

titionen, Schwierigkeiten bei der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, schwere Erkrankung, Arbeitsunfähigkeit) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, derentwegen ein Gesamterfolg unterbleibt, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich.⁹⁰

Wird die Betätigung aufgrund unvorhergesehener Unwägbarkeiten beendet, liegt eine Einkunftsquelle vor, sofern bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar bestanden hat.⁹¹

Ein vorzeitiger „Notverkauf“ kann Liebhaberei ausschließen.⁹² Es muss sich aber nicht um einen Notverkauf aufgrund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses handeln.⁹³

1.2.7. Übersicht über Liebhaberei

Liebhabereivermutung	Einkunftsquellenvermutung
Eigentumswohnungen, Eigenheime (bis zu zwei Wohnungen), Appartements	Vermietung von Mietobjekten mit mehreren Mietwohnungen (zB Zinshäuser)
Untersuchungen	
Entkräftung der Liebhabereivermutung möglich, wenn Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren nachgewiesen wird	Rentabilitätsberechnung mit Erzielung eines wahrscheinlichen Gesamtüberschusses innerhalb von 25 Jahren
Zusätzliche „Anlaufphase“	
Bis zu drei Jahren, damit insgesamt 23 Jahre	Bis zu drei Jahren, damit insgesamt 28 Jahre
Rentabilitätsberechnung	
Für den üblichen Kalkulationszeitraum (20 bzw 23; 25 bzw 28 Jahre) sind die Einnahmen und Ausgaben zu saldieren.	

90 LRL 2012 Rz 16 mit Verweis auf VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158; VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038; VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 3.7.1996, 92/13/0139; *Nidetzky/Fuhrmann/Bovenkamp in Stingl/Nidetzky, Immobilien & Steuern*²⁷ 13:76 f.

91 LRL 2012 Rz 19.

92 LRL 2012 Rz 19 mit Verweis auf VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079, hinsichtlich Notverkauf wegen eines Straßenausbaus.

93 LRL 2012 Rz 19 mit Verweis auf VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, betreffend Verkauf einer durch die vermögenslose Mieterin in einen desolaten Zustand gebrachten Wohnung ohne Möglichkeit einer Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen.

Einnahmenseite	Ausgabenseite
Mieteinnahmen	Instandhaltung
	Instandsetzungen
	AfA
Mietzinssteigerungen (Indexklausel)	„fiktive“ AfA von 1,5 % für Herstellungen (statt Fünfzehntelabsetzung gem § 28 Abs 3 EStG)
Fiktive Marktmiete	Zinsaufwendungen, Finanzierungskosten

1.2.8. Rechtsprechung

- **Absehbarer Zeitraum:** Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Vermietung eines Gebäudes dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung ein Gesamtgewinn bzw Gesamt-Einnahmenüberschuss nicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Absehbar ist dabei ein solcher Zeitraum, der nach bestehender Übung insbesondere im Verhältnis zur verkehrsföhllichen Finanzierungsdauer zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolgs in Kauf genommen wird. Ein solcher Zeitraum umfasst 20 Jahre (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; ebenso VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0006 und VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042).
- **Änderung der Bewirtschaftung:** tritt bei einer Änderung der Rückzahlungsbedingungen des Kreditvertrages von „endfällig“ auf eine Ratentilgungsvereinbarung ein, welche nicht Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen war (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192).
- **Änderung der Bewirtschaftung bei Saisonvermietung:** Wird eine Eigentumswohnung in einem Schiort nur im Winter zur Vermietung angeboten und werden infolge hoher Verluste Vermietungen auch im Sommer und Herbst angeboten, stellt dies eine Änderung der Bewirtschaftung dar (VwGH 20.11.1996, 94/15/0125).
- **Angehörige:** Da das Bestandverhältnis zwischen dem Bf und dessen Ehegattin nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen war, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufgewiesen hatte und zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre, war der in Rede stehende Bestandvertrag nicht der Besteuerung zugrunde zu legen. Fehlt es an einem Untersuchungsgegenstand für die Liebhabereiprüfung, so fällt die Betätigung nicht in den Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung (BFG 10.6.2014, RV/7102856/2012).
- **Anlaufverluste:** Grundsätzlich stehen einem Steuerpflichtigen Anlaufverluste des Anlaufzeitraums zu. Ein solcher Anlaufzeitraum ist jedoch verwehrt, wenn

nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird (BFG 1.6.2015, RV/4100009/2013).

- **Appartement:** Die Bf kauften 1988 ein Appartement in einem Appartementhaus zwecks Vermietung und Verpachtung und erzielten ständige Verluste. 1996 wurde das Appartement verkauft und die bisher vorläufigen Bescheide wurden unter Annahme von Liebhaberei endgültig erklärt. Da nach der Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss erst 2050 entstanden wäre, war der Zeitraum jedenfalls zu lang und es wurde zu Recht Liebhaberei unterstellt (VwGH 7.6.2005, 2000/14/0035).
- **Appartementvermietung in einer Hotelanlage:** Der Bf ist Eigentümer eines Appartements einer Hotelanlage. Die Vermietung erfolgt aufgrund des zwischen ihm und dem Hotel abgeschlossenen Auftragsvertrages über das Hotel, weiters vermietet der Bf auch selbst an „eigene Gäste“. Aufgrund eines seitens des Bf innerhalb der ersten 15 Vertragsjahre nicht kündbaren Servicevertrages können die Gäste die Einrichtungen des Hotels mitbenützen; hierfür zahlt der Bf eine jährliche Pauschalgebühr. Das Hotel stellt gegen eine von den Gästen bzw dem Bf zu leistende wöchentliche Pauschalgebühr den Gästen und dem Bf Handtücher und Bettwäsche zur Verfügung und führt die Endreinigung des Appartements durch. Bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation liegt eine unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO zu prüfende „kleine Vermietung“ vor (BFG 23.12.2015, RV/4100408/2013).
- **Beendigung der Vermietung von Eigentumswohnungen:** Wurde aus der Vermietung einer Eigentumswohnung zunächst innerhalb der ersten Jahre ein Gesamtüberschuss erzielt und verschlechtern sich danach durch eine schlechtere Vermietbarkeit die Ergebnisse in ein negatives Gesamtergebnis, führt die aus diesem Grund vorgenommene Beendigung der Vermietung nicht zur Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei (BFG 22.5.2014, RV/7100412/2008).
- **Begrenzter Zeitraum:** Der Zeitraum von ca 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraums erzielbar sein (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0058).
- **Beobachtungszeitraum:** Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistisch erzielbar sind. Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart. Das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auf-

treten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, ist in diesem Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten; es bedarf eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der – auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten – Prognose zu prüfen ist (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182).

