

1. Einkommensteuer

1.1. Der Steuerpflichtige und das steuerpflichtige Einkommen

1.1.1. Persönliche Steuerpflicht der Freiberufler

Natürliche Personen unterliegen der Einkommensteuer (§ 1 Abs 1 EStG).¹ Die Einkommensteuer wird somit auch als „Ertragsteuer der natürlichen Personen“ bezeichnet. Als natürliche Personen sind auch „Freiberufler“ Einkommensteuersubjekt.

Der Begriff des „**freien Berufes**“ wird im EStG (wie auch sonst in der österreichischen Rechtsordnung²) nicht abschließend definiert, in verschiedenen Zusammenhängen aber vorausgesetzt; so bspw iZm der Pauschalierung in § 17 EStG³ und in besonders prominenter Weise als eigener Tatbestand steuerbarer Einkünfte in § 22 Z 1 EStG⁴. Mithilfe der in § 22 Z 1 EStG enthaltenen Aufzählung freiberuflicher Tätigkeiten und Berufsgruppen soll auch der Freiberufler als Einkommensteuerpflichtiger umschrieben werden. Erfasst und in der Folge besprochen werden somit insb

- Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Unterrichtende und Erzieher;
- Ziviltechniker;
- Ärzte, Tierärzte und Dentisten;
- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder;
- Unternehmensberater;
- Versicherungsmathematiker;
- Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren;
- Bildberichterstatter und Journalisten;
- Dolmetscher und Übersetzer.

Die Einkommensteuerpflicht natürlicher Personen und so auch der Freiberufler beginnt mit der vollendeten **Geburt** des Steuerpflichtigen (nicht schon im Mutterleibe)⁵ und endet mit dessen **Tod** (Todeserklärung). Der oder die Erben tritt bzw treten mit dem Todestag des Erblassers in dessen Rechtsstellung ein.⁶ Der ruhende Nachlass ist weder Einkommen- noch Körperschaftsteuersubjekt (die Einkünfte des Nachlasses werden vielmehr schon vor der Einantwortung – und zwar ex tunc mit der Einantwortung – den

1 Im Gegensatz dazu unterliegen juristische Personen des privaten Rechts und somit auch freiberuflich tätige GmbHs der Körperschaftsteuer; siehe dazu im Überblick Abschnitt 2.

2 Vgl auch *Dujmovits in Holoubek/Potacs*, Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts I², 401.

3 Siehe dazu Abschnitt 1.3.5.16.

4 Den „Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit“ ist ein ausführlicher Abschnitt gewidmet; vgl unten Abschnitt 1.2.2.

5 Die mit der vollendeten Geburt einsetzende Steuerrechtsfähigkeit ist damit Voraussetzung für die Steuersubjektivität, die Handlungsfähigkeit der natürlichen Person hingegen nicht. Die abgabenrechtlichen Pflichten des Steuerpflichtigen sind ggf durch dessen gesetzlichen Vertreter wahrzunehmen. Vgl auch *Urnik/Payerer in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1⁴, 74 f.

6 Vgl bspw auch *Jakom/Marschner*, EStG⁹, § 1 Rz 5.

Erben zugerechnet).⁷ Gibt es keine erbserklärten Erben oder treten die Erben die Verlassenschaft nicht an, so besteht mit dem sog „herrenlosen Nachlass“ ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt.⁸

Nach territorialen Gesichtspunkten unterscheidet das EStG zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen. **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 2 EStG). Die Frage, ob ein Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt in Österreich vorliegt, ist nach den Vorschriften des § 26 BAO zu beantworten. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (**Welteinkommensprinzip** oder Universalitätsprinzip). Hat die natürliche Person im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt, so ist sie in Österreich nur **beschränkt steuerpflichtig** (§ 1 Abs 3 EStG). Die beschränkte Steuerpflicht umfasst nur die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte, die jeweils einen bestimmten Inlandsbezug aufweisen müssen (**Territorialitätsprinzip**). Die weiteren Ausführungen beschränken sich auf in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Freiberufler.

