

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, ADR, vertreten durch Mag. Christian Weimann, Wiesingerstraße 6/12, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 19.9.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.08.2013, EWAZ\*\*\* betreffend Einheitswert (Wertfortschreibung § 21 (1) Z. 1 BewG) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Für den Grundbesitz wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2013 mit **€ 49.100,00** und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit **€ 66.200,00** festgestellt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf

#### Wertfortschreibungsbescheid

Mit Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2013 (Wertfortschreibung gemäß § 21 (1) Z. 1 BewG) vom 27. August 2013 zu EWAZ\*\*\* stellte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für die Liegenschaft EZ\*\*\* KG\*\*\* mit der Adresse \*\*\*\*\* den Einheitswert mit € 65.400,00 und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert mit € 88.200 fest.

Die Begründung des Bescheides lautet wie folgt:

*"Berechnung des Einheitswertes siehe Beilage.*

*Bei der Berechnung des nicht erhöhten Einheitswertes waren gemäß § 23 Bewertungsgesetz 1955 die Wertverhältnisse zum 1.1.1973 (Hauptfeststellungszeitpunkt) maßgeblich.*

*Die Erhöhung des Einheitswertes um 35% ist auf Grund des Artikels II des AbgÄG 1982 durchzuführen. Der erhöhte Einheitswert ist die Basis für alle vom Einheitswert abgeleiteten Abgaben und Beträge.*

Die Feststellung erfolgte laut Erklärung.

Die Mietzinsbeschränkung wurde angepasst."

Die Beilage zum Bescheid enthält folgende Berechnung:

| Bauj. Gt. Beschreibung<br>Kub./Fläche                   |                         | Bauklasse | €/m <sup>3</sup> o m <sup>2</sup> | Zu/Ab. % | AfA%      | Restw. % |              |
|---------------------------------------------------------|-------------------------|-----------|-----------------------------------|----------|-----------|----------|--------------|
| 1911                                                    | 1 Altbestand<br>1.926,6 | 15,24     | 130,8111                          | 3,0      | 1,3       | 30,0=    | 77.874,38    |
| 1911                                                    | 17 Garage<br>61,0       | 15.32/33  | 47,2373                           |          | 1,3       | 30,0=    | 864,44       |
| Gebäudewert                                             |                         |           |                                   |          |           |          | 78.738,82    |
| Bodenwert 587 m <sup>2</sup> je 69,0391 €               |                         |           |                                   |          | 40.525,95 |          |              |
| Bebaute Fläche: 484 m <sup>2</sup>                      |                         |           |                                   |          |           |          |              |
| Wert bis zum 10-fachen d. bebauten Fläche:              |                         |           |                                   |          |           |          | 40.525,95    |
| davon 25% Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG                |                         |           |                                   |          |           | -        | 10.131,4879  |
|                                                         |                         |           |                                   |          |           |          | 109.133,2838 |
| davon 40% Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG         |                         |           |                                   |          |           | -        | 43.653,3135  |
|                                                         |                         |           |                                   |          |           |          | 65.479,9703  |
| Einheitswert                                            |                         |           |                                   |          |           |          | 65.400       |
| Erhöht um 35% gem AbgÄG 1982 (gerundet gemäß § 25 BewG) |                         |           |                                   |          |           |          | 88.200       |

## Beschwerde

Die dagegen eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die Kürzung nach § 53 Abs 7 lit a BewG mit einem Ausmaß von 40 Prozent anstelle der bisherigen 60 Prozent. In der Erklärung zum 1.1.2013 sei zutreffend und richtig bekanntgegeben worden, dass mit Ausnahme der zu sonstigen Zwecken gewidmeten Flächen im Ausmaß von 61,02 qm alle übrigen Flächen des Hauses Mietzinsbeschränkungen im Sinne des § 53 Abs 7 lit a BewG 1955 unterliegen.

Die Gesamtnutzfläche des Hauses belaufe sich auf 1987,57 qm. Wovon insgesamt 1.926,55 qm (Nutzung zu Wohnzwecken im Ausmaß von 1,797,81 qm und zu gewerblichen Zwecken im Ausmaß von 146,74 qm) gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen unterlägen.

