichtigen anhand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzepts daraufhin zu untersuchen, ob sie objektiv geeignet ist, Gewinne abzuwerfen (objektive Ertragsfähigkeit ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs 1 LVO⁴⁸), sondern darum, ob die einzelnen **vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen** darauf ausgerichtet sind, einen Gesamterfolg zu erzielen, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist.⁴⁹ Aus diesem Grund kann eine Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO auch dann vorliegen, wenn infolge einer Fehlinvestition Einnahmen ausbleiben, die ernsthafte Absicht der Gewinnerzielung aber klar erwiesen ist.⁵⁰ 12

Ergibt sich aufgrund der **Kriterienprüfung**,⁵¹ dass eine Betätigung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwarten lässt, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.⁵²

45 *Hilber*, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar § 1 Abs 1 Rz 5.3.3.

46 VwGH 20.11.1996, 89/13/0259; VwGH 25.6.1997, 94/15/0235; *Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² Liebhabereiverordnung (Stand 1.10.2021, rdb.at) Rz 355; *Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 4; *Hilber*, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar § 1 Abs 1 Rz 5.2.2.

47 LRL 2012 Rz 16 mVa VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 (ua).

48 *Ehgartner* in Jakom EStG¹⁶ § 2 Rz 234 mVa VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092.

49 VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038 iZm § 2 Abs 1 Z 6 LVO.

50 *Hilber*, Liebhabereiverordnung Praxiskommentar § 1 Abs 1 Rz 5.3.15.

51 Siehe § 2 Abs 1 Rz 1 ff.

52 *Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO (Stand 1.10.2018, rdb.at) Rz 8.