1.1.2. Sachliche Steuerpflicht und Steuerbemessungsgrundlage

1.1.2.1. Grundsätze und Begriffsabgrenzungen

Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs 1 EStG). Dieser gesetzlichen Anordnung sind drei Kernaussagen zu entnehmen:

1. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist das **Einkommen**.
2. Die Einkommensteuer ist vom Grundsatz der **Individualbesteuerung** geprägt. Es ist jeweils das Einkommen *einer* natürlichen Person („der Steuerpflichtige“) der Einkommensteuer zu unterwerfen.
3. Es gilt der Grundsatz der **Periodenbesteuerung**. Es ist jeweils das Einkommen zu besteuern, das der Steuerpflichtige *innerhalb eines Kalenderjahres* bezogen hat.

Die mit der ersten Aussage beantwortete Frage nach der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bezieht sich auf den Umfang der Steuerpflicht in sachlicher Hinsicht. Das Gesetz enthält in der Folge eine Legaldefinition des besagten „Einkommens“, die gleichsam als Rezept der Einkommensermittlung verstanden werden kann. Einkommen – und damit die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – ist gem § 2 Abs 2 EStG *„der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a“*.

7 Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 9. Lfg (Jänner 2005) § 1 Tz 34. Siehe zB auch UFS 11.3.2008, RV/2418-W/06, für die Übertragung des Betriebes eines Notars im Erbwege.

8 Vgl Hohenwarter-Mayr in Lang/Schuch/Rust/Staringer, KStG², § 1 Rz 39; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 9. Lfg (Jänner 2005) § 1 Tz 34.

Bei der Ermittlung des Einkommens als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist daher wie folgt vorzugehen:

| | | |
|---|---|--|
| + | Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) | } jeweils ausgehend von einzelnen Einkunftsquellen |
| + | Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) | |
| + | Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) | |
| + | Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) | |
| + | Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) | |
| + | Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) | |
| + | Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG) | |
| = | Gesamtbetrag der Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG | |
| - | Sonderausgaben (§ 18 EStG) | |
| - | außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 EStG) | |
| - | Freibeträge nach den §§ 105 und 106a EStG | |
| = | Einkommen iSd § 2 Abs 2 EStG = Bemessungsgrundlage für den Tarif (§ 33 Abs 1 EStG) | |

Tab 1: Ermittlung des Einkommens iSd § 2 Abs 2 EStG

Die Zuordnung einzelner *Einkunftsquellen* (als kleinste Einheiten steuerlich relevanter Betätigung) zu bestimmten *Einkunftsarten* kann dabei als erste Kategorisierung steuerlich relevanter Betätigung verstanden werden. Die Summe der Einkünfte aus sämtlichen (sieben) Einkunftsarten wird als *Gesamtbetrag der Einkünfte* bezeichnet.⁹ Mittels Berücksichtigung weiterer Abzugspositionen¹⁰ leitet sich hieraus das *Einkommen* ab. Das Zusammenspiel von Einkunftsquelle, Einkunftsart, Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen kann somit wie folgt illustriert werden:



Abb 1: Von der Einkunftsquelle zum Einkommen

Auf das wie dargestellt ermittelte **Einkommen** ist idR der **Tarif** gem § 33 Abs 1 EStG anzuwenden.¹¹ Die nach Anwendung des Tarifs ermittelte Einkommensteuer ist in der Folge noch um die **Absetzbeträge** gem § 33 Abs 4 bis 6 EStG (Kinderabsetzbetrag, Alleinverdienerabsetzbetrag, Alleinerzieherabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag, Verkehrsabsetzbetrag, Pendlereuro, Pensionistenabsetzbetrag) zu vermindern.

⁹ Zu den einzelnen Einkunftsarten und zum Gesamtbetrag der Einkünfte siehe Abschnitt 1.1.2.3., zu den einzelnen Einkunftsarten auch Abschnitt 1.2.1.2. (betriebliche Einkünfte) und Abschnitt 1.2.1.3. (außerbetriebliche Einkünfte).