Rechtsirrig werde in jenem Formular, welches zur Steuererklärung zur Verfügung gestellt werde, ausgeführt, eine solche Mietzinsbeschränkung läge nur dann vor, wenn entweder ein Friedenskronenzins, ein Kategoriemietzins nach dem MRG, ein Nutzungsentgelt bei gemeinnützigen Wohnungsunternehmen oder ein Entgelt nach landesgesetzlichen Wohnbauförderungen entrichtet werde. Diese Rechtsauskunft sei unrichtig, und rechtsirrig,

dies gelte Gleichmaßen für den offensichtlich zu Grunde liegenden diesbezüglichen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, dem jedoch keine Normqualität zukomme.

Der Verweis in § 53 Abs. 7 BewG beziehe sich auf mietrechtliche Normen, sodass auch die vom Gesetzgeber verwendeten Begriffe hier gleich zu interpretieren seien. Diese Methodik werde grundsätzlich zutreffend vom UFS auch angewandt (UFS 8.5.2013, RV/1535-W/08).

Der Gesetzgeber differenziere in § 53 Abs. 7 des BewG nicht danach, welches Ausmaß diese Mietzinsbeschränkung erreiche, sondern einfach danach, ob eine solche Beschränkung vorliegt.

Eine Differenzierung danach, ob die Mietzinsbeschränkung aus dem MRG oder aus dem WGG ableitbar sei, wäre auch gleichheitswidrig.

In der gegenständlichen Liegenschaft unterlägen sämtliche Flächen (mit Ausnahme geringfügiger sonstiger Flächen von 61,02 qm), und zwar insgesamt 1.926,55 qm den Mietzinsbildungsvorschriften des MRG. Hierbei sei es unerheblich, ob es hier um „Altmietverträge“ gehe, in welchen Mietzinse – ohne Erhöhungsmöglichkeit des Vermieters – noch aus der Zeit des Geltungsbereiches des Mietengesetzes vorgeschrieben werden, oder ob es sich um Vermietungen nach dem 1.1.1982 (Inkrafttreten des MRG), allenfalls auch nach Inkrafttreten des Richtwertgesetzes handle. In jedem Fall müsse der Vermieter gesetzliche Mietzinsobergrenzen berücksichtigen, wobei eine allfällige Vereinbarung, die diese Mietzinsgrenzen außer Acht ließe, im Ausmaß jenes Teiles des Mietzinses, der diese Grenzen überschreitet, unwirksam sei.

Angesichts der vorgenannten Flächen ergebe sich, dass sohin knapp 97 v.H. der gesamten nutzbaren Fläche nur mit durchgesetzliche Vorschriften beschränkten Mietzinsen vermietet werden könne und daher gemäß § 53 Abs. 7 lit a BewG eine Kürzung im Ausmaß von 60 v.H. vorzunehmen sei.

Ausgehend von den Wertansätzen im angefochtenen Bescheid ergebe sich daraus Folgendes:

|                                                                        |                     |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Vom Finanzamt vor Kürzung gemäß § 53 Abs 7 lit a BewG errechneter Wert | € 109.133,2838      |
| Davon 60 % Kürzung gemäß § 53 Abs 7 lit a BewG                         | minus € 65.479,9703 |
| Zwischensumme                                                          | € 43.653,3135       |
| gerundet gemäß § 25 BewG                                               | € 43.600,00         |
| erhöht um 35 % gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982                       | € 58.800,00         |

Es werde daher beantrag den angefochtenen Bescheid abzuändern und den erhöhten Einheitswert mit € 58.800,00 sowie den Einheitswert selbst mit € 43.600,00 festzusetzen.

### **Beschwerdevorentscheidung**

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 14. Juli 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründet wurde die Abweisung wie folgt:

*„Der Begriff "Mietzinsbeschränkung" im Sinne des § 53 Abs.7 lit.a BewG ist historisch zu interpretieren, demnach sind unter diesem Begriff nur Mietzinsbeschränkungen im Sinne des Mietengesetzes zu verstehen.*

*Nach dem BGBl. Nr. 800/1993 (RichtwertG) kann für Vermietungen ab 1.3.1994 ein "angemessener Hauptmietzins" vereinbart werden. Dies gilt insbesondere für Wohnungen der Kategorie A und B. Diese Mietzinse orientieren sich an einem regionalen Richtwert, Zu- oder Abschläge sind möglich. Diese "angemessenen Hauptmietzinse" kommen dem Preisniveau für frei vereinbarte Zinse schon sehr nahe.*

