

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.

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.

Zu den **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** gehören auch Abstands Zahlungen (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;⁴ nicht hingegen Ablösen für einzelne Einrichtungsgegenstände.⁵ 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.⁶

Auch das **Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit** fällt unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.⁷ 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.⁸

Schadenersatzleistungen, die den Ausfall von Einnahmen ausgleichen, sind steuerpflichtig.⁹ 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 Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.¹⁰

Stehen den von den Mietern an den Vermieter geleisteten Betriebskosten bei diesem keine entsprechenden Werbungskosten gegenüber, sind diese Betriebskosten(-teile) auf jeden Fall als Einnahme zu erfassen.¹¹

⁴ VwGH 16.5.1958, 1070/57.

⁵ VwGH 27.3.1973, 1094/72.

⁶ Vgl EStR 2000 Rz 6408.

⁷ VfGH 8.10.1968, B 26/68; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317.

⁸ VwGH 26.2.1969, 0115/68; VwGH 30.5.1972, 2245/71.

⁹ VwGH 14.10.1981, 3087/79.

¹⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6409.

¹¹ Vgl EStR 2000 Rz 6413.

.....

BEISPIEL

Der Hauseigentümer verwaltet sein vermietetes Haus selbst. Nach dem Mietrechtsgesetz¹² darf er hierfür pro Quadratmeter Nutzfläche von den Mietern einen bestimmten Betrag verlangen. Diese Verwaltungskostenpauschale beträgt ab 1. Juli 2023 EUR 4,47.

Lösung

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

.....

Betriebskosten für vorübergehend **leerstehende Wohnungen** sind auch bei Inanspruchnahme der Durchlaufregelung als Werbungskosten **abzugsfähig**.¹³

.....

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.¹⁴

.....

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.

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

¹³ Vgl EStR 2000 Rz 6413.

¹⁴ § 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 **Baufsichtigung** 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**.¹⁵

Folgende Nebenleistungen – die üblicherweise erbracht werden – führen zu **keinen gewerblichen Einkünften**¹⁶:

- 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**.¹⁷

- **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-

¹⁵ Vgl EStR 2000 Rz 5434.

¹⁶ Vgl EStR 2000 Rz 5437.

¹⁷ Vgl EStR 2000 Rz 5438.

haltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist,¹⁸ 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.¹⁹

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** oder des Tätigwerdens.²⁰

Wer wie ein gewerblicher Händler oder sonst gewerblich Tätiger agiert, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.²¹

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.²²

¹⁸ VwGH 13.5.1988, 84/14/0077; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161.

¹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 5424.

²⁰ VwGH 22.6.1983, 81/13/0158.

²¹ Vgl EStR 2000 Rz 5425.

²² 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.²³

.....

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 von 30 %**²⁴ anwendbar ist und angewendet wird – anstelle des besonderen Steuersatzes von 30 % kann auf Antrag der allgemeine Steuersatz angewendet werden (Regelbesteuerungsoption) –, 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.²⁵

²³ Vgl EStR 2000 Rz 6407.

²⁴ § 30a Abs 1 EStG.

²⁵ 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.²⁶

Eine Frühstückspension mit nicht mehr als zehn vermietbaren Betten ist ein **freies Gewerbe**.²⁷

Bei mehr als zehn vermietbaren Betten unterliegt die Tätigkeit dem **reglementierten Gewerbe**. In diesem Fall ist ein Befähigungsnachweis für das Ausüben der Gewerbeberechtigung notwendig.²⁸

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.

2. Urlaub am Bauernhof

Als **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** sind auch Einkünfte aus dem **landläufigen Zimmer-Vermieten** zu behandeln, wenn die Zimmerver-

²⁶ § 2 Abs 1 Z 9 GewO.

²⁷ § 111 Abs 2 Z 4 GewO.

²⁸ § 111 Abs 1 Z 1 GewO.

mietung nur im geringen Ausmaß erfolgt – bis zehn Fremdenbetten – und keine Zusatzleistung angeboten wird.

Erfolgt die Vermietung mit Zusatzleistung, ist die Vermietung eine **land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (Urlaub am Bauernhof)**.