¹⁰ Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge iSd §§ 105 und 106a EStG; siehe dazu ausführlich die Abschnitte 1.1.2.4., 1.1.2.5. bzw 1.1.2.6.

¹¹ Vgl dazu Abschnitt 1.7.

Schon der Begriff der „Einkunftsquelle“ setzt im Übrigen eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Für das Vorliegen von Einkünften ist daher erforderlich, dass die zugrunde liegende Tätigkeit des Steuerpflichtigen (die grds unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG fällt¹²) ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses¹³ erkennen lässt.¹⁴ Die Sphäre der Einkommenserzielung wird dabei mithilfe der **Liebhabereigrundsätze** von jener der Einkommensverwendung abgegrenzt.¹⁵

Eine weitere der Ermittlung der Einkünfte und des Einkommens vorgelagerte Frage betrifft die Frage der **Zurechnung** von Einkünften zu den Steuersubjekten, also das Auffinden von Bezügen zwischen Steuertatbestand und Steuersubjekt.¹⁶ Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sind grds demjenigen, der den Beruf ausübt, zuzurechnen.¹⁷ Für sog „**höchstpersönliche Tätigkeiten**“ enthält das EStG seit dem AbgÄG 2015¹⁸ eine ausdrückliche Zurechnungsregel (§ 2 Abs 4a EStG):¹⁹ *„Einkünfte [...] aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit sind der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.“* Für die genannten Berufsgruppen (taxative Aufzählung²⁰) ist bei der Abrechnung der Leistungen über eine Körperschaft somit zu überprüfen, ob die Körperschaft unter dem Einfluss der leistungserbringenden Person (oder eines dieser Angehörigen²¹) steht, ob die Person also (bspw aufgrund der Beteiligungshöhe) wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann. Darüber hinaus ist – entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis²² – zu prüfen, ob die Körperschaft über einen eigenständigen, sich von besagter Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Dabei ist (weiterhin) insb auf die über bloße Hilfstätigkeiten hinausgehende Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen.²³

IZm der Einkünftezurechnung („Einkünftesplitting“), aber auch ganz generell im Bereich der **Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen**²⁴ legen Judikatur und Verwal-

12 LRL 2012, Rz 4.

13 Im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten wird gem § 2 Abs 4 EStG vom „Gewinn“, im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten vom „Überschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten)“ gesprochen; vgl dazu Abschnitt 1.2.1.

14 Dies wird aus der Umschreibung der Einkünfte als „Gewinn“ bzw „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ abgeleitet; vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, Tz 45.

15 Vgl dazu ausführlich Abschnitt 1.1.2.2.

16 Vgl dazu auch *Jakom/Laudacher*, EStG⁹, § 2 Rz 34.

17 Vgl VwGH 22.3.1963, 2052/62; EStR 2000, Rz 1186.

18 BGBl I 2015/163.

19 Vgl dazu bspw kritisch *Peyerl*, SWK 2016, 660 ff; *Marschner/Renner*, SWK 2016, 349 ff; *Tratlehner*, BFGjournal 2016, 16 ff und 56 ff.

20 ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3. Neben den für Freiberufler relevanten „höchstpersönlichen Tätigkeiten“ ist auch die Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (zB Geschäftsführer einer GmbH) von der Zurechnungsregel erfasst.

21 Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 2.

22 EStR 2000, Rz 104. Hier wird darüber hinaus ausdrücklich auch auf das Kriterium der Nutzung von Marktchancen abgestellt.

23 ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3 f.

