

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der Bf.\*\*\*+Adr. vertreten durch Engin-Denitz Reimitz Hafner Rechtsanwälte KG, Sternsgasse 11/4

1. gegen den Feststellungsbescheid betreffend Artfortschreibung zum 1.1.2006 gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 vom 24. Oktober 2006 (RV/7103068/2007)

2. gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2006 vom 24. Oktober 2006 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern EWAZ x1\*\*\*\* zu Recht erkannt:

**Zu 1. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid** betreffend Artfortschreibung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Für den Grundbesitz Betriebsgrundstück (§§ 59 und 60 BewG 1955), bewertet als Mietwohngrundstück, \*\*\*Grundstück\*\*\* wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2006 mit **86.500 Euro** und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit **116.700 Euro** festgestellt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

**Zu 2. Der Beschwerde gegen den Grundsteuermessbescheid** zum 1. 1.2006 (Fortschreibungsveranlagung gemäß § 21 Abs. 1 GrStG 1955) wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Für den gegenständlichen Grundbesitz wird der Grundsteuermessbetrag auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 idgF mit **227,92 Euro** festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

**Strittig ist, ob unter dem Begriff „Mietzinsbeschränkungen“ gemäß § 53 Abs. 7a BewG nur Mietzinsbeschränkungen iSd Mietengesetzes zu verstehen sind, bzw. ob**

**alle in § 16 MRG genannten Beschränkungen eine Kürzung bei der Feststellung des Einheitswertes nach sich ziehen.**

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“*

*„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“*

## **1. Sachverhalt**

Auf Grund baulicher Änderungen übermittelte die Bf. am 28. September 2006 dem Finanzamt eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke samt Nutzflächenaufstellung. Laut Punkt 6. handelt es sich um ein Wohngebäude mit einer nutzbaren Fläche von 1.949,98 m<sup>2</sup>. Unter Punkt 8. „*Falls ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet wird, Ausmaß der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Flächen, die folgenden Zwecken dienen*“: gab die Bf. die gesamte Wohnzwecken dienende nutzbare Fläche, 1.708,17 m<sup>2</sup> und die gesamte gewerblichen Zwecken dienende Fläche, 241,81 m<sup>2</sup> an.

Mit Feststellungsbescheid vom 24. Oktober 2006 wurde vom Finanzamt im Zuge der Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 der Einheitswert zum 1.1.2006 für das Grundstück \*\*\*Grundstück\*\*\* mit 112.500 Euro und um 35% erhöht mit 151.800 Euro festgestellt. Das Finanzamt nahm dabei eine Kürzung gemäß § 53 Abs. 7a BewG 1955 in Höhe von 40% vor (75.010,8186).

Im selben Formular erließ das Finanzamt den Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2006 (Fortschreibungsveranlagung) und berechnete auf Basis des Einheitswertes den Grundsteuermessbetrag in Höhe von 298,12 Euro.

Fristgerecht wurde gegen beide Bescheide Berufung/Beschwerde erhoben. Diese richtet sich ausschließlich gegen die vom Finanzamt gemäß § 53 Abs. 7a BewG 1955 vorgenommene Kürzung in Höhe von 40%. Da das auf dem Grundstück bestehende Wohngebäude im Jahr x2\*\*\*\* errichtet worden war, unterliege jede Vermietung dem Vollanwendungsbereich des MRG. Die normierten gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen kämen für alle Mietobjekte zur Anwendung. Der Anteil der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Fläche betrage 86,01%, dies unter Zugrundlegung der geschäftlich genutzten Flächen im Ausmaß von 481 m<sup>2</sup> sowie der zu Wohnzwecken genutzten Flächen im Ausmaß von 1.234 m<sup>2</sup>. Richtigerweise betrage das Ausmaß der Kürzung 60%,

wodurch sich ein Einheitswert von 75.000 Euro errechne. Der Grundsteuermessbetrag sei daher unter Zugrundelegung dieses Einheitswertes ebenfalls neu festzusetzen.

Über Schreiben des Finanzamtes vom 29. November 2006 übersendete die Bf. sämtliche Mietverträge in Kopie.

Mit Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 25. September 2007 gab das Finanzamt der Berufung/Beschwerde mit folgender Begründung teilweise statt:

*„Bei den nach dem 28.2.1994 abgeschlossenen Mietverträgen gilt an Stelle des Kategoriemietzinses als Mietzinsobergrenze der Richtwertmietzins. Da für solche neuen Mietverträge kein kategoriemäßig beschränkter Mietzins mehr als Obergrenze gilt, sondern ein "angemessener Mietzins", der eine kalkulatorische Gewinnkomponente beinhaltet, gilt dieser Mietzins nicht als ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955. Daher kommt bei „neuen“ Mietverträgen, die nach dem Februar 1994 abgeschlossen wurde, kein Abschlag in Betracht. Aufgrund der vorgelegten Mietverträge und der Nutzflächenaufstellung werden zu Wohnzwecken 1708,17 m<sup>2</sup> und zu gewerblichen Zwecken 241,81 m<sup>2</sup> genutzt.“*