Als Zusatzleistung kommt in Betracht:²⁹

- Angebot von **Frühstück** und tägliche Endreinigung.
- Angebot von „**Urlaub am Bauernhof**“: Darunter sind aktive Leistungen zu verstehen, die dem Aufenthalt zusätzliche Attraktivität verleihen, wie zB Produktverkostung, „Mitarbeit“ der Gäste, organisierte Besichtigung des Betriebes, Demonstration der Wirtschaftsabläufe durch Vorführungen, Melk-kurse, Traktorfahren, gemeinsames Brotbacken, usw. „Urlaub am Bauernhof“ kann noch nicht angenommen werden, wenn die Gäste die Arbeit am Hof nur passiv miterleben.

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

Werden **Zusatzleistungen angeboten**, sind folgende Varianten zu unterscheiden:³⁰

- a) Die Beherbergung von Feriengästen durch Vermietung von Zimmern und/oder Appartements (Ferienwohnungen) führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn von der Vermietung insgesamt nicht mehr als zehn Betten erfasst werden. Für die Zehn-Betten-Grenze sind Zimmer und Appartements einheitlich zu betrachten.

.....

BEISPIEL ZU URLAUB AM BAUERNHOF (MIT ZUSATZLEISTUNGEN)³¹

Im Rahmen von „Urlaub am Bauernhof“ werden 3 Doppelzimmer und 1 Appartement mit 4 Betten (insgesamt 10 Betten) mit Frühstück vermietet.

²⁹ Vgl EStR 2000 Rz 5073.

³⁰ Vgl EStR 2000 Rz 5073.

³¹ BMF-Info 12.5.2016.

Lösung

Die Beherbergung führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

.....

- b) Werden **mehr als zehn Betten in Zimmern mit Frühstück** vermietet, liegt keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit mehr vor; die Tätigkeit führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Das Gleiche gilt für Zimmer im Rahmen von „Urlaub am Bauernhof“.
- c) Werden **mehr als zehn Betten in Appartements mit Zusatzleistungen** vermietet, ist entsprechend der Rechtsprechung im Einzelfall zu prüfen, ob eine **wirtschaftliche Unterordnung** vorliegt, die dazu führt, dass die Tätigkeit noch als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit anzusehen ist.³²
Eine fehlende wirtschaftliche Unterordnung führt zu **Einkünften aus Gewerbebetrieb**. Gleiches gilt, wenn neben Appartements auch Zimmer mit Zusatzleistungen angeboten werden. Werden auch bei der Zimmervermietung Zusatzleistungen angeboten, sind für die Zehn-Betten-Grenze Zimmer und Appartements einheitlich zu betrachten.
- d) Die Beherbergung von Feriengästen durch Vermietung von Zimmern und/oder Appartements **ohne Zusatzleistungen** führt zu **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**, wobei bei mehr als zehn Betten im Einzelfall auch eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen kann.
- e) Im Fall des Zusammentreffens einer Vermietung **ohne Zusatzleistungen** mit einer Vermietung **mit Zusatzleistungen** liegt hinsichtlich der Beherbergung keine einheitliche Bewirtschaftung vor; die Tätigkeiten sind daher unterschiedlich zu betrachten.
Werden zB die **Zimmer mit Frühstück**, die **Appartements aber ohne Zusatzleistungen** vermietet, ist für die Zimmervermietung die Zehn-Betten-Grenze maßgeblich, während die Appartementvermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.

³² VwGH 21.7.1998, 93/14/0134 und VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014.

.....

BEISPIEL ZU URLAUB AM BAUERNHOF (MIT ZUSATZLEISTUNGEN UND OHNE ZUSATZLEISTUNGEN)³³

Es werden 4 Doppelzimmer (8 Betten) und 3 Apartments mit jeweils 4 Betten (12 Betten) vermietet. Während bei der Apartmentvermietung **keine Zusatzleistungen** erbracht werden, wird bei den **Zimmern ein Frühstück** verabreicht.

Lösung

Bei der Zimmervermietung liegen aufgrund der Nichtüberschreitung der Zehn-Betten-Grenze Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die Apartmentvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

.....

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 **Abschreibung**, die im Detail noch in den folgenden Kapiteln behandelt werden.

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

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

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

1. Gewerbliche Vermietung

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 im-

³³ BMF-Info 12.5.2016.