24 Zum weiten Verständnis des Begriffes der „nahen Angehörigen“ vgl EStR 2000, Rz 1129.

tungspraxis einen strengen Maßstab in Bezug auf die Anerkennung von Vereinbarungen an, da naturgemäß ein die Fremdüblichkeit gewährleistender Interessengegensatz fehlt. Es soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese jedoch idR entweder gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterliegen.²⁵ Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden daher nach stRsp – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit iES).²⁶

IZm einer freiberuflichen Berufstätigkeit ist eine gemeinsame Einkunftsquelle unter nahen Angehörigen nur dann denkbar, wenn die beteiligten Personen die gleiche Ausbildung oder Berufsbefugnis aufweisen oder berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit Berufsfremden (dh Personen, die nicht die für einen freien Beruf erforderliche Vorbildung besitzen) zulassen (so zB § 68 Abs 1 Z 2 WTBG für Ehegatten und Kinder von an der Gesellschaft beteiligten Berufsberechtigten).²⁷

1.1.2.2. Liebhaberei bei freiberuflicher Tätigkeit

Der Begriff der „Einkunftsquelle“ setzt eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine Vermögensvermehrung zu erreichen. Für das Vorliegen von Einkünften ist daher erforderlich, dass die zugrunde liegende Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses²⁸ erkennen lässt.²⁹ Die Sphäre der Einkommenserzielung wird dabei mithilfe der **Liebhabereigrundsätze** von jener der Einkommensverwendung abgegrenzt.³⁰ Ist eine Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen, stellt sie keine Einkunftsquelle (sondern Einkommensverwendung) dar. Die Beurteilung erfolgt anhand der (ua) zu § 2 Abs 3 EStG ergangenen Liebhaberei-Verordnung,³¹ deren Anwendung durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst wird.³² Die Liebhaberei-Verordnung unterscheidet zwischen der Liebhabereivermutung und der Einkünftevermutung.³³

25 Vgl EStR 2000, Rz 1127.

26 EStR 2000, Rz 1130. Weiters für viele *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹, Tz 57. Zu einer als fremdüblich beurteilten Vermietung einer Arztpraxis zwischen nahen Angehörigen vgl bspw BFG 18.11.2015, RV/3100919/2010.

27 Vgl EStR 2000, Rz 1186.

28 Vgl zu den Begriffen schon FN 13, weiters Abschnitt 1.2.1.

29 Vgl bereits FN 14.

30 EStR 2000, Rz 102; LRL 2012, Rz 3.

31 BGBl 1993/33 idGF.

32 Vgl LRL 2012, Rz 5.

33 Vgl auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹, Tz 46. Daneben kennt die LVO noch Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (vgl § 1 Abs 3 LVO).

Liebhaberei wird gem § 1 Abs 2 LVO bei einer Betätigung vermutet, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern,
 - die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und
 - typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise³⁴ auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Liebhabereivermutung kann **widerlegt** werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (iSd § 3 LVO) erwarten lässt (§ 2 Abs 4 LVO). Kann das Gesamtbild der Verhältnisse mithilfe einer solchen Prognoserechnung noch nicht endgültig beurteilt werden, ist die Erlassung vorläufiger Bescheide iSd § 200 BAO zulässig.³⁵

Einkünfte werden hingegen gem § 1 Abs 1 LVO bei einer nicht unter die Liebhabereivermutung fallenden Betätigung vermutet, wenn sie durch die anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, veranlasst ist. Das Vorliegen dieser Absicht ist insb anhand der folgenden Umstände zu beurteilen (**Kriterienprüfung**; § 2 Abs 1 LVO):

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste;
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen;
- Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird;
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und auf die Preisgestaltung;
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung (längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen oder Ausgaben für diese Betätigung) liegen jedenfalls Einkünfte vor (**Anlaufzeitraum**), außer es ist damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist das Gesamtbild der Verhältnisse zu würdigen, um festzustellen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist (§ 2 Abs 2 LVO).³⁶

34 Es ist also nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist; VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128.

