

I. Einkommensteuer

A. Begriffsbestimmung: Vermögensverwaltende Vermietung – gewerbliche Vermietung

Die Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“¹ umfasst – unabhängig von der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung – die **entgeltliche Überlassung** eines Wirtschaftsgutes **zum Gebrauch** und/oder zur Nutzung;² maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes.³ Diese „**vermögensverwaltende Vermietung**“ liegt nur vor, wenn es sich um eine **reine Gebrauchsüberlassung** handelt.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören insbesondere Einkünfte aus

- Vermietung unbeweglichen Vermögens (Vermietung von Wohnungen, Geschäftsräumen),
- Verpachtung von Unternehmen, Vermietung und Verpachtung von Produktionsanlagen,
- Überlassung von Rechten.⁴

¹ § 28 EStG.

² VwGH 19.2.1997, 94/13/0239, VwGH 9.7.1997, 94/13/0238.

³ VwGH 21.5.1985, 85/14/0023.

⁴ *Doralt*, Steuerrecht 2016/17 Tz 25.

Zu den **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** gehören auch Abstandszahlungen (Ablösen), die der Hauseigentümer aus Anlass der Begründung, Änderung oder Auflösung eines Mietverhältnisses erhält, auch wenn sie nicht vom Mieter, sondern von einem Dritten geleistet werden, da sie mit der Nutzung der Einkunftsquelle, dem Miethaus, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen;⁵ nicht hingegen Ablösen für einzelne Einrichtungsgegenstände.⁶ Mietkautionen, über die der Vermieter nur unter bestimmten Voraussetzungen verfügen kann, fließen nur (erst) im Fall der widmungsgemäßen Verwendung zu. Soweit Mietkautionen als Schadenersatz für Vermögensschäden anzusehen sind, sind sie nicht steuerbar.⁷

Auch das **Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit** fällt unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.⁸ Ist im Entgelt für eine zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumte Nutzung eines Gebäudes auch eine Abgeltung der durch diese Nutzungseinräumung eintretenden Wertminderung des Gebäudes enthalten, unterliegt dieser Teil nicht der Einkommensteuer.⁹

Schadenersatzleistungen, die den Ausfall von Einnahmen ausgleichen, sind steuerpflichtig.¹⁰ In gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes führt seit 1.1.2012 auch die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes oder die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes durch den Eigentümer – vergleichbar der Unter Vermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.¹¹

Stehen den von den Miethaltern an den Vermieter geleisteten Betriebskosten bei diesem keine entsprechenden Werbungskosten gegenüber, sind diese Betriebskosten(-teile) auf jeden Fall als Einnahme zu erfassen.¹²

⁵ VwGH 16.5.1958, 1070/57.

⁶ VwGH 27.3.1973, 1094/72.

⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6408.

⁸ VfGH 8.10.1968, B 26/68; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317.

⁹ VwGH 26.2.1969, 0115/68; VwGH 30.5.1972, 2245/71.

¹⁰ VwGH 14.10.1981, 3087/79.

¹¹ Vgl EStR 2000 Rz 6409.

¹² Vgl EStR 2000 Rz 6413.

BEISPIEL

Der Hauseigentümer verwaltet sein vermietetes Haus selbst. Nach dem Mietrechtsgesetz¹³ darf er hiefür pro Quadratmeter Nutzfläche von den Mietern einen bestimmten Betrag verlangen. Diese Verwaltungskostenpauschale beträgt 2018 EUR 3,59.

Lösung

Dieser Betrag ist auch bei der Behandlung der Betriebskosten als Durchlaufosten als Einnahme zu erfassen.

Betriebskosten für vorübergehend **leer stehende Wohnungen** sind auch bei Inanspruchnahme der Durchlaufregelung als Werbungskosten **abzugsfähig**.¹⁴

BEISPIEL

Es werden einzelne bewegliche Vermögensgegenstände gelegentlich vermietet.

Lösung

Die außerbetriebliche, gelegentliche Vermietung von einzelnen beweglichen Vermögensgegenständen fällt nicht unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern unter die sonstigen Einkünfte.¹⁵

Eine Vermietungstätigkeit geht nur dann über die **reine Vermögensverwaltung** hinaus und führt zur **gewerblichen Vermietung**, wenn gegenüber dem Mieter zusätzliche Serviceleistungen erbracht werden. Die notwendige laufende Verwaltungsarbeit und die damit verbundene notwendige Werbetätigkeit allein machen die Vermietung noch nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit erreicht ein Ausmaß, das sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint.

¹³ § 22 MRG in Verbindung mit § 15a Abs 3 Z 2 MRG.