*In rechtlicher Hinsicht verkennt der in der veralteten Literatur vertretene Vergleich von Richtwertmietzinsen mit dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, dass es durch die laufende Valorisierung des Richtwertes zusammen mit den zulässigen Möglichkeiten, Zuschläge im Rahmen der Berechnung des Richtwertes vorzunehmen, zu einer Annäherung der so "beschränkten" Richtwerte an die Werte frei vereinbarter Mietzinse kommen musste. Für die Ermittlung der Verkehrswerte solcher Liegenschaften macht es nach Kenntnis der Finanzverwaltung keinen Unterschied mehr aus, ob die Mietzinse, die für ein Zinshaus mit Wohnungen der Kategorie "A" und "B" erzielt, nach dem Richtwertverfahren geregelt oder frei vereinbart wurden.*

*Der historische Gesetzgeber wollte die gegenüber frei vereinbarten Mietzinsen verminderte Ertragsfähigkeit bei Kategoriemietzinsen, welche eine kalkulatorische Verlustkomponente beinhaltet, berücksichtigt wissen, ebenso wie bei Genossenschaftswohnungen, wo das Nutzungsentgelt sich am Kostendeckungsprinzip orientiert, also keine Gewinnkomponente beinhaltet, aber nicht in jenen Fällen, die wirtschaftlich betrachtet sich von den frei vereinbarten Mietzinsen nicht oder nur unwesentlich unterscheiden.“*

### **Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht stellte der Bf. zunächst abermals ausführlich dar, weshalb die Ansicht der Behörde sowohl faktisch als auch rechtlich unrichtig sei und beantragte er sodann die Einholung eines Sachverständigengutachtens, welches hinsichtlich der gegenständlichen Lage (1090 Wien) die Differenz zwischen dem in freier Vereinbarung auf dem Markt erzielbaren Mietzins und unter Berücksichtigung der Beschränkungen des MRG tatsächlich rechtswirksam zu vereinbarenden Mietzins ermittelt. In Eventu wurde zu dieser Thematik die Einvernahme des Sachverständigen Mag.\*\*\*\*\* als Zeugen beantragt.

Die Behörde lasse auch außer Betracht, dass gemäß § 16 Abs 1 Zi 4 MRG eine solche „angemessene“ Mietzinsvereinbarung überdies nur dann zulässig sei, wenn die Wohnung innerhalb strenger Fristen vermietet wird und im Falle einer Wohnung der Ausstattungskategorie B die Nutzfläche mehr als 130 m<sup>2</sup> beträgt.

Ebenso bleibe unberücksichtigt, dass auch im Falle befristeter Vermietung der Wohnungen - und dies sei bei verantwortungsvoller Bewirtschaftung des Hauses heutzutage die Regel - eine weitere Verminderung des Hauptmietzinses um 25 vom 100 eintritt (§ 16 Abs 7

MRG). Sohin führe auch die Beschränkung gemäß § 16 Abs 1 MRG (angemessener Hauptmietzins) regelmäßig zu erheblich niedrigeren Mietzinsen, als sie im Falle freier Mietzinsvereinbarungsmöglichkeit erzielbar wären.

Diese Beschränkung der Mietzinse, die eben dazu führt, dass nicht Mietzinse in jener Höhe vereinbart werden, wie sie ohne diese Beschränkung vereinbart würden, entspräche genau dem Gesetzeszweck. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, eine im Wesentlichen sinnlose, komplizierte Bestimmung wie § 16 MRG aufrecht zu erhalten und laufend zu novellieren und in Kauf zu nehmen, dass eine Fülle behördlicher (Schlichtungsstelle) und gerichtlicher Verfahren hierüber geführt wird, wenn dies - wie in der Beschwerdeverentscheidung angenommen - ohne jeglichen Effekt auf die Mietzinsbildung bliebe.

Von einer Annäherung der „beschränkten“ Richtwerte an die Werte frei vereinbarter Mietzinse könne daher in der Praxis keine Rede sein.

Zutreffend werde auch vom VwGH (z.B. VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148) der Unterschied zwischen „marktkonformem Mietzins“ und den „Mietzinsbeschränkungen gemäß MRG“ gegenübergestellt. Mit Mietzinsbeschränkungen gemäß MRG seien, da diese Entscheidung nach dem Inkrafttreten des dritten Wohnrechtsänderungsgesetzes ergangen ist, jedenfalls auch die Beschränkungen gemäß Richtwertmietzins bzw. Begrenzung durch die Angemessenheit und den Befristungsabschlag gemeint.

