



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. X, gegen den Feststellungsbescheid (Artfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 zum 1. Jänner 2009) des Finanzamtes A vom 17. September 2009, Steuernummer, betreffend Einheitswert des Grundvermögens (einschließlich der Betriebsgrundstücke) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 (2) BAO abgeändert wie folgt:

Für den Grundbesitz (gemischt genutztes Grundstück), das Grundstück ist teilweise Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG 1955), abc, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2009 mit 42.800,00 Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 57.700,00 Euro festgestellt.

### **Entscheidungsgründe**

Auf Grund einer Gebäudeaufstockung und demzufolge der Änderung der Art des Bewertungsgegenstandes hat das Finanzamt mit Feststellungsbescheid vom 17. September 2009 eine Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 (BewG) vorgenommen, welche auch eine Werterhöhung mit sich brachte. Der Einheitswert wurde zum 1. Jänner 2009 mit 71.400,00 Euro und der gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 96.300,00 Euro festgestellt.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Berufungswerberin (Bw) wendet ein, der angefochtene Bescheid berechne die Summe aus Gebäudewert sowie Bodenwert richtig mit 95.230,58 Euro. Davon werde jedoch nur eine 25 %-ige Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG vorgenommen. Tatsächlich sei eine Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG in Höhe von 55 % zu berücksichtigen. Wie in der Steuererklärung richtig angeführt, würden 818,80 m<sup>2</sup> und 97,1 m<sup>2</sup>, insgesamt sohin 915,90 m<sup>2</sup>, unter Mietzinsbeschränkungen vermietet. Der Rest betreffe die von den Eigentümern selbst genutzten Wohnungen. Dies entspreche einem Anteil von 74,01 % an der Gesamtliegenschaft mit einer Größe von 1.237,60 m<sup>2</sup>. Es sei daher gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG ein Abzug von 55 % vorzunehmen. Dies entspreche einem Betrag von 52.376,82 Euro, sodass man (gerundet) zu einem Einheitswert von 42.800,00 Euro und einem erhöhten Einheitswert von 57.780,00 Euro gelange. Die Bw beantrage daher, den Einheitswert mit 42.800,00 Euro und den erhöhten Einheitswert mit 57.780,00 Euro festzustellen.

Mit Vorhalt vom 7. Oktober 2009 ersuchte das Finanzamt eine Mietzinsliste zum 1. Jänner 2009 zu übersenden, aus welcher die Höhe der einzelnen Mieten, das Datum des Abschlusses des jeweiligen Mietvertrages, das Ausmaß der jeweiligen Wohnnutzfläche bzw. gewerblich genutzten Fläche und die Kategorie der jeweiligen Wohnung hervorgehe.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 legte die Bw die Mietzinsliste zum 1. Jänner 2009 vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2009 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und stellte den Einheitswert zum 1. Jänner 2009 mit 61.800,00 Euro und den gem. AbgÄG 1982 um 35 % erhöhten Einheitswert mit 83.400,00 Euro fest.

Das Finanzamt führte aus, der Begriff "Mietzinsbeschränkung" im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG sei historisch zu interpretieren; demnach seien unter diesem Begriff nur Mietzinsbeschränkungen im Sinne des Mietengesetzes zu verstehen. Nach dem BGBl Nr. 800/1994 (Richtwertgesetz) könne für Vermietungen ab 1. 3. 1994 ein "angemessener Hauptmietzins" vereinbart werden. Dies gelte insbesondere für Wohnungen der Kategorie A und B. Diese Mietzinse orientierten sich an einem regionalen Richtwert, Zu- oder Abschläge seien möglich. Diese "angemessenen Hauptmietzinse" kämen dem Preisniveau frei vereinbarter Zinse schon recht nahe. Da für Mietverträge, die nach dem 28. 2. 1994 abgeschlossen worden seien, kein kategoriemäßig beschränkter Mietzins mehr als Obergrenze gelte, sondern ein "angemessener Mietzins", der eine kalkulatorische Gewinnkomponente beinhalte, gelte dieser Mietzins nicht als ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter.

Für leerstehende und eigengenutzte Wohnungen, für die aus diesem Grund kein Mietzins entrichtet werde, sei ebenfalls kein Abschlag zu gewähren. Laut vorgelegter Zinsliste seien

daher 290, 34 m<sup>2</sup> (Top A und B) anzusetzen; dies ergebe zur gesamten Nutzfläche einen Anteil von 23%.