¹⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6413.

¹⁵ § 29 Z 3 EStG.

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes sind zusätzliche Leistungen erforderlich, die für einen Gewerbebetrieb typisch sind. **Gewerbliche Tätigkeiten** sind:

- die Vermietung von Abstellplätzen oder Garagenboxen, wenn zur Überlassung von Räumen weitere Leistungen wie **Beaufsichtigung** oder **Serviceleistungen** hinzukommen;
- die **ständig wechselnde kurzfristige Vermietung** von Ausstellungsräumen, Tennisplätzen, Campingplätzen oder von Sälen;
- die Vermietung von Wohnungen oder Schlafstellen nach Art eines **Beherbergungsbetriebes**;
- die **kurzfristige Wohnungsvermietung** einer **größeren Anzahl** eingerichteter **Ferienwohnungen**.¹⁶

Folgende Nebenleistungen – die üblicherweise erbracht werden – führen zu **keinen gewerblichen Einkünften**¹⁷:

- Beistellung eines **Hausbesorgers**, **Schneeräumung**, **Müllabfuhr**;
- Zurverfügungstellung von **Gemeinschaftsräumen**, Waschküche, Sauna, Bad;
- Bereitstellung von **Heizwärme** und **Warmwasser**;
- **gelegentliche Überwachung**;

Werden neben der bloßen Vermietung folgende Nebenleistungen erbracht, dann handelt es sich um eine **gewerbliche Vermietung**.¹⁸

- **Verpflegung der Mieter** bei Vermietung von mehr als zehn Betten;
- **tägliche Reinigung** bei Vermietung von mehr als zehn Betten;
- **Überwachung** von Parkplätzen;
- **Reinigung** sanitärer Anlagen;
- **Platzpflege**;
- Strom- und Wasserversorgung beim Betrieb von Campingplätzen.

Ob Vermögensnutzung von Privatvermögen (bloße **Vermögensverwaltung**) oder **gewerbliche Vermögensverwertung** vorliegt, ist immer eine Sachver-

¹⁶ Vgl EStR 2000 Rz 5434.

¹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5437.

¹⁸ Vgl EStR 2000 Rz 5438.

haltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist,¹⁹ und lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. In Zweifelsfällen wird jedoch darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.²⁰

Bei den **betrieblichen Einkünften** (so auch bei den gewerblichen) werden die Einkünfte durch Bilanzierung oder durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Bei den **außerbetrieblichen Einkünften** (so auch bei Vermietung und Verpachtung) werden die Einkünfte durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt.

Die Beteiligung am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** ist kein geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung einerseits und gewerblicher Tätigkeit andererseits. Entscheidendes **Auslegungskriterium** ist somit allein die **Art** (die **Qualität**) des **Tuns**, Tätigwerdens.²¹

Wer wie ein gewerblicher Händler oder sonst gewerblich Tätiger agiert, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.²²

Wird eine Wohnung (ein Gebäude) zunächst viele Jahre vermietet, findet der Vermieter jedoch nach der Kündigung durch den Mieter – trotz laufender Vermietungsbemühungen – keinen Nachmieter, ist die für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung **erforderliche Vermietungsabsicht** erst dann nicht mehr gegeben, wenn entweder die Immobilie **objektiv erkennbar für private Zwecke** gewidmet wird oder sonst **objektiv erkennbar die Bemühungen, Mieter zu finden, beendet werden**. Die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potenziellen Käufern steht dabei der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht entgegen. Von einer Vermietungsabsicht ist allerdings dann nicht mehr auszugehen, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibt und der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornimmt.²³

¹⁹ VwGH 13.5.1988, 84/14/0077; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161.

²⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5424.

²¹ VwGH 22.6.1983, 81/13/0158.

²² Vgl EStR 2000 Rz 5425.

²³ VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069, EStR 2000 Rz 6402a.

Hat sich jedoch der Mieter vertraglich zur Vornahme von **Investitionen** verpflichtet, so fließen dem Vermieter die entsprechenden Einnahmen bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Investition zu und führen, je nach der Art der Investition, zu **Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand** und sind entweder **sofort absetzbare** oder **verteilt abzugsfähigen Werbungskosten**. Eine mit der laufenden Miete verrechnete Mieterinvestition stellt eine Mietvorauszahlung dar und ist vom Vermieter zum Zeitpunkt der Beendigung der Mieterinvestition zur Gänze als Einnahme zu erfassen.²⁴

BEISPIELE FÜR DIE GEWERBLICHE VERMIETUNG

- Verpflegung;
- Vermietung von Büros oder Garagen mit Bereitstellung eines Wachdienstes;
- Reinigungspersonal;
- gemeinsame Telefonzentrale;
- ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Ausstellungsflächen;
- Vermietung von Schlafstellen nach Art eines Beherbergungsbetriebes.

Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken, auf die der **besondere Steuersatz**²⁵ anwendbar ist, steht dem **Abzug von Werbungskosten** bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung **nicht entgegen**. Der laufende Aufwand inklusive der Fremdmittelkosten für die Anschaffung bzw Herstellung des Mietobjektes und die Absetzung für Abnutzung sind daher für Zeiträume bis zur Beendigung der Vermietungsabsicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, deren Veräußerung am Ende der Vermietung bereits beabsichtigt ist.²⁶

²⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6407.

²⁵ § 30a Abs 1 EStG.

²⁶ Vgl EStR 2000 Rz 6421.

1. Wohnraumvermietung über Online-Plattformen

Online-Plattformen (wie bspw Airbnb) zur Buchung und Vermietung von privaten Unterkünften boomen. Daher ist es notwendig, die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen des Vermieters zu prüfen, ob und unter welchen Voraussetzungen Steuerpflicht besteht und weiters inwieweit eine Gewerbeberechtigung notwendig ist.

Bei der **Beherbergung** wird zwischen der Privatzimmervermietung, dem freien Gewerbe und dem reglementierten Gastgewerbe unterschieden.

Werden **Privatzimmer** durch Hausangehörige (nicht mehr als zehn Betten ohne Zusatzleistungen wie Frühstück, Bettwäsche und Handtücher tauschen, Reinigung und ohne Angestellte) vermietet, wird **keine Gewerbeberechtigung** notwendig sein.²⁷

Eine Frühstückspension mit nicht mehr als zehn vermietbaren Betten ist ein **freies Gewerbe**.²⁸

Bei mehr als zehn vermietbaren Betten unterliegt die Tätigkeit dem **reglementierten Gewerbe**. In diesem Fall ist ein Befähigungsnachweis für das Ausüben der Gewerbeberechtigung notwendig.²⁹

Die Vermietung von Wohnungen führt grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Werden vermehrt Zusatzleistungen angeboten, spricht dies für eine gewerbliche Vermietung.

Bei der kurzfristigen touristischen Vermietung mit ständig wechselnden Gästen, die mit einem Beherbergungsbetrieb vergleichbar ist, handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine größere Anzahl eingerichteter Ferienwohnungen ist als gewerblich einzustufen. Dabei geht der VwGH davon aus, dass eine Vermietung von zehn Ferienwohnungen mit insgesamt 31 Betten, die durchschnittlich neunmal im Jahr vergeben wurden, als gewerblich einzustufen ist.

²⁷ § 2 Abs 1 Z 9 GewO .

²⁸ § 111 Abs 2 Z 4 GewO.

²⁹ § 111 Abs 1 Z 1 GewO.

2. Urlaub am Bauernhof

Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind auch Einkünfte aus dem **landläufigen Zimmer-Vermieten** zu behandeln, wenn die Zimmervermietung nur von geringem Ausmaß, bis zehn Fremdenbetten, und **nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (Urlaub am Bauernhof)** zu erfassen ist. „**Urlaub am Bauernhof**“ allein rechtfertigt noch nicht die Beurteilung, dass die Vermietung von Ferienwohnungen in der landwirtschaftlichen Tätigkeit aufgeht. Eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit und somit **keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** liegt nur dann vor, wenn der Bauernhof die typischen und dem „**Urlaub am Bauernhof**“ Attraktivität verleihenden Einrichtungen aufweist.³⁰

Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, ist nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen.³¹

B. Steuerliche Unterscheidung: Vermögensverwaltende Vermietung – gewerbliche Vermietung

Die Frage, ob eine vermögensverwaltende oder eine gewerbliche Vermietung vorliegt, ist wesentlich für steuerliche Themen – unter anderem der **Ab- schreibung**, die im Detail noch in den folgenden Kapiteln behandelt werden.

1. Gewerbliche Vermietung

Bei der **gewerblichen Vermietung** ist ein **Verlustvortrag** möglich, bei der **vermögensverwaltenden Vermietung** jedoch nicht.

Investitionsbegünstigungen können bei der gewerblichen Vermietung in Anspruch genommen werden, bei der außerbetrieblichen Vermietung gibt es keine.

³⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5074.

³¹ Vgl EStR 2000 Rz 5435.

Bei den gewerblichen Einkünften besteht **Sozialversicherungspflicht** bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Bei den außerbetrieblichen Einkünften besteht keine Sozialversicherungspflicht.