35 Vgl zB VwGH 30.7.2002, 96/14/0116.

36 Vgl zB UFS 29.11.2010, RV/0584-K/08, für einen Fall, in dem das Vorliegen von Einkünften nach Ablauf des Anlaufzeitraumes für einen Wahlarzt nicht angenommen werden konnte. Zu den steuerlichen Auswirkungen der dadurch bewirkten Betriebsaufgabe vgl Abschnitt 1.6.2.

Die in § 22 Z 1 lit b EStG aufgezählten „**Katalogberufe**“³⁷ und die in § 22 Z 1 lit c EStG genannten Tätigkeiten werden als typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten idR unter die **Einkünftevermutung** des § 1 Abs 1 LVO fallen, sodass das Vorliegen einer Einkunftsquelle grds vermutet wird und die Kriterienprüfung vorzunehmen ist.³⁸ Dabei sind ergänzend aber folgende – zT der deutschen Rsp³⁹ entnommene – Überlegungen anzustellen:

Die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten (wie von Gewinnen) aus selbständiger Tätigkeit setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die Absicht hatte, einen Gewinn zu erzielen. Zwar ist die Gewinnerzielungsabsicht in § 22 EStG nicht ausdrücklich normiert, nach völlig hL wird diese aber über die Negativabgrenzung in § 23 Z 1 EStG in § 22 EStG importiert.⁴⁰ Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kann eine Betriebsführung sein, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Für die Katalogberufe spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass sie in der Absicht betrieben werden, Gewinne zu erzielen. Tätigkeiten dieser Art sind regelmäßig nicht dazu bestimmt oder geeignet, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen.⁴¹ Der Anscheinsbeweis in Bezug auf die Gewinnerzielungsabsicht entfällt aber, wenn die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe des Steuerpflichtigen für die Fortführung des verlustbringenden Unternehmens bestimmend waren. Dies ist aber nicht schon aufgrund des Umstandes, dass die Tätigkeiten der Katalogberufe häufig aus Passion betrieben werden, der Fall.⁴² Persönliche und damit steuerlich unbeachtliche Motive sind aber bspw die Möglichkeit des Ausgleichs von Verlusten mit anderen Einkünften,⁴³ die Möglichkeit der Geltendmachung von (anteiligen) Fixkosten für ein auch privat genutztes Grundstück, das Aufrechterhalten der Praxis, um Angehörigen die spätere Praxisübernahme zu ermöglichen, und die Aufrechterhaltung der gesellschaftlich

37 Die in § 22 Z 1 lit b EStG aufgezählten Berufe werden auch als „Katalogberufe“ bezeichnet; siehe zB Jakom/Vock, EStG⁹, § 22 Rz 41.

38 Vgl zB VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131 (zu einem Arzt); UFS 25.9.2003, RV/1152-L/02 (zu einem Ziviltechniker); 30.3.2007, RV/2117-W/05 (zu einem Arzt); 6.11.2007, RV/0469-K/06 (zu einem Ziviltechniker/Architekten); 20.1.2009, RV/0049-F/08 (zu einer „Tätigkeit als Sachverständiger“, die zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führte); 7.4.2009, RV/0001-W/06 (zu einem Ziviltechniker/Architekten); 29.11.2010, RV/0584-K/08 (zu einem Wahlarzt); weiters LRL 2012, Rz 211 (zu einem Arzt). Siehe außerdem UFS 12.7.2012, RV/3417-W/10 (zu einem Psychotherapeuten).

39 Die deutsche Rsp zur Liebhaberei gründet sich unmittelbar auf die auch nach dem dEStG für die Annahme von Einkünften aus selbständiger Arbeit erforderliche Gewinnerzielungsabsicht; vgl die in der Folge zitierten Urteile.

40 So zB ausdrücklich *Büsser/Hofstätter* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, 40. Lfg (Oktober 2007) § 22 Tz 5; im Ergebnis ebenso *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG (Stand 1.11.2007, rdb.at) § 22 Anm 5; Jakom/Vock, EStG⁹, § 22 Rz 1. Vgl weiters unten Abschnitt 1.2.1.2.