### **Vorlage der Beschwerde ans BFG**

Mit Vorlagebericht vom 25. August 2014 (der in Kopie auch dem Bf. übersandt wurde) legte das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor, wobei es darauf hinwies, dass zur Zahl 2013/13/0055 eine Beschwerde beim VwGH anhängig sei.

### **Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062**

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 9. Oktober 2019 wurde (ua) die gegenständliche Rechtssache wegen Verhinderung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1080 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zur Bearbeitung zugeteilt.

### **Beweisaufnahme durch das BFG**

Von der nunmehr zuständigen RichterIn des Bundesfinanzgerichtes wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Einheitswertaktes EWAZ\*\*\* (insbesondere in die dort enthaltene Mietzinsliste). Dazu wird angemerkt, dass dem BFG vom FA die im Bescheid und im Vorlagebericht erwähnte Einheitswerterklärung vom 5.8.2013 nicht vorgelegt wurde. Ebenso nicht aktenkundig ist jenes Formular, dass laut Beschwerde mit der Erklärung zur Verfügung gestellt wurde.

### **Vorhalteverfahren**

Mit Vorhalt vom 28.11.2019 teilte die zuständige RichterIn zur Wahrung des Parteiengehörs den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt

und weshalb beabsichtigt wird, der Beschwerde teilweise Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern als der Einheitswert mit € 49.100,00 und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit € 66.200,00 festgestellt wird.

Dazu übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. am 12.12.2019 mittels Email eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt:

*„Der Rechtsansicht des BFG wird insofern gefolgt, als – in Abweichung der Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz – jedenfalls auch die Regelungen des Richtwertmietzinses als eine den Mietzins beschränkende Vorschrift gem § 53 Abs 7 lit a BewG anzusehen sind.*

*Entgegen der im Vorhalt dargestellten Ansicht ist allerdings auch eine Mietzinsbildung gem § 16 Abs 1 MRG als gesetzliche Beschränkung anzusehen. Hier wird nochmals auf das Vorbringen im Vorlageantrag verwiesen.*

*Im Besonderen ist Folgendes zu beachten:*

*Gemäß § 13 Abs 4 WGG kann bei Überlassung nach begünstigter Rückzahlung bei der Berechnung des Entgeltes Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand der Wohnung oder sonstigen Räumlichkeiten der Mietzinsbildung zugrunde gelegt werden. Dies entspricht den Kriterien einer Mietzinsbildung gem § 16 Abs 1 MRG; dennoch werden Objekte mit einer Mietzinsbildung gem § 13 Abs 4 WGG – richtigerweise – von der Finanzbehörde als Objekte angesehen, die einer Mietzinsbeschränkung unterliegen.*

*Entgegen der Ausführung auf Seite 7 unten im Vorhalt ist die Angemessenheitsprüfung nach § 16 Abs 1 MRG nicht an den Marktgegebenheiten vorzunehmen, sondern eben anhand der auch in § 13 Abs 4 WGG aufgezählten Kriterien wie Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand.*

*Der Gesetzgeber hat in den beiden zitierten Normen die gleichen Begriffe verwendet und sohin einen identen Norminhalt geschaffen. Würde sich hingegen die Angemessenheit nur an Marktgegebenheiten orientieren, wäre die gesetzliche Regelung sowohl in § 13 Abs 4 WGG als auch § 16 Abs 1 MRG völlig unnötig. Gegenteilig hiezu hat jedoch der Gesetzgeber eine solche Regelung als notwendig erachtet; tatsächlich führt diese in vielen Fällen zu einer Herabsetzung des vertraglich vereinbarten Mietzinses aufgrund von Mietzinsüberprüfungsverfahren gem § 37 Abs 1 Z 8 MRG. Eine gerichtliche Entscheidung, die zu einer Reduktion des vertraglich vereinbarten Mietzinses führt, ist jedoch schon denklogisch nur dann möglich, wenn der zu überprüfende Miet-zins durch gesetzliche Vorschriften beschränkt ist. Tatsächlich ist in zentralen Innen-stadtlagen wie bei der gegenständlichen Liegenschaft am freien Markt ein deutlich höherer Mietzins erzielbar als gesetzlich auch nach § 16 Abs 1 MRG zulässig (siehe auch das diesbezügliche Beweisanbot durch Einholung eines Sachverständigengutachtens im Vorlageantrag). Dem Liegenschaftseigentümer ist es jedoch verwehrt, diese Marktchance zu nutzen, da er auch die gesetzliche Mietzinsbeschränkung des § 16 Abs 1 MRG zu beachten hat.*