Die Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. a BewG betrage daher 35% und der Einheitswert sei herabzusetzen. Darüber hinaus sei die Berufung jedoch abzuweisen.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag bringt die Bw ergänzend vor, die Kategoriemietzinsbeschränkung sei durch die Richtwerte abgelöst worden. Es gelte hier noch immer, dass der Mietzins durch gesetzliche Vorschriften beschränkt sei.

Selbst ein angemessener Mietzins nach den Bestimmungen des MRG sei ein solcher Mietzins, für den eine gesetzliche Beschränkung gelte. Es handle sich dabei nicht um einen freien Mietzins, für den gar keine gesetzlichen Beschränkungen mehr vorliegen würden. Auch nach dem Mietengesetz hätten verschiedene Mietzinsbeschränkungen bestanden, die für den Vermieter größere oder weniger große Einschränkungen im Verhältnis zum freien Mietzins bedeutet hätten. Das Gesetz habe dennoch keine solchen Unterscheidungen zur Bemessung des Einheitswertes vorgenommen, sondern lediglich von Beschränkungen gesprochen. Es sei daher auch nach der neuen Rechtslage nicht einzusehen, warum nun in manchen Fällen eine Anwendung des § 53 Abs. 7 lit. a BewG gegeben sein solle, bei anderen Beschränkungen des Mietzinses jedoch nicht. Das Gesetz stelle ausschließlich auf den Umstand einer Beschränkung ab, nicht inwieweit diese Beschränkung von frei vereinbarten Mietzinsen abweiche.

Ebenso sei ein Abzug von Flächen, die leer stünden, unberechtigt. Eine Leerstehung zum Zeitpunkt des Stichtages, zu dem die Bewertung durchgeführt werde, habe keine Auswirkung auf den Wert der Liegenschaft an sich. Es komme immer wieder vor, dass Mietverhältnisse beendet und Bestandgegenstände zurückgestellt würden. Bis ein neuer Mieter gefunden sei, stünde das Objekt notwendigerweise leer. Auf die Bewertung der Liegenschaft könne dies jedoch keinen Einfluss haben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung). Ändert sich die Art, so ist eine Artfortschreibung unabhängig von irgendwelchen Wertgrenzen zulässig; hiebei wird im Spruch nicht nur die neue Art, sondern idR auch ein neuer Wert festgestellt (vgl. „Die Wert- Art- und Zurechnungsfortschreibung“, Dr. Christoph Ritz, 1983, Orac).

Gemäß § 53 Abs. 1 Z 7 BewG lautet:

*„(7) Zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke ist die gemäß Abs. 1 bis 6 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.,*

*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;*

*b) bei Einfamilienhäusern und sonstigen bebauten Grundstücken gemäß § 33 Abs. 2 30 v. H.,*

*c) bei Schlössern, Burgen und Klöstern 50 v. H.,*

*d) bei allen übrigen bebauten Grundstücken 25. v. H."*

Wie sich schon aus dem Wortlaut des § 53 Abs. 7 lit a BewG ergibt, soll diese 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 (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 53, 273). Das gleiche gilt für eigengenutzte Wohnungen.

Da die Mietobjekte Top Nr. C (35,20 m<sup>2</sup>) und Top Nr. D (62,55 m<sup>2</sup>) leer standen, und die Mietobjekte Top Nr. E Lokal (172,69 m<sup>2</sup>) und Top Nr. F (148,97 m<sup>2</sup>) eigengenutzt wurden, wurde für diese Flächen kein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich - entgegen der Meinung des Finanzamtes - auch beim "Richtwertmietzins" iSd § 16 Abs. 2 bis 4 MRG durchaus um einen "durch gesetzliche Vorschriften beschränkten Mietzins".

Das MRG in der geltenden Fassung enthält in § 16 Feststellungen über die Höhe des Hauptmietzinses. Abs. 1 legt fest, für welche Mietgegenstände ohne Beschränkungen der Absätze 2 bis 5 ein zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessener Betrag als Miete zulässig ist. Im Gegensatz dazu bestimmt Abs. 2:

*"Liegen die Voraussetzungen des Absatz 1 nicht vor, so darf der zwischen dem Vermieter und dem Mieter für eine gemietete Wohnung der Ausstattungskategorie A, B oder C vereinbarte Hauptmietzins je m<sup>2</sup> der Nutzfläche und Monat den angemessenen Betrag nicht übersteigen, der ausgehend vom Richtwert unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abschläge zu berechnen ist....".*

