



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Eigentümergemeinschaft XY, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 6. April 2006, Steuernummer, betreffend

1. Feststellungsbescheid (Artfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 zum 1. Jänner 2003) vom 6. April 2006 und 2. Grundsteuermessbescheid (Fortschreibungsveranlagung gem. § 21 Abs. 1 GrStG 1955 zum 1. Jänner 2003) vom 6. April 2006 entschieden:

1. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003 (Artfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955):

Der Berufung wird Folge gegeben.

Für den Grundbesitz a, wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2003 mit 65.400,00 Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 88.200,00 Euro festgestellt.

Hinsichtlich der Zurechnung des festgestellten Einheitswertes zu den einzelnen Miteigentümern wird auf Anhang A (Liste der Miteigentümer) des Feststellungsbescheides vom 6. April 2006 verwiesen.

2. Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2003 (Fortschreibungsveranlagung gem. § 21 Abs. 1 GrStG 1955):

Der Berufung wird Folge gegeben.

Für den gegenständlichen Grundbesitz und die im maßgeblichen Feststellungsbescheid angeführten Eigentümer wird der Grundsteuermessbetrag auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 idgF mit Euro 170,93 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom xxx des B wurde nach Maßgabe der mit dem amtlichen Sichtvermerk versehenen Pläne die Bewilligung für „bauliche Änderungen, Zubau und Abtragung“ hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Liegenschaft erteilt. Dem zufolge sollte nach Abtragen des Daches ein Geschoß (3. Stock) aufgemauert und ein zweigeschossiges Dach hergestellt werden. Im Anschluss an das Stiegenhaus sollte ein gemaueter Schacht für einen Aufzug errichtet werden. In allen Geschoßen sollten Raumgrößen, -widmungen bzw. Wohnungsgrößen geändert sowie Wohnungen zusammengelegt werden.

Auf Grund der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom yyy, wonach der Umbau (Zubau) des berufungsgegenständlichen Hauses bereits seit zzz benutzt wird, hat das Finanzamt mit Feststellungsbescheid vom 6. April 2006 eine Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 (BewG) zum 1. Jänner 2003 vorgenommen, welche auch eine Werterhöhung mit sich brachte. Der Einheitswert wurde zum 1. Jänner 2003 mit 102.700,00 Euro und der gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 138.600,00 Euro festgestellt.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Berufung richtet sich gegen eine unrichtige Aufteilung in Alt- und Neubestand sowie gegen eine Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 um lediglich 40 %, wohingegen die Bw eine Kürzung von 60 % für Mietzinsbeschränkungen beantragt.

Die Bw wendet ein, auf Grund der Berechnungsgrundlagen des Architekten sowie der Förderunterlagen des B- Stadterneuerungsfonds sei die tatsächliche Aufteilung in 734,53 m² Neubau und 754,14 m² Altbestand vorzunehmen. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorlage die antragsgemäße Stattgabe hinsichtlich dieser Aufteilung beantragt.

Die Bw bringt weiter vor, die Mietzinsbeschränkungen, welchen dieses Objekt unterliege, seien wesentlich weit reichender als die Richtwert-Beschränkungen, da gemäß B-Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz, den dazu ergangenen Verordnungen und Förderrichtlinien für ein dahingehend gefördertes Sanierungsobjekt eine zusätzliche Mietzinsklausel gelte, die Mieten maximal in Höhe der nicht geförderten Gesamtkosten für den Zeitraum von zumindest 15 Jahren erlaube (sog. Kostendeckungsprinzip). Das bedeute, dass die Mieten für zumindest 15 Jahre maximal (auch eine Unterdeckung sei möglich) in Höhe der angefallenen bzw. anfallenden und nicht geförderten Kosten an die Mieter verrechnet werden dürften und daher die Erzielung eines Gesamtüberschusses über 15 Jahre per Definition nicht erlaubt sei. Die Einhaltung dieser Regelung führe weiters auch dazu, dass Mietzins-Richtwerte

unterschritten werden müssten. Eine im Ergebnis wohl vergleichbare Regelung sei durch den Gesetzgeber 1954 mit dem sogenannten „Zinsstoppgesetz“ umgesetzt worden, welches die damaligen Mietzinse in der am 30. 6. 1954 geltenden Höhe eingefroren habe, wobei durch die Mietengesetznovelle 1955 wiederum eine Lockerung der Mietzinsbeschränkungen erfolgt sei, indem freie Mietzinsvereinbarungen für den Fall der Teilung von Großobjekten in Klein- oder Mittelwohnungen zugelassen worden seien. Die vorliegende Mietzinsbeschränkung über 15 Jahre müsse als erhebliche Beeinträchtigung der Ertragsfähigkeit im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG angesehen werden und sollten daher durch den im Bewertungsgesetz vorgesehenen maximalen Abschlag von 60 % Berücksichtigung finden.

Weiteres wird der Antrag gestellt, den Grundsteuermessbetrag auf Grund des neu zu errechnenden Einheitswertes ebenfalls neu zu bemessen.