*In diesem Zusammenhang wird im Besonderen auch auf § 1 Abs 4 MRG verwiesen; hier regelt der Gesetzgeber, welche Mietgegenstände von den Mietzinsregeln des MRG ausgenommen sind und sohin nur dem Teilanwendungsbereich unterliegen. Hinsichtlich dieser Mietgegenstände scheidet daher auch eine Überprüfung des Mietzinses durch das Gericht gem § 37 Abs 1 Z 8 MRG aus, da dort gerade keine Mietzinsbeschränkung vorliegt – anders als bei Objekten, bei denen der Mietzins der Höhe nach durch die Kriterien, die in § 16 Abs 1 MRG bzw § 13 Abs 4 WGG genannt sind, begrenzt wird.*

*Im Vorhalt wurde auch nicht berücksichtigt, dass Wohnungen, bei welchen ein angemessener Mietzins nach § 16 Abs 1 MRG vereinbart werden kann, ebenfalls der Mietzinsbeschränkung des § 16 Abs 7 MRG unterliegen. Gemäß dieser Bestimmung vermindert sich der nach Abs 1 bis 6 höchstzulässige Hauptmietzins um 25 % im Falle des Abschlusses eines befristeten Hauptmietvertrages. Alleine die Formulierung „höchstzulässig“ ist klar, dass es sich bei den Regelungen des Abs 1 bis 6 um Mietzinsbeschränkungen handelt. Darüber hinaus wird in dieser Bestimmung eine zusätzliche Mietzinsbeschränkung um weitere 25 % gesetzlich angeordnet.*

*Bei richtiger rechtlicher Beurteilung sind daher auch die im Vorhalt angeführten Wohnungen Top Nr. 3, Top Nr. 14, Top Nr. 11 und Top Nr. 20 mit insgesamt 623,44 m<sup>2</sup> als Wohnnutzfläche mit beschränktem Mietzins anzusehen. Die Gesamtfläche der Wohnnutzfläche mit beschränktem Mietzins würde sich daher von 1.156,37 m<sup>2</sup> auf 1.779,81 m<sup>2</sup> erhöhen. Die Gesamtfläche, welche nach § 53 Abs 7 lit a BewG zu berücksichtigen ist, erhöht sich hiedurch auf insgesamt 1.853,18 m<sup>2</sup>, das sind 93,24 % der gesamten Fläche von 1.987,57 m<sup>2</sup>.*

*Richtigerweise wäre daher eine Kürzung des Betrages von EUR 109.133,2838 gemäß § 53 Abs 7 lit a BewG im Ausmaß von 60 %, das sind EUR 65.479,97 vorzunehmen, woraus sich letztlich ein Einheitswert von EUR 43.653,31 gerundet sohin EUR 43.600,00 ergibt.*

*Der Berufungsantrag wird daher in diesem Sinne aufrecht gehalten.“*

Am 16.12.2019 übermittelte das BFG die Stellungnahme des Bf. ans FA mit der Gelegenheit zur Abgabe einer Gegenäußerung innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung.

Das FA ließ die Frist ungenützt verstreichen.

## **II. Sachverhalt**

Vor Erlassung des nunmehr angefochtenen Wertfortschreibungsbescheides ist für die Liegenschaft EZ\*\*\* KG\*\*\* der Einheitswert zuletzt zum 1.1.1998 zu EWAZ\*\*\* mit ATS 596.000,00 (ds umgerechnet € 43.313,01) und der gemäß AbgÄG um 35% erhöhten Einheitswert mit ATS 804.000,00 (ds umgerechnet € 58.428,96) festgestellt worden.

Auf der Liegenschaft mit einem Ausmaß von 587 m<sup>2</sup> befindet sich ein im Jahr 1911 errichtetes Gebäude. Die bebaute Fläche beträgt 484 m<sup>2</sup>.

Zum Stichtag 1.1.2013 hatte das Gebäude eine nutzbare Fläche von insgesamt 1987,57 m<sup>2</sup>, davon wurden 1.779,81 m<sup>2</sup> zu Wohnzwecken (top 3, 7, 7A, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20 und 21) und 207,76 m<sup>2</sup> zu gewerblichen Zwecken genutzt (top Nr. 17 mit 146,74 m<sup>2</sup> als Büro, top 6 mit 11,02 m<sup>2</sup> als Lager + 50 m<sup>2</sup> als Stellplatz). Leerstehungen und Eigennutzungen hat es zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben.