- **Betriebsvermögen:** Liegt zunächst eine Einkunftsquelle in Form einer betrieblichen Tätigkeit vor und ist erst ab einem späteren Zeitpunkt nach § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 1 und 2 der Liebhabereiverordnung von Liebhaberei auszugehen, kann ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einem Betriebsvermögen gesprochen werden. Im Falle eines Einzelunternehmens stellt das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen vielmehr Privatvermögen des Betriebsinhabers dar (VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030).
- **Beurteilungseinheit bei zwei voneinander unabhängigen selbständigen Tätigkeiten:** Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist nach § 1 Abs 1 LVO für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Ob mehrere Betätigungen insgesamt einen einheitlichen Betrieb bzw eine einheitliche Einkunftsquelle darstellen, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Eine danach gebotene getrennte Betrachtung kann eine (bloß) teilweise Liebhabereibeurteilung zur Folge haben (BFG 20.3.2019, RV/7105892/2017).
- **Bürovermietung:** Die Vermietung eines im Einfamilienhaus gelegenen Büros unterliegt als Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO der Liebhabereivermutung. Durch Konkurs des Mieters sind Einnahmenausfälle entstanden. In der Prognoseberechnung müsste unter Einbeziehung von Instandhaltungsaufwendungen der Nachweis erbracht werden, dass innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt wird (VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055).
- **Containervermietung:** Eine Vermietung von Containern mit Leasingerlösen, die nicht einmal die Jahresabschreibungen decken, führt zur Liebhaberei, da keine Maßnahmen zur Ertragsverbesserung gesetzt wurden (VwGH 30.9.1998, 97/13/0085).
- **Eigentumswohnung:** Bei der Beurteilung von Bestandsobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich für jedes Mietobjekt gesondert zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen, wenn diese an verschiedene Personen vermietet sind (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0029; ebenso VwGH 25.4.2019, Ro 2018/13/0006).
- **Eigentumswohnung:** Die an der Miteigentümergeinschaft beteiligten Personen hatten sich mit Vertrag verpflichtet, Gebäude instand zu setzen, auszubauen und zu verbessern sowie „umgehend“ Wohnungseigentum zu begründen und jedem Miteigentümer das Nutzungsrecht an einer bestimmten

Wohneinheit einzuräumen. Bis zur Begründung von Wohnungseigentum sollten sämtliche Bestandsobjekte von der Miteigentümergeinschaft gemeinschaftlich vermietet werden. Das Vorliegen einer Änderung der Unternehmeridentität ist anhand des ursprünglichen Planes zu prüfen. Im vorliegenden Fall war der Übergang zur Vermietung von Eigentumswohnungen schon im Vertrag vom vorgesehen. Die Verwirklichung dieses Planes – samt den damit verbundenen Änderungen in Details der Risikostruktur – war daher keine Änderung der Bewirtschaftungsart (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0058).

- **Eigentumswohnung:** Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung kann der StPfl die Liebhabereivermutung widerlegen. Die Last der Behauptung liegt dabei beim StPfl und nicht bei der Behörde (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).
- **Eigentumswohnung:** Wird bei Vermietung einer Eigentumswohnung nicht innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt, dann liegt Liebhaberei vor (VwGH 28.2.2002, 99/15/0001).
- **Eigentumswohnung:** Bei einem ab 1987 vermieteten Wohnpark ist nach der vom Bf erstellten Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss erst im 23. Jahr erreicht worden. Der VwGH betont, dass als übersehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren anzusetzen ist. Da die Veräußerung des Objektes bei Einkünften aus Vermietung nicht zu erfassen ist, ist auch eine Wertsteigerung des Objektes nicht in die Gesamtüberschussrechnung einzubeziehen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0025).
- **Eigentumswohnung:** Eine Eigentumswohnung ist aufgrund der Kapitalanlagefunktion ein Wirtschaftsgut, das sich in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (der Bf hat die Wohnung auch teilweise seinen Töchtern als Studentenwohnung unentgeltlich überlassen; VwGH 17.2.1993, 92/14/0211).
- **Eigentumswohnung:** Eine Eigentumswohnung ist nach § 1 Abs 2 Z 1 LVO ein Wirtschaftsgut, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient und sich deshalb nach der Verkehrsauffassung für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet. Dabei ist es ohne Bedeutung, dass die Wohnung nicht selbst bewohnt wird und es auch nicht beabsichtigt ist, sie in Zukunft selbst zu bewohnen. Eine Zweit-Eigentumswohnung, die als wert-sichere langfristige Kapitalanlage dient, entspricht einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung. Dies gilt auch dann, wenn die Wohnung mittel- oder langfristig vermietet wird. Der StPfl muss die Bewirtschaftung so gestalten, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, abweichend von der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit werde die Vermietung doch einen Gesamtüberschuss erbringen. Diese Prognose zukünftiger Entwicklungen ist auch durch den Willen und die Motive des StPfl bestimmt. Daher bedarf es eines intensiven Interesses des StPfl an der Erzielung eines Gesamtüberschusses (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027).