*Bei der Ermittlung des Anteiles der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Fläche sind die Wohnräume mit ihrer tatsächlichen nutzbaren Fläche, die gewerblichen Zwecken dienenden Räume jedoch nur mit ihrer halben nutzbaren Fläche anzusetzen. Die Mietverträge für top 2, 7, I und V wurden nach dem 28.2.1994 abgeschlossen und deren Flächen kommen daher nicht zum Ansatz. Es sind somit 1.429,53 m<sup>2</sup> für Wohnräume und 50,98 m<sup>2</sup> für gewerbliche Zwecke anzusetzen, dies ergibt zur gesamten Nutzfläche (1.949,98 m<sup>2</sup>) einen Anteil von 76%. Die Kürzung gemäß § 53 Abs.7 lit.a BewG 1955 beträgt daher 55% und der Einheitswert war herabzusetzen. Darüber hinaus war die Berufung jedoch aus den oben angeführten Gründen abzuweisen .“*

Der Einheitswert zum 1.1.2006 wurde in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 25. September 2007 mit 86.500 Euro und der um 35% erhöhte mit 116.700 Euro festgestellt, sowie der Grundsteuermessbetrag zum 1.1.2006 an diese teilweise Stattgabe angepasst: 227,92 Euro.

Fristgerecht wurden Anträge auf Vorlage an die Rechtsmittelinstanz gestellt und vom Finanzamt vorgelegt. Die Bf. wandte sich nicht gegen die Berechnung, sondern es ging ihr darum, dass auch der „angemessene Hauptmietzins“ eine gesetzliche Beschränkung des zulässig zu vereinbarenden Hauptmietzinses darstelle, der gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigen sei.

Beide Verfahren wurden mit Bescheiden vom 26.4.2011 gemäß § 281 BAO (jetzt § 271 BAO) bis zur Beendigung von vergleichbaren - beim Verwaltungsgerichtshof zu den Zlen 2010/13/0131, 2010/13/0135 und 2010/13/0136 anhängigen Verfahren – ausgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof brachte in VwGH 24.9.2014, 2010/13/0131, 2010/13/0135 und 2010/13/0136 - unter Verweis auf Vorjudikatur – zum Ausdruck, dass die nur an den Marktgegebenheiten orientierte Angemessenheitsprüfung des Mietzinses noch keine

gesetzliche Beschränkung des Mietzinses im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 darstelle und damit der angemessene Hauptmietzins nach § 16 Abs. 1 MRG – nicht als Mietzinsbeschränkung nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG anzusehen sei. Der Gerichtshof stellte jedoch weiters klar, dass die Rechtsmittelinstanz richtigerweise die Regelungen des "Richtwertmietzinses" als eine den Mietzins beschränkende Vorschrift gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG gesehen hatte.

Das Bundesfinanzgericht berechnete im vorliegenden Fall den Einheitswert und den Grundsteuermessbetrag iSd Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes und übermittelte diese mit Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung vom 2. Juni 2015 dem Finanzamt und der Bf. mit der Möglichkeit zur Stellungnahme.

Das Finanzamt teilte am 8. Juli 2015 mit, dass keine weitere Stellungnahme abgegeben wird.

Die Bf. gab dazu bis dato keine Stellungnahme ab.

## **2. Begründung**

### **2.1. Einheitswert**

Gemäß § 53 Abs. 1 BewG 1955 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.

- 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.

Übersteigt die gesamte bebaute Fläche einer wirtschaftlichen Einheit das Ausmaß von 2000 m<sup>2</sup>, so ist der gemäß Abs. 1 bis 7 ermittelte Wert bei einer bebauten Fläche von mehr als 2.000 m<sup>2</sup> bis 5.000 m<sup>2</sup> um 4 v. H.,  
mehr als 5.000 m<sup>2</sup> bis 10.000 m<sup>2</sup> um 7 v. H.,  
mehr als 10.000 m<sup>2</sup> bis 20.000 m<sup>2</sup> um 10 v. H.,  
mehr als 20.000 m<sup>2</sup> bis 30.000 m<sup>2</sup> um 14 v. H. und  
mehr als 30.000 m<sup>2</sup> um 20 v. H.,  
gemäß § 53 Abs. 8 BewG zu kürzen.

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.