Für die Wohnungen top Nr. 3 mit 176 m<sup>2</sup>, top Nr. 11 mit 157,52 m<sup>2</sup>, top Nr 14 mit 145,29 m<sup>2</sup> und top Nr 20 mit 144,63 m<sup>2</sup> (dh für insgesamt 623,44 m<sup>2</sup>) wurde ein „angemessener“ Mietzins nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 MRG verrechnet.

Für die restlichen Wohnungen wurde entweder ein sog. „Richtwertmietzins“ nach den Bestimmungen des § 16 Abs. 2 bis 4 MRG oder - für die vor dem Inkrafttreten des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes vermieteten Wohnungen - ein „Kategoriemietzins“ nach der Bestimmung des § 16 Abs. 2 MRG alte Fassung oder beruhte der entrichtete Mietzins noch auf im Geltungsbereich des Mietengesetzes abgeschlossene Mietverträgen, das grundsätzlich einen gesetzlichen Mietzins vorsah (§ 2 Abs.1 MietenG).

### **III. Beweiswürdigung**

Auf Grund der eingesehenen Unterlagen wie insbesondere der Zinsliste gelangte das Bundesfinanzgericht zu den oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen. Weder der Beschwerdeführer noch das Finanzamt ist der bereits im Vorhalt vom 28. November 2019 enthaltenen Sachverhaltsdarstellung entgegen getreten. Die Stellungnahme des Bf. vom 12.12.2019 (die überdies in einer im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht vorgesehenen Form mittels Email übermittelt wurde) enthält lediglich Rechtsausführungen zur Frage, ob auch die Angemessenheitsprüfung nach § 16 Abs. 1 MRG eine gesetzliche Beschränkung des Mietzinses ist. Es wurde aber nicht in Abrede gestellt, dass zum Stichtag 1. Jänner 2013 die Vermietung der Wohnungen Top 3, Top 11, Top 14 und Top 20 zu einem „angemessenen“ Mietzins iSd Bestimmung des § 16 Abs. 1 MRG erfolgte. Auch die Ausführungen zu einer Verminderung des Hauptmietzinses um 25% im Falle des Abschlusses eines befristeten Hauptmietvertrages sind bloß Allgemein gehalten, ohne einen Bezug zu den konkreten Vermietungen herzustellen. Es wurde nicht einmal behauptet, dass bzw welche der 4 genannten Wohnungen tatsächlich befristet vermietet werden (der Mietvertrag bezüglich der Wohnung top 20 stammt beispielsweise bereits vom 1.7.1985 und spricht dies gegen eine befristete Vermietung).

Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass der Bf. für die 4 genannten Wohnungen im Ausmaß von gemeinsam 623,44 m<sup>2</sup> zum Bewertungsstichtag 1.1.2013 einen "angemessenen" Mietzins iSd § 16 Abs. 1 MRG erhalten hat.

### **IV. Rechtslage und Erwägungen**

Gemäß § 53 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken (Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist, und Grundstücke, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden), vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen.

Gemäß § 53 Abs. 7 BewG ist zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke die gemäß Abs. 1 bis 6 der genannten Gesetzesstelle ermittelte Summe aus dem Bodenwert und aus dem Gebäudewert um die in lit. a bis d festgesetzten Hundertsätze zu kürzen. Die Kürzung darf sich jedoch hinsichtlich des Bodenwertes nur auf eine Fläche bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche erstrecken; dies gilt nicht für Geschäftsgrundstücke, auf denen sich ein Fabriksbetrieb befindet.

Das Ausmaß der Kürzung beträgt

a) bei bebauten Grundstücken, soweit ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet wird, entsprechend dem Anteil der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Flächen an der gesamten nutzbaren Fläche (Abs. 5), bei einem Anteil von 100 v. H. bis 80 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 60 v. H.,

weniger als 80 v. H. bis 60 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 55 v. H.,

weniger als 60 v. H. bis 50 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 50 v. H.,

weniger als 50 v. H. bis 40 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 45 v. H.,

weniger als 40 v. H. bis 30 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 40 v. H.,

weniger als 30 v. H. bis 20 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 35 v. H.,

weniger als 20 v. H. bis 10 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 30 v. H.

und weniger als 10 v. H. an der gesamten nutzbaren Fläche 25 v. H.,

bei der Ermittlung des Anteiles der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Fläche sind die Wohnräume mit ihrer tatsächlichen nutzbaren Fläche, die gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienenden Räume jedoch nur mit ihrer halben nutzbaren Fläche anzusetzen.