- **Einkunftsart:** Vor eine Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob die zu prüfenden erklärten Ergebnisse überhaupt aufgrund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet wurden (BFG 13.10.2016, RV/3100710/2012 mit Verweis auf VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013; 5.6.2003, 99/15/0038).
- **Entschädigung:** Wurde eine Betätigung, im Rahmen derer Einkünfte (wirtschaftlich gesehen) erzielt wurden, als Liebhaberei beurteilt, unterliegen auch aus dieser Betätigung resultierende Entschädigungen und nachträgliche Einkünfte nicht der Einkommensteuer (Verweis auf VwGH 27.5.2003, 99/14/0322). Entschädigungen unterliegen nur dann dem § 32 Z 1 EStG 1988, wenn die entgangenen Einnahmen, für die die Entschädigung geleistet wird, steuerpflichtig gewesen wären (BFG 25.1.2016, RV/2100369/2013).
- **Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit:** Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie unter keinen Umständen erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (VwGH 17.9.2017, Ra 2016/15/0073; ebenso VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0109).
- **Gesamtrentabilität:** Gem § 1 Abs 3 LVO liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs 1 letzter Satz, die mit weiteren Einheiten in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird. Die angeführte Bestimmung setzt eine verlustbringende Beurteilungseinheit im Sinne des § 1 Abs 1 LVO voraus (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0025).
- **Gesetzliche Mietzinsbeschränkung:** Bei Objekten, die nicht nur dem Kündigungsschutz (Teilanwendung), sondern den Beschränkungen in der Miethöhe (Vollanwendung des MRG) unterliegen, ist nach der Rechtsprechung des VwGH die Frage, ob durch die Vermietung eine Einkunftsquelle begründet wird oder Liebhaberei vorliegt, (ausnahmsweise) nicht nach der objektiven Möglichkeit zur Erzielung eines tatsächlichen Ertrages innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu lösen. Von ausschlaggebender Bedeutung ist vielmehr die objektive Ertragsmöglichkeit unter Ausblendung der gesetzlichen Mietzinsbeschränkung. So hat der VwGH (im Erk 25.11.1999, 97/15/0144) ausgesprochen, dass die Prognoserechnung unter Heranziehung der fiktiven Marktmieten zu erstellen ist, soweit der Vermieter den durch preisrechtliche Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen ausgeschöpft hat (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

6. Bemessungsgrundlage bei Vermietung und Verpachtung (§ 4 UStG 1994)

6.1. Allgemeines

Die im Rahmen von Vermietung und Verpachtung idR vorkommenden Umsätze sind:

- Lieferungen,
- sonstige Leistungen,
- Eigenverbrauch.

Nach der Art des Umsatzes ist auch die Bemessungsgrundlage auf verschiedene Weisen zu ermitteln.

6.2. Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen

Der Umsatz aus Lieferungen und sonstigen Leistungen wird nach dem Entgelt bemessen. Nicht zum Entgelt zählen Zuwendungen, die ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden und daher kein Leistungsentgelt darstellen.¹⁷⁶

Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung gehört zum Entgelt **alles, was der Mieter** für die Nutzung des Mietobjektes aufzuwenden hat, um diese zu erhalten. Zum Entgelt gehört daher nicht nur der Hauptmietzins, sondern alle vom Mieter zu tragenden Vorleistungen und Nebenleistungen. Beispielsweise können folgende umsatzsteuerliche Entgeltskomponenten angeführt werden:

- Hauptmietzinse,
- Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag,
- Erhöhungsbetrag gemäß § 18 MRG,
- die vom Mieter zu tragenden Annuitäten für die zur Finanzierung eines Mietobjektes erforderlichen Darlehen,
- Betriebskosten,
- Verwaltungskosten,
- Heizungskosten,
- die verschiedenen Formen von Mietvorauszahlungen,
- die Zahlungen für Mietrechte,
- Baukostenzuschüsse, Ablösen, Untermietzinse, Wertsicherungsbeträge und dergleichen,
- unechter Zuschuss zu einem Mietvertrag.¹⁷⁷

¹⁷⁶ UStR 2000 Rz 644.

¹⁷⁷ Vgl. UFSG 21.1.2011, RV/0534-G/08 betreffend Zuschuss einer Gemeinde für die Anmietung von Räumlichkeiten für eine Postverteilergstelle.

Eine im Falle der Räumung eines Bestandobjektes vertraglich vereinbarte Entschädigung ist steuerbar.¹⁷⁸ Dies gilt auch dann, wenn der Bestandnehmer aufgrund gesetzlicher Vorschriften zur Räumung gezwungen werden hätte können.¹⁷⁹

Auch die kostenlose Überlassung einer Dienstwohnung im Rahmen eines Betriebsvermögens kann Entgeltbestandteil sein. Dies wird jedoch nur angenommen werden können, wenn ein **konkreter** Zusammenhang zwischen Dienstleistung und Sachbezug besteht. Im Falle der Zurverfügungstellung einer so genannten „Hausbesorgerwohnung“ überwiegt das Interesse des Dienstgebers an der Benutzung derselben das private Wohnbedürfnis des Hausbesorgers bei weitem, sodass das Vorliegen eines Eigenverbrauches zu verneinen ist.¹⁸⁰

Zur Abgrenzung „**Mietrecht**“–„**Mietvorauszahlung**“ hat der VwGH im Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0111, festgehalten:

„Leistungen für die zeitraumbezogene Nutzung eines Mietobjektes stellen niemals Anschaffungskosten eines Mietrechtes dar. Anschaffungskosten eines Mietrechtes können nur dann vorliegen, wenn eine Mietrechtszahlung andere Komponenten als ein angemessenes Nutzungsentgelt umfasst. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn eine Vorauszahlung über einen besonders langen Zeitraum vereinbart wird und daher die Ermittlung des angemessenen Nutzungsentgeltes von verschiedenen unsicheren Faktoren abhängig ist. Ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Anschaffungskosten eines Mietrechtes wäre die Vereinbarung einer Nichtrückzahlbarkeit der ‚Vorauszahlung‘ auch in Fällen, in denen der Vermieter wegen von ihm zu vertretenen Gründen nicht in der Lage wäre, seinen laufenden Verpflichtungen aus dem Mietvertrag nachzukommen.

Wird eine „Vorauszahlung“ vereinbart, die zwar vertraglich kein bestimmter Zeitraum zugrunde liegt, die aber kalkulatorisch dazu führt, dass ein Mietentgelt für einen gewissen Zeitraum zB nur 20 % des angemessenen Mietentgeltes ausmacht, so macht auch eine vereinbarte Nichtrückzahlbarkeit der „Vorauszahlung“ diese noch nicht zu den Anschaffungskosten eines Mietrechtes. Es liegt vielmehr eine schlichte Mietvorauszahlung vor. Sowohl eine Mietvorauszahlung als auch die Zahlung eines Mietrechtes ist zum Zeitpunkt der Vereinnahmung durch den Vermieter der Umsatzsteuer zu unterwerfen.“¹⁸¹

6.2.1. Durchlaufende Posten

Nicht zum Entgelt gehören durchlaufende Posten. Das sind Beträge, die der Unternehmer im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt. Voraussetzung für die Annahme eines durchlaufenden Postens ist ein äußerlich erkennbares Handeln in fremdem Namen und für fremde Rechnung. Der Zahlende muss wissen, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahmt. Es bedarf daher unmittelbarer Rechts-

¹⁷⁸ VwGH 22.2.1963, 1308/60.

¹⁷⁹ VwGH 19.2.1970, 544/68; UStR 2000 Rz 8.

