



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W, G, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 14. März 2006, Steuernummer, betreffend 1. Feststellungsbescheid (Artfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 zum 1. Jänner 2005) vom 14. März 2006 und 2. Grundsteuermessbescheid (Fortschreibungsveranlagung gem. § 21 Abs. 1 GrStG 1955 zum 1. Jänner 2005) vom 14. März 2006 entschieden:

1. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2005 (Artfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955):

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Für den Grundbesitz xy., wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2005 mit 92.700,00 Euro und der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 125.100,00 Euro festgestellt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

2. Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2005 (Fortschreibungsveranlagung gem. § 21 Abs. 1 GrStG 1955):

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Für den gegenständlichen Grundbesitz und den im maßgeblichen Feststellungsbescheid angeführten Eigentümer wird der Grundsteuermessbetrag auf Grund des Grundsteuergesetzes 1955 idgF mit Euro 244,73 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 30. August 2005 hat das Finanzamt mit Feststellungsbescheid vom 14. März 2006 eine Artfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 (BewG) zum 1. Jänner 2005 vorgenommen, welche auch eine Werterhöhung mit sich brachte. Der Einheitswert wurde zum 1. Jänner 2005 mit 113.300,00 Euro und der gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit 152.900,00 Euro festgestellt.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Berufungswerberin (Bw) wendet ein, in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 30. 08. 2005 sei darauf hingewiesen worden, dass eine Fläche von 2.981,96 m² zu Wohnzwecken und eine Fläche von 454,41 m² zu gewerblichen Zwecken genutzt werde. Unter Punkt 8 der Erklärung sei das Ausmaß der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Flächen für Wohnzwecke mit 2.981,96 m² und für gewerbliche Zwecke mit 454,41 m² angegeben worden. Bei Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit des gegenständlichen Mietwohngrundstückes hinsichtlich des Bodenwertes habe die Abgabenbehörde richtigerweise eine Kürzung um 25%, entsprechend § 53 Abs. 2 BewG vorgenommen. Von dem verbleibenden Wert von Euro 206.141,6001 habe die Abgabenbehörde sodann eine Kürzung von lediglich 45% vorgenommen, wodurch sich letztlich der Einheitswert von Euro 113.300,- ergeben habe. Die Abgabenbehörde erster Instanz übersehe jedoch, dass nicht eine Kürzung im Ausmaß von lediglich 45%, sondern vielmehr im Ausmaß von 60% vorzunehmen gewesen wäre. Gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG betrage das Ausmaß der Kürzung bei bebauten Grundstücken, soweit ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins entrichtet werde, entsprechend dem Anteil der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Flächen an der gesamten nutzbaren Fläche bei einem Anteil von 100% - 80% an der gesamten nutzbaren Fläche 60%.

Der Abgabenbehörde sei gleichfalls eine Zinsliste übermittelt worden, aus der ersichtlich sei, dass sämtliche in der Zinsliste angeführten Bestandsobjekte den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes unterliegen würden, sohin eine freie Mietzinsbildung ausgeschlossen sei. Es liege auch kein Fall einer Teilausnahme nach § 1 Abs. 4 Z 2 MRG vor. Das gegenständliche Mietwohngrundstück liege im Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes und unterliege somit den gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen. Nur im Falle der Nichtanwendbarkeit des MRG oder bei Bejahung eines Ausnahmetatbestandes sei eine völlig freie Mietzinsbildung

möglich. Dies treffe im konkreten Fall jedoch nicht zu. Sowohl beim angemessenen Mietzins gemäß § 16 Abs. 1 MRG, als auch beim Kategoriemietzins des § 15a sowie § 16 Abs. 5 MRG und dem Richtwertmietzins handle es sich jeweils um Mietzinszulässigkeitsbeschränkungen.

Unter Berücksichtigung der Angaben in der Erklärung vom 30. 08. 2005 ergebe sich sohin eine von der Mietzinsbeschränkung betroffene nutzbare Fläche von 3.209,17 m².

Entsprechend § 53 Abs. 7 lit. a BewG seien Flächen zu gewerblichen Zwecken mit der halben nutzbaren Fläche, im konkreten Fall sohin lediglich mit 227,21 m² anzusetzen. Stelle man die von der Mietzinsbeschränkung betroffene nutzbare Fläche von insgesamt 3.209,17 m² der gesamten nutzbaren Fläche von 3.436,40 m² gegenüber, so ergebe dies einen Anteil von rund 93% an der gesamten nutzbaren Fläche, sodass richtigerweise eine Kürzung im Ausmaß von 60% zu erfolgen habe. Bei einer Kürzung im Ausmaß von 60% würde sich ein Einheitswert von Euro 82.400,- bzw. ein erhöhter Einheitswert von Euro 111.200,- ergeben. Demzufolge ergebe sich bei Berechnung des Grundsteuermessbetrages gemäß §19 GrStG ein gerundeter Betrag von Euro 216,93.

Bei entsprechender Würdigung des Umstandes, dass die gesamte nutzbare Fläche von 3.436,40 m² den gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen unterliege, hätte die Abgabenbehörde erster Instanz zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass der erhöhte Einheitswert abgerundet Euro 11.200,- (Anm.: richtig 111.200,- Euro) und der Grundsteuermessbetrag gerundet Euro 216,93 betrage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt sowie die Mietverträge.

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 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.

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), 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 2005 tatsächlich ein „*durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins*“ entrichtet wurde.

Da für die Mietobjekte Top Nr. x, Top Nr. y, Top Nr. z, Top. Nr. a, Top Nrb und Top Nr. c der angemessene Hauptmietzins gemäß § 16 Abs. 1 MRG entrichtet wird, sind diese Flächen für die Kürzung außer Acht zu lassen.

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 | 3.436,37 m ² |
| Wohnnutzfläche | 2.981,96 m ² |
| Gewerbl. gen. Fläche | 454,41 m ² |
| Wohnnutzfläche gesamt | 2.981,96 m ² |
| x., § 16 (1) MRG a. HMZ | -121,52 m ² |
| y., § 16 (1) MRG | - 135,07 m ² |
| z., § 16 (1) MRG | - 131,43 m ² |
| a., § 16 (1) MRG | - 75,85 m ² |
| b., § 16 (1) MRG | - 57,26 m ² |
| Zu berücksichtigen | 2.460,83 m² |
| Gewerbl. gen. Fläche gesamt | 454,41 m ² |
| c., § 16 (1) MRG | - 92,00 m ² |
| | 362,41 m ² |
| Zur Hälfte | 181,20 m² |
| Nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigende Fläche | 2.642,03 m² |
| d. s. 76,88 %, ergibt Kürzung um 55 % | |
| Gebäudewert wie bisher | 115.751,1300 |
| Bodenwert wie bisher | 120.520,6200 |
| Kürzung gem. § 53 (2) BewG 25 % | - 30.130,1567 |
| | 206.141,6001 |
| Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. a BewG 55 % | - 113.377,8800 |
| | 92.763,7201 |
| Einheitswert | 92.700,00 |
| Erhöht um 35 % gem. AbgÄG 1982 | 125.100,00 |

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG war daher – unter Außerachtlassung jener Nutzflächen, für welche ein angemessener Hauptmietzins nach § 16 (1) MRG vereinbart wurde – mit 55 % durchzuführen.

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 | 117.800,00 | 235,600 | 244,73 |
| Gerundet gem. § 18 Abs. 1 GrStG | | | | | 244,73 |

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. März 2013