Wie sich schon aus dem Wortlaut des § 53 Abs. 7 lit a BewG ergibt, soll dies dazu dienen, der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke gerecht zu werden. Für das Ausmaß des Abschlages ist daher maßgeblich, ob zum Bewertungsstichtag tatsächlich ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet wird. Für Objekte, die ungenutzt sind und für die aus diesem Grunde kein Mietzins, also auch kein durch gesetzliche Bestimmungen beschränkter Mietzins entrichtet wird, ist deshalb kein Sonderabschlag zu gewähren (siehe auch Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 53, 273). Das gleiche gilt für eigengenutzte Wohnungen (vgl. BFG 12.01.2015, RV/7102078/2006).

Dass es sich beim „Kategoriemietzins“ (für die vor dem Inkrafttreten des 3.

Wohnrechtsänderungsgesetzes vermieteten Wohnungen; § 16 Abs. 2 MRG alte Fassung) um einen gesetzlich beschränkten Mietzins handelt, steht außer Zweifel. Ebenso ist unstrittig, dass für jene Wohnungen, bei denen der Mietvertrag noch im Geltungsbereich des Mietengesetzes abgeschlossen wurde, eine Kürzung zusteht (da § 2 Abs.1 MietenG grundsätzlich einen gesetzlichen Mietzins vorsah).

Durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist mittlerweile auch geklärt, dass die Regelungen des "Richtwertmietzins" im Sinne des § 16 Abs. 2 bis 4 MRG als eine den Mietzins beschränkende Vorschrift gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu sehen ist (vgl. VwGH 24.9.2014, 2010/13/0131, 2010/13/0135 und 2010/13/0136).

Dagegen stellt die nur an den Marktgegebenheiten orientierte Angemessenheitsprüfung des Mietzinses nach § 16 Abs. 1 MRG nach der eben zitierten Judikatur noch keine gesetzliche Beschränkung des Mietzinses im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG dar. Ganz allgemeine Beschränkungen des Mietzinses sind nicht als gesetzliche Beschränkung im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG anzusehen (vgl. abermals VwGH 24.9.2014, 2010/13/0131, 2010/13/0135 und 2010/13/0136 unter Hinweis auf VwGH 10.12.1975, 1021, 1220, 1225/75).

Wenn sich aus den in den Akten einliegenden Zinslisten, die Zuordnung der einzelnen Mietobjekte der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft zu den einzelnen Mietzinskategorien nicht zweifelsfrei ergibt, hat das Bundesfinanzgericht der Bf. die Gelegenheit zur Abgabe einer Stellung einzuräumen (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2015/13/0003).

Eine derartige Gelegenheit wurde der Bf. und dem Finanzamt mit dem Vorhalt des BFG vom 28.11.2019 unter Hinweis auf die im Akte enthaltene Zinsliste eingeräumt.

Die gegenständliche Zinsliste enthält bei den einzelnen Mietobjekten Angaben über die Höhe des Mietzinses und die Nutzfläche sowie neben dem Datum des Mietvertrages folgende Anmerkungen:

"MRG § 16 Abs. 1" (bei top Nr. 3, 11, 14, und 20)

"MRG § 16 Abs. 2" (bei top Nr. 7, 8, 9, 12, 13, 15, 19)

"MG §§ 2,16" (bei top Nr. 7A, 10, 17, 21)

"MRG § 16 Abs. 2 KAT A" (bei top 16) bzw "KAT B" (bei top 18).

Mit der Stellungnahme der Bf. wurde die Zuordnung der einzelnen Mietobjekte zu den einzelnen Mietzinskategorien nicht in Abrede gestellt, sondern bloß weitere Argumente gegen die rechtliche Beurteilung der Mietzinskategorie „angemessener Hauptmietzins nach § 16 Abs. 1 MRG“ im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 53 Abs. 7 lit. a BewG vorgebracht.

Zu den Beweisanträgen ist zu sagen, dass von Parteien beantragte Beweise gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen sind, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Die beantragte Einholung eines Sachverständigengutachten bzw die Einvernahme eines Sachverständigen zum Thema, welcher Mietzins in der gegenständlichen Lage bei freier

Vereinbarung erzielbar wäre, ist nicht von entscheidender Relevanz für die rechtliche Beurteilung.