Wie bereits festgestellt, sind nach den Erkenntnissen des **VwGH 24.9.2014, 2010/13/0131, 2010/13/0135 und 2010/13/0136** nach § 16 Abs. 1 MRG Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Höhe des Hauptmietzinses für einen in Hauptmiete gemieteten Mietgegenstand im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag zulässig, womit grundsätzlich eine freie Mietzinsvereinbarung nach dem Angemessenheitsprinzip vorgesehen ist. Angemessenheit ist iS einer Orts- und Marktüblichkeit zu verstehen. **Deshalb stellt eine solcherart an den Marktgegebenheiten orientierte Angemessenheitsprüfung des Mietzinses gemäß § 16 Abs. 1 MRG noch keine gesetzliche Beschränkung des Mietzinses iSd § 53 Abs. 7 lit a BewG dar. Der Richtwertmietzins nach § 16 Abs. 2 bis 4 MRG stellt hingegen den Mietzins beschränkende Vorschriften dar, da das Richtwertesystem als eine Art Preisregelung dem öffentlichen Interesse an erschwinglichem Wohnraum diente und für diese Werte eine die Ertragsfähigkeit mindernde Wirkung besteht.**

In gegenständlichem Fall ist entscheidend, für welche Flächen zum 1. Jänner 2006 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.

Aus der von der Bf. zum maßgeblichen Stichtag vorgelegten Liste sowie Mietverträge in Kopie geht hervor, dass in der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft zum weitaus überwiegenden Teil Wohnungen für Wohnzwecke vermietet wurden. Für den Großteil der Flächen wurde ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins verrechnet. Top 7 wurde, da ein Richtwertmietzins gemäß § 16 Abs. 2 MRG vereinbart wurde, in die Berechnung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG einbezogen.

Es ergibt sich somit auf Grund der von der Bf zum 1.1.2006 vorgelegten Liste folgende Berechnung:

Zu Wohnzwecken genutzt	1.708,17 m <sup>2</sup>
zu gewerblichen Zwecken genutzt	241,81 m <sup>2</sup>
Gesamte Fläche	1.949,98 m <sup>2</sup>
Davon Wohnungen mit Mietzinsbeschränkungen laut Liste und vorgelegte Mietverträge	+ 1.558,17 m <sup>2</sup>
gewerbl. genutzte Fläche 101,96 m <sup>2</sup> , für die gesetzlich beschränkter Mietzins verrechnet wird (laut BVE) zur Hälfte	+ 50,98 m <sup>2</sup>
Nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigende Fläche gegenüber der Gesamtfläche	1.609,15 m <sup>2</sup>
d.s. 82% ergibt Kürzung um 60 %	
Gebäudewert wie bisher	+ 63.834,21
Bodenwert wie bisher	+ 164.923,78
	228.757,99
Kürzung Bodenwert gem. § 53 Abs. 2 BewG 25 %	- 41.230,9455
Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. a BewG 60%	- 112.516,227
	75.010,818
Mindestwert gemäß § 53 Abs. 11 BewG	86.584,9855
Einheitswert (auf volle 100 Euro nach unten abgerundet)	<b>86.500 Euro</b>
Erhöht um 35% gemäß AbgÄG 1982	<b>116.700 Euro</b>

Aufgrund der Vorschrift des § 53 Abs. 11 BewG, wonach als Einheitswert, wenn sich gemäß Abs. 1 bis 10 ein geringerer Wert ergibt, mindestens 7/10 des Wertes anzusetzen sind, mit dem der Grund und Boden gemäß § 53 Abs. 2 BewG zu bewerten ist, ergibt

sich trotz der Einbeziehung von Top 7 in die Begünstigungsbestimmung keine Änderung gegenüber der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung.

## 2.2. Grundsteuermessbetrag

Besteuerungsgrundlage für die Grundsteuer ist der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgestellt wurde (§ 12 GrStG).

Im Falle einer Fortschreibung des Feststellungsbescheides über einen Einheitswert ist der neuen Veranlagung des Steuermessbetrages (Fortschreibungsveranlagung) der Einheitswert zugrunde zu legen, der auf den Fortschreibungszeitpunkt (§ 21 Abs. 4 BewG 1955) festgestellt worden ist. Entsprechendes gilt für die anderen im Fortschreibungsbescheid getroffenen Feststellungen.

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG war entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.9.2014, 2010/13/013 ua - unter Außerachtlassung der Flächen, für die ein angemessener Hauptmietzins bezahlt wurde - mit 60% durchzuführen.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung des Grundsteuermessbetrages:

Gemäß § 19 Z 2 lit. b GrStG 1955					
Steuermesszahl	1,0 v.T	von	3.650 Euro	3,650	
Steuermesszahl	1,5 v.T	von	3.650 Euro	5,475	
Steuermesszahl	2,0 v.T	von	109.400 Euro	218,800	227,92
Gerundet gemäß § 18 Abs. 1 GrStG					227,92

Aus all diesen Gründen war sowohl hinsichtlich der Berechnung des Einheitswertes, als auch hinsichtlich der Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages iSd Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 25. September 2007 teilweise statzugeben, im Übrigen waren die Berufungen/Beschwerden abzuweisen.

## 3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der Frage, für welche Mietzinse eine für die Kürzung nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG relevante gesetzliche Beschränkung besteht, ergibt sich aus dem jüngst

ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2014, 2010/13/0131, 2010/13/0135 und 2010/13/0136.

Nachdem sohin keine Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung" zugrunde liegt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 21. Juli 2015