¹⁸⁰ UStR 2000 Rz 72 UStR 2000.

¹⁸¹ Vgl § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG, *Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³, Kap 2.17.2.

beziehungen zwischen dem Zahlenden und dem Dritten. Was die Verrechnung betrifft, so brauchen durchlaufende Posten in der Rechnung (§ 11 UStG 1994) nicht angegeben zu werden. Werden sie angegeben, dürfen sie nur getrennt vom Entgelt angeführt werden.

Beispiele zu durchlaufenden Posten

- **Bestandvertragsgebühren**, die unter § 33 TP 5 GebG fallen. Die weiterverrechnete Bestandvertragsgebühr gehört nicht zum Mietentgelt. Dies gilt auch, wenn eine Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG im Wege der Selbstberechnung vom Bestandgeber an das für Gebühren und Verkehrssteuern zuständige Finanzamt abgeführt und vom Bestandgeber an den Bestandnehmer weiterverrechnet wird. Diese Beurteilung gilt auch bei kurzfristigen Mietverträgen (zB Leihwagengeschäft).
- **Investitionsablösen**: Beträge, die der Nachmieter dem Vermieter im Sinne des § 27 Abs 1 Z 1 MRG zur teilweisen oder gänzlichen Deckung des vom Vermieter dem Vormieter geleisteten Ersatzes von Aufwendungen nach § 10 MRG leistet, können beim Vermieter wie Durchlaufposten behandelt werden.
- **Ortstaxen und Kurtaxen**: Wird die Orts- oder Kurtaxe aufgrund einer gesetzlichen Regelung vom Beherbergungsunternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, stellt die Taxe beim Unternehmer einen durchlaufenden Posten kraft Gesetzes dar. In diesem Fall ist die gesonderte Darlegung der Taxe gegenüber dem Gast nicht zwingend.¹⁸²
- **Kautionen**: Kautionen bilden keine Anzahlungen im Sinne der Bestimmungen des § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994.¹⁸³

6.2.2. Nicht steuerbare Einnahmen

Von diesen Einnahmen wird die Umsatzsteuer nicht berechnet. Unabhängig davon kann der Unternehmer aus den Vorleistungen, die mit diesen Einnahmen in Zusammenhang stehen, grundsätzlich den Vorsteuerabzug geltend machen (zB Vorsteuerabzug aus der Honorarnote eines Rechtsanwalts).

Beispiele für umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbare Einnahmen

- **Verzugs- und Prozesszinsen**: Sind nicht steuerbarer Schadensersatz, weil es sich in der Regel um Zinsen ohne Vereinbarung zwischen Leistungsempfänger und Leistungserbringer handelt. Diese Zinsen müssen von den **vereinbarten Zinsen** (zB Stundungszinsen, Zielzinsen, Ratengeschäfte) unterschieden werden: Hier liegt neben der eigentlichen Leistung noch ein unecht von der Umsatzsteuer befreites Kreditgeschäft vor. Der Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die mit den Zinsen in Zusammenhang stehen, steht daher nicht zu. Der leistende Unternehmer kann jedoch die Kreditzinsen auch als steuerpflichtig behandeln. In diesem Fall kommt derselbe Steuersatz wie für die eigentliche Leistung zur Anwendung.¹⁸⁴
- **Mahngebühren**, die ein Unternehmer nach Ablauf des vereinbarten Zahlungszieles aufgrund seiner Geschäftsbedingungen oder anderer Unterlagen (zB Mahnschreiben) von säumigen Zahlern vereinnahmt, unterliegen als echter Schadensersatz nicht der USt.¹⁸⁵

182 VwGH 4.10.1977, 364/77, betreffend Tiroler Aufenthaltsabgabegesetz – Vereinnahmung im Namen und für Rechnung des Landes, Verausgabung im Namen und für Rechnung des Gastes.

183 *Stingl/Nidetzky*, Immobilien & Steuern³, Kap 2.23.6.1.

184 § 6 Abs 2 UStG 1994.

185 UStR 2000 Rz 21.

- **Versicherungsleistungen:** Leistungen von Versicherungsgesellschaften für eingetretene Versicherungsfälle stellen in der Regel einen echten Schadenersatz dar.¹⁸⁶ Es liegt somit kein Leistungsaustausch vor, daher sind diese sonstigen Leistungen umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbar.

6.2.3. Das Entgelt bei Wohnungseigentümergeinschaften

Die Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften bestehen in **der Erhaltung, der Verwaltung und dem Betrieb** der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft. Soweit im Rahmen einer Wohnungseigentümergeinschaft Aufwendungen für die Erhaltung, für die Verwaltung oder für den Betrieb anfallen, unterliegen diese der Umsatzsteuer. Welche Kosten zu den Erhaltungsaufwendungen zählen, geht aus den Bestimmungen der §§ 3 bis 5 MRG hervor.¹⁸⁷

Die Begriffsbestimmung der „Betriebskosten“ ist § 21 MRG zu entnehmen. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einer Wohnungseigentümergeinschaft umfasst daher auch die Grundsteuer, die Versicherungsaufwendungen, die Kosten eines allfälligen Hausbesorgers, Sozialversicherungsbeiträge für den Hausbesorger und dgl.

Soweit im Rahmen einer Wohnungseigentümergeinschaft derartige Aufwendungen als Betriebskosten verrechnet werden, sind diese somit Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (allenfalls unecht befreit, ansonsten 10 % für Wohnungen, 20 % für Garagen, 20 % für sonstige Räumlichkeiten).

Mit der Überwälzung der Aufwendungen (Erhaltungskosten, Verwaltungskosten, Betriebskosten) durch die Wohnungseigentümergeinschaft an die einzelnen Wohnungseigentümer kommt es zum steuerbaren bzw steuerpflichtigen Umsatz.

Beispiel

Die Wohnungseigentümergeinschaft zahlt die **Müllabfuhrgebühren** (Betriebskosten), die Wohnungseigentümergeinschaft regelt das Honorar des **Hausverwalters** (Verwaltungskosten), die Wohnungseigentümergeinschaft lässt das schadhafte Dach **reparieren** (Erhaltungsaufwand).