41 So zB BFH 22.4.1998, XI R 10/97; 14.12.2004, XI R 6/02; FG Münster 14.12.2011, 7 K 3913/09 E, 7 K 1731/10 E, 7 K 2134/11 E, Rz 46; FG Köln 13.6.2012, 5 K 3525/10, Rz 43 (alle zu Rechtsanwälten).

42 Vgl BFH 14.12.2004, XI R 6/02. Vgl aber auch VwGH 28.4.1980, 2256/77, zu einem angestellten Spitalsarzt, der aus einer freiberuflichen Nebentätigkeit über acht Jahre hinweg erhebliche Verluste ausweist, weil er regelmäßig Patienten kostenlos behandelt. Dazu *Takacs*, Die Besteuerung der freien Berufe, III.2.

43 Anders in Bezug auf den zugrunde liegenden Sachverhalt aber BFH 22.4.1998, XI R 10/97; in Abgrenzung dazu BFH 14.12.2004, XI R 6/02.

honorigen Stellung eines Berufsangehörigen („Sozialprestige“) bei gleichzeitiger Steuerersparnis.⁴⁴ Im Einzelfall kann es also durchaus denkbar sein, dass die Tätigkeit unter die Liebhabereivermutung fällt (die in der Folge dem allgemeinen Grundsatz entsprechend nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden kann).

Auch für **freiberufliche Tätigkeiten** iSd § 22 Z 1 lit a EStG kommt im Hinblick auf die der Berufstätigkeit womöglich zugrunde liegenden, in der Lebensführung begründeten Neigungen die Liebhabereivermutung in Betracht.⁴⁵ Eine allgemeine Zuordnung dieser Tätigkeiten zu den Betätigungen mit (widerlegbarer) Liebhabereivermutung ist aber verfehlt. Erforderlich sind jedenfalls Feststellungen dahingehend, ob die konkret vorliegende Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten (nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen abstellenden) Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist.⁴⁶ Umgekehrt kann der Steuerpflichtige aber auch keine im Einzelfall nicht vorliegende Neigung geltend machen.⁴⁷ Die Beurteilung ist hier in der Praxis noch stärker vom jeweiligen Einzelfall abhängig, als dies iZm den Katalogberufen des § 22 Z 1 lit b EStG der Fall ist.

1.1.2.3. Gesamtbetrag der Einkünfte und Verlustausgleich

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Einkommens, also der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, ist gem § 2 Abs 2 EStG „*der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben*“.

Diese Bestimmung verlangt zunächst die Identifikation der in § 2 Abs 3 EStG genannten **Einkunftsarten**. Zu den referenzierten Einkunftsarten gehören nur:⁴⁸

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG);
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG);
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG);
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG);
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG);
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG);
7. sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG.

44 Vgl zB BFH 31.5.2001, IV R 81/99; 14.12.2004, XI R 6/02; 18.4.2013, VIII B 135/12; FG Köln 19.5.2010, 10 K 3679/08; FG Münster 14.12.2011, 7 K 3913/09 E, 7 K 1731/10 E, 7 K 2134/11 E, Rz 47 ff; FG Köln 13.6.2012, 5 K 3525/10, Rz 43 und 50.

45 Vgl zB VwGH 21.2.2013, 2009/13/0039 („[...] den Fall in rechtlicher Hinsicht aber im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung 1993 beurteilt, als ob es um Aufwendungen des Beschwerdeführers als bildender Künstler, Vortragender und Schauspieler ginge“); UFS 25.5.2004, RV/4068-W/02 (zur „schriftstellerisch-wissenschaftlichen“ Tätigkeit eines pensionierten Arztes); 11.10.2012, RV/2043-W/09 (zu einem Fachschriftsteller und Drehbuchautor).