Die Amtspartei hat hiezu ausgeführt, im Feststellungsbescheid sei die auch bei der Hauptfeststellung 1973 mietzinsbeschränkte Fläche im Ausmaß von 465 m² berücksichtigt und somit ein Abschlag gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 in Höhe von 40 % gewährt worden. Laut der nunmehr vorgelegten Mietzinsliste gebe es aber nur mehr 3 Altmietner (Top xyz), womit nach Ansicht des Finanzamtes lediglich eine Nutzfläche von 235,64 m² als mietzinsbeschränkt zu berücksichtigen sei

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).

§ 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 Bewertungstichtag *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.

1. Zum Richtwertmietzins

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 m² 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), WoBI 1996, S 85 ff). Auch Stabentheiner führt in den WoBI 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), WoBI 1996, S 85 ff) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Mietzinsbildung im Richtwertsystem durchaus mit jenem im Wohnungsgemeinnützigeitsrecht vergleichbar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen auch bei gesetzlichen Beschränkungen auf Grund des Wohnungsgemeinnützigeitsgesetzes und der hie zu erlassenen Durchführungsverordnung die Voraussetzung für die Anwendung der Bestimmung des § 53 Abs. 7 lit. a BewG vor. 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.

2. Zum gemeinnützigen Wohnbau

Der in Häusern gemeinnütziger Wohnungsunternehmen zu entrichtende Mietzins ist als ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins iSd § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu qualifizieren (vgl. ua. VwGH 14.12.1978, [2147/77](#)).

3. Zur Wohnhaussanierung

Gemäß [§ 64 Abs. 2 Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz](#) - WWFSG 1989 ist für die Dauer der Förderung nach dem zweiten Hauptstück bei Überlassung eines im Standard angehobenen Mietgegenstandes, der mit wohnunginnenseitigen Sanierungsmaßnahmen gefördert wurde sowie bei Überlassung einer durch Dachgeschoßausbauten, Auf- und Zubauten neu geschaffenen Wohnung *die Vereinbarung höchstens eines kostendeckenden Mietzinses (Deckungsmiete) zulässig*. Als Kosten gelten sämtliche Ausgaben, die sich auf Basis der im Prüfbericht, der Zusicherung sowie der Endabrechnung (Schlussprüfbericht) genannten Beträge unter Berücksichtigung von Förderungszuschüssen und Annuitätenzuschüssen für die Tilgung und Verzinsung von Kapitalmarktdarlehen, Landesförderungsdarlehen, die Rückzahlung von gewährten Zuschüssen sowie der Abstattung und Verzinsung von vom Förderungswerber eingesetzten Eigenmittel auf Förderungsdauer ergeben. Im Falle der Vereinbarung einer Deckungsmiete darf als weiterer Hauptmietzinsbestandteil auf Förderungsdauer zur Finanzierung künftiger Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten ([§§ 3, 4 MRG](#)) ein Betrag von höchstens 0,50 Euro je Quadratmeter und Nutzfläche vereinbart werden.

Auch hiebei handelt es sich nach h. o. Ansicht um eine gesetzliche Beschränkung des Mietzinses (vgl. hiezu zB UFS 13. 5. 2009, RV/0139-G/08).

In gegenständlichem Fall ist entscheidend, für welche Flächen zum 1. Jänner 2005 tatsächlich ein „durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins“ entrichtet wurde. Wie aus dem Baubewilligungsbescheid vom xxx hervorgeht, ist die gesamte Liegenschaft von dem Umbau betroffen. Bei Top Nr. rst liegt laut Akteninhalt (gewerbliche) Eigennutzung vor.

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. Der Berechnung wurden die Angaben der Bw in der Einheitswerterklärung, sowie die Mietzinsliste zu Grunde gelegt:

Gesamte nutzbare Fläche							1.488,70 m ²
Wohnnutzfläche							1.278,49 m ²
Gewerbl. gen. Fläche							210,21 m ²
eigengenutzt							<u>- 102,42 m²</u>
							107,79 m ²
	Zur Hälfte						53,90 m ²
Nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigende Fläche							1.332,39 m ²
d. s. 89,50 %, ergibt Kürzung um 60 %							
Gebäudewert:	m²	Baukl.	€/m²	Zu. %	Afa%%	Rw.	
Neubestand	734,53 m ²	15.24/25	156,2466	5,0	1,3	100,0	120.506,2100
Altbestand	754,14 m ²	15.23/24	109,0092	5,0	1,3	30,0	<u>25.895,5800</u>
							146.401,7900
Bodenwert wie bisher	453		50,8709				23.044,5100
Kürzung gem. § 53 (2) BewG 25 %							<u>- 5.761,1294</u>
							163.685,1700
Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. a BewG 60%							<u>- 98.211,1020</u>
							65.474,0700
Einheitswert							65.400,00
Erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982							88.200,00

Unter einem wurde mit der Berufung gegen den Feststellungsbescheid auch gegen den Grundsteuermessbescheid Berufung erhoben.

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.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung des Grundsteuermessbetrages:

Gemäß § 19 Z 2 lit. b GrStG 1955:					
Steuermesszahl	1,0 v.T.	von	3.650,00	3,650	
Steuermesszahl	1,5 v.T.	von	3.650,00	5,475	
Steuermesszahl	2,0 v.T.	von	80.900,00	161,800	170,93
Gerundet gem. § 18 Abs. 1 GrStG					170,93

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. April 2013