Lösung

Mit der Anlastung der obigen Aufwendungen durch die Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer entsteht der grundsätzlich steuerbare Umsatz der Wohnungseigentümergeinschaft. Die Besteuerung von Aufwendungen für die Erhaltung einer Wohnhausanlage hat zum Zeitpunkt der Überwälzung der angefallenen Erhaltungsaufwendungen durch die Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer zu erfolgen. Dies kann im Wege einer unmittelbaren Verrechnung an die Wohnungseigentümer oder durch eine Entnahme aus der vorhandenen Instandhaltungsreserve (siehe § 16 Wohnungseigentumsgesetz) erfolgen. Für die Frage des Zeitpunktes der Versteuerung der Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaft ist bei der Soll-Besteuerung der Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgebend.

186 UStR 2000 Rz 16.

187 VwGH 12.4.1994, 93/14/0215.

Nicht maßgebend ist, wann die einzelnen Wohnungseigentümer die angefallenen Kosten ersetzen.

6.2.4. Das Entgelt bei Geschäftsveräußerungen im Ganzen

6.2.4.1. Allgemeines

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist in der Regel der letzte Akt des Unternehmers. Die Bestimmungen über die Geschäftsveräußerung im Ganzen sind daher auch von vermietenden bzw verpachtenden Unternehmern zu beachten.

Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmer sein Unternehmen oder einen in der Gliederung seines Unternehmens gesondert geführten Betrieb im Ganzen veräußert.

Bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt es sich um keinen eigenen Tatbestand des UStG, sondern um einen Vorgang, der nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG zu beurteilen und bei dem in weiterer Folge nach bestimmten Kriterien die Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist. Aus diesem Grunde wird die Geschäftsveräußerung im § 4 Abs 7 UStG behandelt.¹⁸⁸ Von der Geschäftsveräußerung spricht man dann, wenn folgende Tatbestandsmerkmale vorliegen:

- Unternehmereigenschaft des Veräußerers,
- Geschäft,
- Veräußerung im Ganzen,
- gesondert geführter Betrieb im Ganzen,
- Übereignung,
- einheitlicher Übertragungsakt an den Erwerber,
- Veräußerung an einen anderen Unternehmer.

6.2.4.2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Besitzposten, wobei übernommene Schulden ebenfalls zum Entgelt zählen. Es handelt sich zwar bei der Geschäftsveräußerung um eine einheitliche Lieferung, bei der Berechnung der USt ist aber eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, als ob der Unternehmer eine Mehrzahl von Einzelleistungen erbracht hätte. Das Gesamtentgelt ist auf die einzelnen Leistungen (Besitzposten) aufzuteilen. Jede dieser Leistungen (Besitzposten) ist für sich umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen. So sind Entgeltteile, die auf nicht steuerbare Vorgänge entfallen (zB KFZ, die nicht für das Unternehmen angeschafft wurden), aus dem Gesamtentgelt auszuscheiden. Entgeltteile, die auf steuerfreie Leistungen (zB Grundstücke) entfallen, sind entsprechend den Bestimmungen über die Steuerfreiheit zu behandeln. Der Firmenwert unterliegt dem Steuersatz von 20 %.

¹⁸⁸ Margreiter/Wakounig/Glega, Steuerliche Sonderbilanzen 236.

Erfolgt die Übertragung eines Geschäftes im Ganzen ohne eine Gegenleistung, so liegt mangels eines Leistungsaustauschs keine steuerbare Leistung vor. Der Tatbestand des Eigenverbrauchs kann in einem solchen Fall jedoch Platz greifen.¹⁸⁹

6.3. Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch

Beim Eigenverbrauch sind, wie in 3.3. bereits ausgeführt, drei Bereiche denkbar:

- Verwendung (Entnahme) eines Gegenstandes (§ 3 Abs 2);
- Entnahme sonstiger Leistungen (§ 3a Abs 1a);
- Aufwand im Inland (§ 1 Abs 1 Z 2 lit a).

Bei der Vermietung und Verpachtung gilt der Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs 1a UStG 1994 nicht. Der Vorsteuerabzug für ein privat genutztes Grundstück ist von vorneherein ausgeschlossen. Eine spätere private Verwendung eines zunächst unternehmerisch genutzten Grundstücks wird gemäß § 12 Abs 10 mittels Berichtigung des Vorsteuerabzuges korrigiert.

Bei der **dauernden Entnahme** des Wirtschaftsgutes ist Bemessungsgrundlage der Einkaufspreis. Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis. Die Selbstkosten umfassen alle Kosten, die der Herstellung zuzurechnen sind (zB Material- und Fertigungsgemeinkosten). Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Entnahme.¹⁹⁰

Bei der **vorübergehenden Nutzung** von beweglichen Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens bilden die auf die nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstandes entfallenden Kosten die Bemessungsgrundlage. Dazu zählt neben den laufenden Betriebskosten auch die anteilige Absetzung für Abnutzung. Die Kosten sind um Aufwendungen, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist, zu kürzen.¹⁹¹

In beiden Fällen kommt es zur Eigenverbrauchsbesteuerung **nur dann**, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Verwendet der Eigentümer eines Miethauses eine Wohnung im **eigenen Haus auf Dauer** für private Zwecke und entzieht er diesen Gebäudeteil daher dem Unternehmen, so liegt ein Eigenverbrauch durch **dauernde Entnahme** vor. Für die Betriebskosten, die auf die privat verwendete Wohnung entfallen, kann nach der Entnahme kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.¹⁹²

189 UStR 2000 Rz 676.

190 UStR 2000 Rz 679.

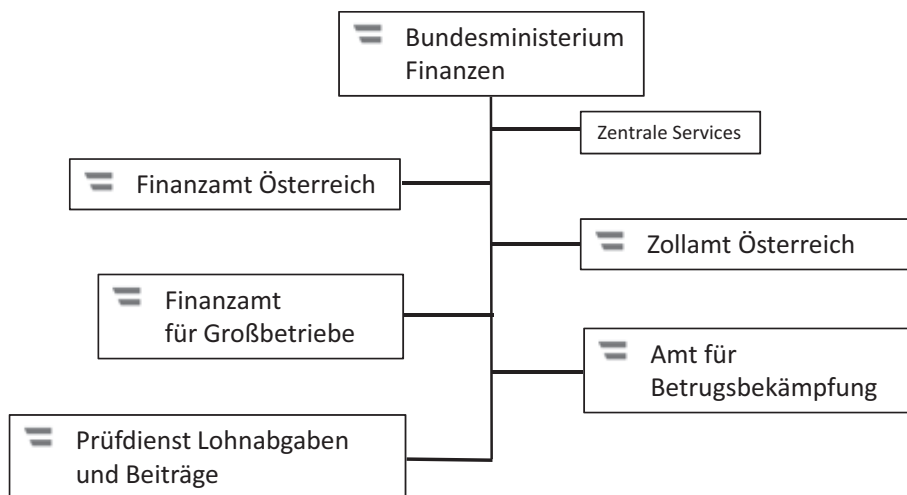
191 UStR 2000 Rz 680.