46 VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290 (zu einem Bildberichterstatte).

47 VwGH 30.7.2002, 96/14/0116 (zu einer schriftstellerischen Tätigkeit).

48 Ein inhaltlicher Überblick über die sieben Einkunftsarten findet sich in Abschnitt 1.2.1. Den Einkünften aus selbständiger Arbeit ist in der Folge und in Anbetracht der besonderen Bedeutung für Freiberufler ein eigener Abschnitt gewidmet (Abschnitt 1.2.2.).

Die Aufzählung ist taxativer Natur. Vermögenszuflüsse, die keiner dieser sieben Einkunftsarten zugeordnet werden können (so zB Schenkungen, Erwerbe von Todes wegen, Schmerzensgeld und Lotteriegewinne⁴⁹), sind nicht steuerbar und unterliegen daher nicht der Einkommensteuer.⁵⁰ Die Summe der Einkünfte aus den genannten Einkunftsarten wird als „Gesamtbetrag der Einkünfte“ bezeichnet.

Im Zuge der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ist (und soweit nicht ausdrücklich eine Verlustausgleichsbeschränkung oder ein Verlustausgleichsverbot normiert ist⁵¹) der Ausgleich der Verluste, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben (**Verlustausgleich**), vorzunehmen. Ungeachtet dessen, dass in § 2 Abs 4 EStG nur von positiven Einkünften („Gewinn“, „Überschuss“) die Rede ist, ergibt sich aus der Definition des Einkommens in § 2 Abs 2 EStG doch, dass unter dem „Gesamtbetrag der Einkünfte“ iSd § 2 Abs 3 EStG der Saldo aus der Summe der positiven Einkünfte und der Summe der negativen Einkünfte (= Verluste) iSd § 2 Abs 3 EStG zu verstehen ist.⁵² Sofern Verluste außerhalb der Einkunftsarten (zB ein Spielverlust) oder im Rahmen einer Liebhaberei⁵³ anfallen, sind sie einkommensteuerrechtlich unbeachtlich.⁵⁴

Der Verlustausgleich folgt einem dreistufigen Schema:

1. innerbetrieblicher Verlustausgleich
2. horizontaler Verlustausgleich
3. vertikaler Verlustausgleich

Dieses Schema leitet sich unmittelbar aus dem bereits dargestellten Zusammenspiel von Einkunftsquelle, Einkunftsart und Gesamtbetrag der Einkünfte ab, welches hier noch einmal in Erinnerung gerufen werden soll:



Abb 2: Zusammenspiel von Einkunftsquelle, Einkunftsart und Gesamtbetrag der Einkünfte

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte sind in einem ersten Schritt für jede einzelne (betriebliche wie außerbetriebliche) Einkunftsquelle die Einkünfte zu ermitteln. Im Zuge dessen ist ein **innerbetrieblicher Verlustausgleich** vorzunehmen. Die Bezeichnung „innerbetrieblicher“ Verlustausgleich ist zu eng, da auch der Verlustausgleich innerhalb einzelner Einkunftsquellen im außerbetrieblichen Bereich vorzunehmen ist.⁵⁵ Besonders augenscheinlich ist die Bedeutung dieser Stufe des Verlustausgleichs aber im

49 Werden diese allerdings in Rentenform geleistet, liegen sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG („wiederkehrende Bezüge“) vor.

50 Vgl bspw *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 53. Lfg (Dezember 2012) § 2 Tz 18.

51 Siehe zu den allgemeinen Verlustausgleichs- (und -abzugs-)Verboten Abschnitt 1.1.2.7. Ein Hinweis auf die besonderen Verlustausgleichsbeschränkungen und -verbote, die sich auf spezifische außerbetriebliche Einkunftsarten beziehen, findet sich jeweils im Zuge der Kurzdarstellung der betroffenen Einkunftsart in Abschnitt 1.2.1.3. Die im betrieblichen Bereich vorgesehenen besonderen Verlustausgleichsbeschränkungen und -verbote iZm Kapital- und Grundvermögen werden in Abschnitt 1.3.7. bzw 1.3.8. behandelt.