Für das Bundesfinanzgericht besteht keine Veranlassung von der Rechtsprechung des VwGH abzugehen, wonach die an den Marktgegebenheiten orientierte Angemessenheitsprüfung des Mietzinses nach § 16 Abs 1 MRG keine gesetzliche Beschränkung des Mietzinses im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG darstellt (vgl VwGH 24.9.2014, 2010/13/0131 und VwGH 20.12.2017, Ra 2015/13/0003).

Das Gebäude verfügte zum Stichtag über Wohnungen mit einer Nutzfläche von gesamt 1.779,81 m<sup>2</sup>. Für die Wohnungen top Nr. 3 mit 176 m<sup>2</sup>, top Nr. 11 mit 157,52 m<sup>2</sup>, top Nr 14 mit 145,29 m<sup>2</sup> und top Nr 20 mit 144,63 m<sup>2</sup> (dh für insgesamt 623,44 m<sup>2</sup>) wurde zum Stichtag 1.1.2013 ein „angemessener Mietzins“ nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 MRG und für die restlichen Wohnungen mit einer Nutzfläche von insgesamt 1.156,37 m<sup>2</sup> ein "durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins" entrichtet.

Weiters wurden 202,76 m<sup>2</sup> für gewerbliche Zwecke verwendet, wobei für 146,74 m<sup>2</sup> (top 17 Büro) ein beschränkter Mietzins iSd § 2 MietenG entrichtet wurde.

Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich die Anwendung der Kürzungsbestimmung nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG und werden daher die übrigen Wertansätze aus dem angefochtenem Bescheid übernommen. Es ergibt sich somit auf Grund der vorgelegten Zinsliste folgende Berechnung:

|                                                          |                         |
|----------------------------------------------------------|-------------------------|
| Gesamte Fläche                                           | 1987,57m <sup>2</sup>   |
| Davon Wohnnutzfläche mit beschränktem Mietzins           | 1.156,37 m <sup>2</sup> |
| Geschäftsfläche mit beschränktem Mietzins zur Hälfte     | + 73,37m <sup>2</sup>   |
| Nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigende Fläche | 1.229,74m <sup>2</sup>  |
| d.s. 62 %, ergibt Kürzung um 55%                         |                         |
| Gebäudewert wie bisher                                   | 78.738,82               |
| Bodenwert wie bisher                                     | 40.525,95               |
| Kürzung gem. § 53 (2) BewG 25 %                          | -10.131,4879            |
|                                                          | <b>109.133,2838</b>     |
| davon Kürzung gem. § 53 (7) lit. a BewG 55 %             | - 60.023,3061           |
|                                                          | <b>49.109,9777</b>      |
| <b>Einheitswert (gerundet)</b>                           | <b>49.100,00</b>        |
| <b>Erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982</b>                    | <b>66.200,00</b>        |

Gemäß § 21 Abs. 1 lit. b BewG 1955 wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei

den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr als ein Zehntel, mindestens aber um 400 Euro, oder um mehr als 7.300 Euro, von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung).

Vor Erlassung des nunmehr angefochtenen Wertfortschreibungsbescheides ist für die Liegenschaft EZ\*\*\* KG\*\*\* der Einheitswert zuletzt zum 1.1.1998 zu EWAZ\*\*\* mit ATS 596.000,00 (ds umgerechnet € 43.313,01) und der gemäß AbgÄG um 35% erhöhten Einheitswert mit ATS 804.000,00 (ds umgerechnet € 58.428,96) festgestellt worden.

Die Differenz zum nunmehr ermittelten Einheitswert beträgt € 5.790,00 und sind somit auch die Wertfortschreibungsgrenzen überschritten.

Der Beschwerde ist daher teilweise Folge zu geben und wird der angefochtene Bescheid insofern abgeändert als der Einheitswert mit € 49.100,00 und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit € 66.200,00 festgestellt wird.

Zum gleichzeitig mit dem Feststellungsbescheid erlassenen Grundsteuermessbescheid wird darauf hingewiesen, dass dieser gemäß § 295 Abs. 1 BAO von Amts wegen durch das Finanzamt angepasst werden wird.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011).

Die Rechtsfrage, für welche Mietzinskategorien eine für die Kürzung nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG relevante gesetzliche Beschränkung besteht, ist bereits durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2014, 2010/13/0131 und VwGH 20.12.2017, Ra 2015/13/0003) ausreichend geklärt.

Wien, am 30. Jänner 2020