192 Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019) Rz 1330/1.

3.2. Struktur der österreichischen Finanzverwaltung ab 2021

Die Grundlage für die organisatorische Gliederung der Finanzverwaltung bildete bis 30.12.2020 das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG). Es trat mit Ende 2020 außer Kraft, der Großteil der Bestimmungen wurde angepasst und in die BAO integriert. Im Folgenden wird die Rechtslage samt grafischer Übersicht ab Beginn 2021 nach der Finanz-Organisationsreform dargestellt. Spitzenbehörde der österreichischen Finanzverwaltung bleibt weiterhin das Bundesministerium für Finanzen.¹³

Österreichische Bundesfinanzverwaltung im Überblick ab 2021:



Im Folgenden werden jedoch im Hinblick auf den Inhalt des vorliegenden Werkes lediglich die Zentralen Services, das Finanzamt Österreich sowie das Finanzamt für Großbetriebe überblicksweise dargestellt:

3.2.1. Zentrale Services (§ 64 BAO)

Eine wesentliche Neuerung im Zuge der Modernisierung der Finanzverwaltung ist die Errichtung der Zentralen Services.

Die Zentralen Services, deren Wirkungsbereich sich auf das gesamte Bundesgebiet erstreckt, sind daher eine bundesweite Einrichtung der Bundesfinanzverwaltung mit Unterstützungsfunktion. Die Zentralen Services bestehen aus diversen Organisationseinheiten. An dieser Stelle genannt werden die Zentrale Fachstelle sowie

¹³ Vgl § 49 BAO.

Bundesfinanzakademie (BFA), die die zentrale Bildungseinrichtung des Finanzressorts ist.

Zu den Kernaufgaben der Zentralen Fachstelle gehören ua das Sicherstellen einer bundesweit einheitlichen Rechtsauslegung, das Sicherstellen des ämterübergreifenden Erfahrungs- und Informationsaustausches, das Beitragen zu einer praxisnahen Vollziehung und ua auch das Wirken als Bindeglied zwischen den Ämtern der Bundesfinanzverwaltung und der Zentralleitung des Bundesministeriums für Finanzen.¹⁴

3.2.2. Finanzamt Österreich (§ 60 BAO)

Bis Ende 2020 bestanden 40 Finanzämter, davon 39 Finanzämter mit allgemeinem und auch erweitertem Aufgabenkreis, sowie das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, welches als Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis eine bundesweite Zuständigkeit innehatte (siehe auch die §§ 13–19 des bis Ende 2020 in Geltung befindlichen AVOG 2010).

Seit dem 1. Jänner 2021 gibt es nur noch zwei Finanzämter mit bundesweiter Zuständigkeit:¹⁵

- das Finanzamt Österreich (mit 32 Dienststellen sowie einer Dienststelle mit Sonderzuständigkeit) und
- das Finanzamt für Großbetriebe.

Die Zuständigkeiten der beiden genannten Finanzämter ergeben sich aus § 60 BAO (für das Finanzamt Österreich) und § 61 BAO (für das Finanzamt für Großbetriebe).

Das Finanzamt Österreich hat gem § 60 BAO eine umfassende Zuständigkeit für alle Aufgaben, die nicht einer anderen Abgabenbehörde übertragen sind (siehe dazu § 60 Abs 1 BAO)¹⁶. Neben diesem Auffangtatbestand werden dem Finanzamt Österreich in § 60 Abs 2 BAO explizit folgende Kompetenzen zugeteilt:

- Aufgaben in Bezug auf Anträge auf Vorsteuererstattung für im Inland ansässige Unternehmer in Anwendung von Art 18 der Richtlinie 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige, und zwar
 - die Prüfung der Vollständigkeit und Zulässigkeit, die Weiterleitung und die Zustellung von Erledigung der Abgabenbehörden der anderen Mitgliedstaaten;

14 Vgl auch <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-und-organisation/zentrale-services.html>.

15 Details zu den Finanzämtern siehe auf der Homepage des BMF, www.bmf.gv.at.

16 Vgl auch *Doralt*, Steuerrecht 2021, Tz 562.

- die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung eines im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen (Dienststelle Graz – Stadt);
- die Rückerstattung von Kühlgeräteentsorgungsbeiträgen (Dienststelle Sonderzuständigkeiten);
- die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer bei widerrechtlicher Verwendung eines Kraftfahrzeuges (Dienststelle Wien 8/16/17);
- die Entgegennahme und Erledigung von Anzeigen und Anträgen auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für bestimmte Abgabepflichtige sowie
- die Erhebung der Einkommensteuer durch Lohnabzug für Bezüge und Vorteile von Arbeitgebern ohne Betriebsstätte sowie für die Entgegennahme und Bearbeitung von Lohnbescheinigungen.

In der Praxis bedeutet dies natürlich, dass das Finanzamt Österreich, um einen geordneten Ablauf gewährleisten zu können, umfassende Aufgaben wahrnimmt. Auch Aufgaben wie die Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen, Ausstellung von Bescheinigungen, dass keine fälligen Abgabeforderungen bestehen, auch Ausstellung von Bestätigungen im Zusammenhang mit den Bezug von Familienbeihilfe, aber auch Ausstellung von Bestätigungen darüber, ob eine Person steuerlich erfasst ist oder war, nicht erfasst ist oder um Vergabe einer Steuernummer angesucht hat, wahrnimmt. Selbstverständlich obliegen dem Finanzamt Österreich im Rahmen seiner Zuständigkeit auch die Überwachung des Einganges von Abgabenerklärungen einschließlich der damit zusammenhängenden Androhung und Festsetzung von Zwangsstrafen sowie die Entscheidung über Fristerstreckungsanträge.