Bei der **gewerblichen Vermietung** (betriebliche Einkunftsart) wird der Gewinn durch Bilanzierung bzw durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Eine AG und eine GmbH hat unabhängig vom Umsatz den Gewinn immer durch eine Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz zu ermitteln. Ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft ermittelt den Gewinn durch Gewinn- und Verlustrechnung und Bilanz, wenn die Buchführungsgrenze von EUR 700.000 in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten wurde, mit dem zweitfolgenden Jahr, bzw wenn die Grenze von EUR 1.000.000 einmalig überschritten wurde, im folgenden Jahr.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung. Der Gewinn wird durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in Form einer Geldflussrechnung ermittelt.³²

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den **Betrieb veranlasst** sind.³³ Eine **betriebliche Veranlassung** ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.³⁴

Wesentlich ist die Abgrenzung der Betriebsausgaben zu den aktivierungspflichtigen Aufwendungen sowie zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen.³⁵

a) Laufende Betriebsausgaben

Laufende Betriebsausgaben sind:

- alle Ausgaben, die mit der laufenden Nutzung des Grund und Bodens im Zusammenhang stehen,
- laufende Betriebskosten,

³² Vgl EStR 2000 Rz 415.

³³ § 4 Abs 4 EStG.

³⁴ Vgl EStR 2000 Rz 1097.

³⁵ Vgl EStR 2000 Rz 1082.

- Grundsteuer,
- Zinsen für Schulden, die zum Erwerb des Grund und Bodens aufgenommen wurden),
- Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung,
- diverse Reparaturen,
- Erhaltungsaufwendungen (Instandhaltung und Instandsetzung).³⁶

2. Außerbetriebliche Vermietung

Bei der **vermögensverwaltenden Vermietung** ist ein **Verlustvortrag** nicht möglich – im Gegensatz zur **gewerblichen Vermietung**.

Die Einkünfte bei der **außerbetrieblichen Vermietung** werden durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.³⁷

Wesentlich ist die Abgrenzung der Werbungskosten zu den aktivierungspflichtigen Aufwendungen sowie zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen.

a) Laufende Werbungskosten

Laufende Werbungskosten sind:

- Abschreibung,
- laufende Betriebskosten, Grundsteuer,
- Zinsen für Schulden, die zum Erwerb des Grund und Bodens aufgenommen wurden,
- diverse Reparaturen,
- Erhaltungsaufwendungen (Instandhaltung und Instandsetzung).

Werbungskosten können ausnahmsweise bereits vor Beginn der Einnahmen erzielung anfallen (**vorweggenommene Werbungskosten**).³⁸ Der auf Vermie-

³⁶ Vgl EStR 2000 Rz 582.

³⁷ § 16 Abs 1 EStG.

³⁸ Vgl EStR 2000 Rz 4035.

tung des Objekts gerichtete Entschluss muss dann aber klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten.

Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen können im Fall der Fünfzehntelung (bis 31.12.2015: Zehntelung) nach Beendigung der Vermietung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden (**nachträgliche Werbungskosten**).³⁹

3. Vermietung und Selbstnutzung

Bei einer zeitlich abwechselnden Verwendung eines Mietobjektes zur Vermietung einerseits und zu einer Selbstnutzung andererseits, sind als Werbungskosten jene Kosten zu berücksichtigen, die ausschließlich durch die Vermietung veranlasst sind, während jene Kosten auszuschließen sind, die ausschließlich durch die Eigennutzung veranlasst sind. Kosten (Fixkosten), die in einem Veranlassungszusammenhang sowohl mit der Vermietung als auch mit der Eigennutzung stehen, sind – soweit keine dieser beiden Veranlassungen völlig untergeordnet ist – als gemischt-veranlasst aufzuteilen. Ist eine Eigennutzung (an sich) jederzeit möglich, hat die Aufteilung dieser gemischt veranlassten Aufwendungen nach dem Verhältnis der Tage der Eigennutzung zu den Tagen der Vermietung zu erfolgen.⁴⁰

C. Abschreibung

1. Gebäudeabschreibung

Die planmäßige Abschreibung beginnt grundsätzlich im Jahr der **Inbetriebnahme**. Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt bei Gebäuden eine AfA bereits ab der Fertigstellung (**Bereitstellung zur Vermietung**), somit unter Umständen vor der Erzielung von Mieteinnahmen in Betracht. Die Anerkennung einer AfA als „**vorweggenommene Werbungskosten**“ setzt voraus, dass die **Absicht** zur künftigen Vermietung deutlich nach außen in Erschei-

³⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6459.

⁴⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6420a.