Nun hat das durch das Mietrechtsgesetz 1981 geschaffene "duale System" von "Angemessenheit" gemäß § 16 Abs. 1 MRG und "Kategoriemietzins" gemäß § 16 Abs. 2 MRG durch das 3. Wohnrechtsänderungsgesetz (3. WÄG) eine weitere Differenzierung durch die Schaffung einer "Hauptmietzinstrias" bestehend aus "Angemessenheit" gemäß § 16 Abs. 1 MRG, "Richtwertmietzins" gem. § 16 Abs. 2 - 4 MRG und "Kategorie D" gemäß § 16 Abs. 5 MRG erfahren. Die rechtspolitischen Zielsetzungen der Mietzinsregelungen des 3. WÄG waren die "Mietzinsbegrenzung" durch Neudefinition der "Angemessenheit" durch den "Richtwertmietzins" (vgl. Schuster, Ausgewählte Rechtsfragen der Mietzinsbildung nach dem 3. Wohnrechtsänderungsgesetz (3. WÄG), WoBl 1996, S 85 ff). Auch Stabentheiner führt in den WoBl 1994, S 81 ff, aus, dass durch das Richtwertsystem eine Begrenzung der Hauptmietzinse für A-, B- und C-Wohnungen erreicht werden soll.

Da das Konzept der Richtwertmietzinse in der Verknüpfung des Angemessenheitskonzepts mit einem aus dem geförderten Wohnungsneubau abgeleiteten Preisniveau und einem dem Nutzwertfestsetzungsverfahren im Wohnungseigentumsrecht nachgebildeten System von Zuschlägen und Abstrichen besteht (vgl. abermals Schuster, Ausgewählte Rechtsfragen der

Mietzinsbildung nach dem 3. Wohnrechtsänderungsgesetz 1994 (3. WÄG), WoBl 1996, S 85 ff) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Mietzinsbildung im Richtwertsystem durchaus mit jenem im Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht vergleichbar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen auch bei gesetzlichen Beschränkungen auf Grund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes und der hie zu erlassenen Durchführungsverordnung die Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmung des § 53 Abs. 7 lit. a BewG vor (vgl. ua. VwGH 14.12.1978, 2147/77). Auf Grund des Richtwertsystems spielen die Faktoren, die ansonsten die Höhe des Mietentgelts und damit die Ertragsfähigkeit eines Gebäudes beeinflussen (wie die Lage oder die Ausstattung) nur bei den Zu- und Abschlägen eine Rolle, die Basis für die Mietzinsbildung bildet aber der Richtwert und kommt es dadurch zu einer gesetzlich vorgegebenen Beschränkung des Mietzinses. Aus diesen Erwägungen sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch Flächen, für die ein Entgelt nach dem "*Richtwertsystem*" entrichtet wird, als von der Mietzinsbeschränkung betroffene nutzbare Flächen zu betrachten.

In gegenständlichem Fall ist entscheidend, für welche Flächen zum 1. Jänner 2009 tatsächlich ein "*durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins*" entrichtet wurde.

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.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Gesamte Nutzbare Fläche	1.237,6 m <sup>2</sup>
Wohnnutzfläche	967,8 m <sup>2</sup>
Top F eigengenutzt	- 148,97 m <sup>2</sup>
Top C	- 35,20 m <sup>2</sup>
Top D leerstehend	- 62,55 m <sup>2</sup>
	<b>721,08 m<sup>2</sup></b>
Gewerbl. Genutzte Fläche	269,80 m <sup>2</sup>
Top E, Lokal, eigengenutzt	- 172,69 m <sup>2</sup>
	97,11 m <sup>2</sup>
Zur Hälfte	<b>48,55 m<sup>2</sup></b>
Nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigende Fläche	<b>769,63 m<sup>2</sup></b>
d. s. 62,18%, ergibt Kürzung um 55 %	

Gebäudewert wie bisher	60.647,3800
Bodenwert wie bisher	46.110,9300
Kürzung gem. § 53 (2) BewG 25 %	- 11.527,7334
	95.230,5805
Kürzung gem. § 53 (7) lit. a BewG 55 %	- 52.376,8192
	42.853,7613
Einheitswert	<b>42.800,00</b>
Erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982	<b>57.700,00</b>

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG war daher – unter Außerachtlassung der leerstehenden und eigengenutzten Flächen – dennoch wie von der Bw beantragt mit 55 % durchzuführen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. März 2013