52 *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG, 53. Lfg (Dezember 2012) § 2 Tz 114.

53 Siehe dazu oben Abschnitt 1.1.2.2.

54 EStR 2000, Rz 151.

55 Vgl zB *Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 14. Lfg (April 2010) § 2 Tz 174.

betrieblichen Bereich, weil dadurch bewirkt wird, dass sämtliche positiven und negativen Ergebnisse aus der laufenden Tätigkeit, aus allfälligen Veräußerungs- und Aufgabevorgängen sowie Übergangsergebnisse (und zwar jeweils unabhängig davon, ob sie dem vollen oder einem ermäßigten Steuersatz unterliegen) saldiert werden.⁵⁶

Beispiel

Ein Rechtsanwalt erzielt im Jahr des Eintritts in den Ruhestand aus seiner anwaltlichen Tätigkeit ein laufendes Ergebnis iHv EUR -10.000,-. Es handelt sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit b TS 3 EStG. Mitte des Jahres veräußert er seinen Betrieb mit einem Gewinn von EUR 90.000,-. Es handelt sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 5 iVm § 24 Abs 1 Z 1 TS 1 EStG. Angenommen sei, dass ihm für diesen Veräußerungsgewinn die Progressionsermäßigung des § 37 Abs 1 TS 1 iVm Abs 5 EStG (Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz)⁵⁷ zusteht und er diese in Anspruch nehmen möchte. Nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleichs ergeben sich für den freiberuflichen Betrieb Einkünfte iHv EUR 80.000,-. Nur diese (und nicht der gesamte Veräußerungsgewinn iHv EUR 90.000,-) sind der begünstigten Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz zugänglich. Es ist daher nicht zulässig, mit dem Veräußerungsgewinn isoliert von den laufenden Einkünften aus demselben Betrieb zu verfahren (und ihn in voller Höhe dem halben Durchschnittssteuersatz zu unterwerfen), und die negativen laufenden Einkünfte mit allfälligen positiven Einkünften anderer Einkunftsarten (zB mit einem Gewinn aus einem Gewerbebetrieb, den der Rechtsanwalt neben seiner Kanzlei unterhält), die zum vollen Tarif zu besteuern sind, zu verrechnen.

In welcher Reihenfolge der Steuerpflichtige den innerbetrieblichen Verlustausgleich bei mehreren Ergebniskomponenten vornimmt, ist ihm freigestellt.⁵⁸ Es darf daher die für den Steuerpflichtigen günstigste Reihenfolge gewählt werden.

Steht der Saldo für jede einzelne Einkunftsquelle nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleichs fest, ist in einem nächsten Schritt das Ergebnis für jede einzelne der sieben Einkunftsarten isoliert zu ermitteln. Innerhalb jeder Einkunftsart ist dabei der **horizontale Verlustausgleich**, also der Ausgleich positiver und negativer Einkünfte auf Ebene derselben Einkunftsart, vorzunehmen. Ein horizontaler Verlustausgleich ist dabei insb auch bei Einkünften vorzunehmen, die dem ermäßigten Steuersatz (§ 37 EStG) unterliegen. Verluste reduzieren den dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Betrag, da die begünstigt besteuerten Einkünfte nie höher sein können als die insgesamt aus der betreffenden Einkunftsart erzielten Einkünfte.⁵⁹

Beispiel (Fortsetzung)

Neben den oben genannten Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv EUR 80.000,- (die der Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz zugänglich sind) erzielt der Rechtsanwalt auch einen Verlust aus schriftstellerischer Tätigkeit iHv EUR 2.000,-. Es handelt sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG.

Nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleichs ergeben sich Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv EUR 78.000,-. Die Verluste aus einem (dem schriftstellerischen) freiberuflichen

56 Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁹, § 2 Rz 122; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 14. Lfg (April 2010) § 2 Tz 174.

57 Vgl dazu Abschnitt 1.5.2.1.

58 EStR 2000, Rz 152.

59 EStR 2000, Rz 154.