Erwähnenswert ist, dass in der beim Finanzamt Österreich angesiedelten Dienststelle für „Sonderzuständigkeiten“ die Aufgaben rund um folgende Angelegenheiten gebündelt werden;¹⁷ der Dienststelle für Sonderzuständigkeiten obliegt nämlich für das **gesamte Bundesgebiet** die Erhebung/Vollziehung: der Stempel- und Rechtsgebühren, der Kapitalverkehrsteuern, der Grunderwerbsteuer, der Versicherungssteuer, der Feuerschutzsteuer, der Spielbankabgabe, der Konzessionsabgabe, des Finanzierungsbeitrages, der Glücksspielabgabe, die Vollziehung der dem Finanzamt Österreich mit dem Glücksspielgesetz zugewiesenen Aufgaben sowie der Flugabgabe.

Außerdem obliegen der Dienststelle „Sonderzuständigkeiten“ für das **gesamte Bundesgebiet** die dem Finanzamt Österreich zugewiesenen Aufgaben

- im Sinne der §§ 4a Abs 7 Z 1 und Abs 8, 18 Abs 8 (Spendenbegünstigung), 18 Abs 8 Z 4 lit a EStG iVm § 10 Abs 1 Z 2 Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung (Sonderausgaben-DÜV);

¹⁷ <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-und-organisation/finanzamt-österreich.html>.

2. Gebühren

2.1. Gebührenvermeidungsstrategien

Ausführungen zu Gebührenvermeidungsstrategien befinden sich in Kapitel D.8. In der Praxis wird oft auf das Angebot zum Abschluss eines Bestandvertrages mit konkludenter Annahme zurückgegriffen. Ein Formulierungsbeispiel für eine konkludente Annahme sei nachfolgend angeführt:

„Gemäß den geführten Vorgesprächen dürfen wir Ihnen nachstehend ein unwiderrufliches Anbot auf Abschluss eines Bestandvertrages betreffend das Bestandsobjekt YZ zu den nachfolgenden Bedingungen unterbreiten. Der Vertrag kommt konkludent zustande, wenn bis spätestens 30.9.2021 die Kautions (= drei Monatsmieten) in Höhe von € 2.250 netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer sowie die erste Monatsmiete auf unserem Bankkonto bei der XY Bank, IBAN: AT00 0000 0000 0000 0000, BIC: ABCDEFGH, lautend auf Vermieter GmbH, eingehen.“²³

Im oben angeführten Beispiel würde der Bestandvertrag durch Überweisung auf das Bankkonto für die Parteien bindend und rechtlich wirksam zustande kommen. Da es allerdings an der Voraussetzung der zwei Unterschriften fehlt, ist der Urkundenbegriff des GebG nicht erfüllt und es kann kein Gebührentatbestand verwirklicht werden. In der Praxis ist jedoch Vorsicht bei Nachträgen oder Zusätzen zum ursprünglichen (nicht gebührenpflichtigen) Bestandvertrag geboten, weil auch Zusätze oder Nachträge eine Urkunde iSd GebG darstellen können (§ 21 GebG).²⁴ Es handelt sich in diesem Fall um eine erstmalige Beurkundung des Rechtsgeschäftes, weshalb für die Festsetzung der Gebühr nicht nur die Änderungen des Rechtsgeschäftes durch den Zusatz oder Nachtrag, sondern auch die unverändert gebliebenen Vertragsbestimmungen, so wie sie nunmehr (durch den Zusatz oder Nachtrag) beurkundet werden (rechtsbezeugende Urkunde), maßgeblich sind.²⁵

2.2. Vertragsdauer

Die Einstufung der Vertragsdauer als bestimmte oder unbestimmte Dauer ist von großer Bedeutung im Bereich des Gebührenrechts, da die Bemessungsgrundlage wesentlich davon abhängt. Während bei Verträgen auf unbestimmte Dauer der dreifache Jahreswert der vertraglich vereinbarten Leistungen heranzuziehen ist, sind bei einer bestimmten Vertragsdauer die Leistungen mit dem entsprechend vervielfachten Jahreswert anzusetzen (höchstens jedoch mit dem 18-fachen Jahreswert). Daraus folgt, dass das Vorliegen einer unbestimmten Vertragsdauer meist zu einer geringe-

23 Der nachstehend abgedruckte Mustertext für eine Mietvertragsklausel dient lediglich als Formulierungsvorschlag und wird ohne Gewähr zur Verfügung gestellt.

24 Zu Zusätzen und Nachträgen vgl BFG 4.11.2019, RV/7103581/2014.

25 GebR 2019 Rz 540 mit Verweis auf VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075; vgl zB auch VwGH 25.1.2007, 2006/16/0163.

ren Gebühr führt als ein Vertrag auf bestimmte Zeit. Die Abgrenzung erfolgt jedoch nicht anhand der zivilrechtlichen Ausgestaltung oder der Bezeichnung im Vertrag, sondern hängt davon ab, ob die Vertragsparteien auf eine bestimmte Zeit gebunden sind. Dies wird anhand des Inhalts beurteilt. Kann ein Vertrag, welcher formal auf eine bestimmte Dauer abgeschlossen wurde, vor Ablauf der Befristung von mindestens einem Vertragsteil beliebig aufgelöst werden, liegt eine unbestimmte Vertragsdauer vor.²⁶ Sollte es keine Möglichkeit zur Beendigung des Vertragsverhältnisses geben oder diese auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle eingegrenzt worden sein, ist eine bestimmte Vertragsdauer anzunehmen.²⁷

Diese Unterscheidung ist mit Rechtsunsicherheit behaftet, da die Rechtsprechung die sich dadurch ergebenden Fragen nicht abschließend beantwortet hat. Wann genau eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorliegt, ist laut VwGH *„eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden behandelt werden muss“*.²⁸ Selbst wenn die Vereinbarung auf alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG verweist, kann eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser Kündigungsgründe durchaus auch zu dem Ergebnis führen, dass gebührenrechtlich von einer bestimmten Vertragsdauer auszugehen ist.²⁹ Obwohl der VwGH in alter Rechtsprechung bei einer Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG von einer Einordnung als unbestimmte Vertragsdauer ausgegangen ist, müssen Verträge in Zukunft näher betrachtet werden. Vor allem bei Geschäftsraummieten werden nicht alle Kündigungsmöglichkeiten des § 30 Abs 2 MRG für den Vermieter in Betracht kommen, wie beispielsweise § 30 Abs 2 Z 6 MRG, die Nichtverwendung der Wohnung zur Befriedigung eines dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters. Bei Geschäftsraummieten kommen weiters die Z 2, 5, 8, 11, 12, 14, 15 und 16 des § 30 Abs 2 MRG dem Grunde nach nicht in Betracht, weshalb bei einem Verweis auf § 30 Abs 2 MRG eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten gegeben sein könnte.³⁰ Der VwGH hat in einer jüngeren Entscheidung³¹ bei einem Mietvertrag über Geschäftsräume eine bestimmte Vertragsdauer angenommen, da in der Vereinbarung geregelt war, dass die Kündigung durch die Vermieterin nur aus den Gründen des § 1118 ABGB oder des § 30 Abs 2 MRG erfolgen könne. Die vorzeitige Kündigung des Mietvertrages durch die Vermieterin war somit bloß eingeschränkt möglich, da diese Gründe (überwiegend) dem Einfluss der Vermieterin entzogen sind.³² Der VwGH

26 Vgl GebR 2019 Rz 687.

27 Vgl GebR 2019 Rz 687.

28 VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004.

29 Vgl VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 bis 0112; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040.

30 Vgl Petritz-Klar, Ein gebührenrechtlicher Dauerbrenner: Bestimmte vs unbestimmte Dauer von Bestandsverträgen, taxlex 2017, 88 (92).

31 Vgl VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040.

32 Vgl VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040.

bestätigte durch dieses und durch zwei weitere Erkenntnisse³³ die strenge Judikaturlinie des BFG³⁴, welches schon vor diesen Entscheidungen im Rahmen der rechtlichen Beurteilung des Mietvertrages das Gewicht und die Wahrscheinlichkeit der Realisierung der vereinbarten Kündigungsgründe geprüft und regelmäßig eine bestimmte Vertragsdauer angenommen hatte.

Weiters führte auch die bloße vertragliche Vereinbarung eines Präsentationsrechts³⁵ bisher laut Rechtsprechung³⁶ zum Vorliegen einer unbestimmten Vertragsdauer. In jüngsten Entscheidungen wurde dies jedoch vom BFG³⁷ eingeschränkt, da es nunmehr auch in diesem Kontext auf Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der möglichen vorzeitigen Vertragsauflösung ankommen soll und zudem auf die Maßgeblichkeit des Inhalts einer vertraglichen Vereinbarung. In einem Fall vor dem BFG³⁸ erwies sich die Vertragsklausel inhaltlich als Weitergaberecht³⁹ mit der Konsequenz, dass die Gesamtlaufzeit von vornherein feststand, was letztendlich zur Qualifizierung als ein auf bestimmte Zeit geschlossener Vertrag führte. Die außerordentliche Revision, welche gegen diese Entscheidung erhoben wurde, wies der VwGH⁴⁰ zurück, wodurch es zu einer impliziten Bestätigung durch das Höchstgericht kam. In der Praxis sollte daher zukünftig bei Einräumung eines Präsentationsrechts darauf geachtet werden, dass sich der Inhalt einer solcher Vertragsklausel eindeutig von einem Weitergaberecht abgrenzen lässt und dass die Klausel so ausgestaltet wird, dass sie auch tatsächlich zur Anwendung gelangen könnte.⁴¹

33 VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004.

34 Vgl zB BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 11.2.2016, RV/5100710/2015; BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015.

35 Ein Präsentationsrecht liegt vor, wenn sich ein Bestandgeber gegenüber dem Bestandnehmer verpflichtet, unter gewissen Bedingungen mit einem vom Bestandnehmer vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen oder bestimmten anderen Inhalts abzuschließen. Der Bestandvertrag mit dem ersten Bestandnehmer wird aufgrund des Vertragsabschlusses des Bestandgebers mit dem präsentierten Nachfolger aufgelöst (vgl bspw VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

36 VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; 9.9.2015, Ro 2014/16/0072; 29.6.2017, Ro 2015/16/0032.

37 BFG 16.4.2020, RV/7102968/2017; 23.4.2020, RV/7101246/2020; 2.6.2020, RV/7103081/2019. Kritisch: *Kampitsch*, Bestandvertrag mit Präsentationsrecht I: bestimmte Dauer, immoaktuell 2020, 187; *Lang/Kerbl/Albl*, Schafft das BFG Bestandverträge mit gebührenrechtlich unbestimmter Dauer für die Praxis ab? SWK 2020, 1121; *Kerbl/Albl*, Präsentationsrecht: BFG rüttelt an den bisher anerkannten gebührenrechtlichen Grundsätzen, immo 2020, 361; anders auch BFG 14.5.2020, RV/7104548/2019. Siehe *Kampitsch*, Bestandvertrag mit Präsentationsrecht II: unbestimmte Dauer, immoaktuell 2020, 189.

38 BFG 16.4.2020, RV/7102968/2017.

39 Ein Weitergaberecht berechtigt zur Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten, ohne dass es einer (weiteren) Erklärung des Bestandnehmers bedarf. Mit Ausübung des Weitergaberechts kommt es zur Vertragsübernahme durch den neuen Mieter, die ohne weitere Erklärung durch den Vermieter erfolgt. Eine Auflösung des Vertrages wird dadurch nicht bewirkt (BFG 17.2.2021, RV/7101470/2019).

40 VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0115. Vgl dazu auch *Kampitsch*, Bestandvertrag und als Weitergaberecht ausgestaltetes „Präsentationsrecht“: bestimmte Dauer, immoaktuell 2020, 245.

41 *Wolkerstorfer*, Aktuelle Judikatur zur Bestandvertragsgebühr – Worauf bei der Vertragsgestaltung zu achten ist, RdW 2021, 220 (222).

Die gebührenrechtliche Einstufung der Vertragsdauer als unbestimmte ist in fast allen Fällen (außer bei Bestandverträgen mit einer Befristung von zwei Jahren) vorteilhafter. Daher wird empfohlen, so weit wie möglich keine Kündigungsbeschränkungen in der Vereinbarung vorzusehen. Es wäre empfehlenswert, zur Absicherung einen zusätzlichen Beendigungsgrund, welcher nicht in § 30 Abs 2 MRG enthalten ist und im Einflussbereich der Vermieterin liegt (beispielsweise eine Beendigungsmöglichkeit bei Verkauf des Objektes durch den Vermieter), vorzusehen. Bei Einräumung eines Präsentationsrechts muss bedacht werden, dass es auch hier auf Gewicht und Wahrscheinlichkeit der Realisierung einer möglichen vorzeitigen Vertragsauflösung sowie auf den Inhalt der Vertragsklausel ankommt.

Will man ein potentielles Gebührenrisiko von vornherein vermeiden, können die „klassischen“ Gebührenvermeidungsstrategien angewendet werden (siehe Kapitel D.8.).