

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, Sterngasse 11/4

1. gegen den Feststellungsbescheid betreffend Wertfortschreibung zum 1.1.2004 gemäß § 21 BewG 1955 vom 4. Oktober 2006 (RV/7101575/2007)

2. gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2004 vom 4. Oktober 2006 (RV/7101576/2007)

des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern EWAZ x1**** zu Recht erkannt:

Zu 1. Der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid betreffend

Wertfortschreibung 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 2004 mit **100.200 Euro** und der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhte Einheitswert mit **135.200 Euro** festgestellt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zu 2. Der Beschwerde gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1. 1.2004

(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 **265,065 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 den 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 26. September 2006 dem Finanzamt eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke samt Nutzflächenaufstellung. Zu Punkt 6. Gab die Bf. an, dass das Wohngebäude eine nutzbare Fläche von 1.593,75 m², das Dachgeschoss von 393,30 m² und die Garage von 39,40 m² aufweist. 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 von 1.946,88 m² an.

Mit Feststellungsbescheid vom 4. Oktober 2006 wurde vom Finanzamt im Zuge der Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 der Einheitswert für das Grundstück Grundstück*** mit 134.200 Euro und um 35% erhöht mit 181.100 Euro festgestellt. Das Finanzamt nahm dabei eine Kürzung gemäß § 53 Abs. 7a BewG 1955 in Höhe von 30% vor (57.556,5845).

Im selben Formular erließ das Finanzamt den Grundsteuermessbescheid zum 1.1.2004 (Fortschreibungsveranlagung) und berechnete auf Basis des Einheitswertes den Grundsteuermessbetrag in Höhe von 356,72 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 30%. Da das auf dem Grundstück bestehende

Wohngebäude im Jahr x2**** und der Dachgeschossausbau im Jahr 2003 errichtet wurden, unterliege jede Vermietung dem Vollarwendungsbereich des MRG. Die normierten gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen kämen für alle Mietobjekte zur Anwendung. Der Anteil der von der Mietzinsbeschränkung betroffenen nutzbaren Fläche betrage 98,02%, dies unter Zugrundelegung der zu Wohnzwecken genutzten Flächen im Ausmaß von 1.946,88 m² und der Garagenfläche im Ausmaß von 39,40 m². Richtigerweise betrage das Ausmaß der Kürzung 60%, wodurch sich ein Einheitswert von 76.700 Euro errechne. Der Grundsteuermessbetrag sei daher unter Zugrundelegung dieses Einheitswertes ebenfalls neu festzusetzen.

Über Schreiben des Finanzamtes vom 3. Jänner 2007 übersendete die Bf. sämtliche Mietverträge in Kopie.

Mit Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 3. Mai 2007 gab das Finanzamt der Berufung/Beschwerde mit folgender Begründung teilweise statt:

„Der Begriff "Mietzinsbeschränkung" im Sinne des § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 ist historisch zu interpretieren, demnach sind unter diesem Begriff nur Mietzinsbeschränkungen im Sinne des Mietengesetzes zu verstehen. Nach dem BGBl. Nr. 800/1994 (Richtwertgesetz) 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 frei vereinbarter Mietzinse schon recht nahe. Da für Mietverträge, die nach dem 28.2.1994 abgeschlossen wurden, kein kategoriemäßig beschränkter Mietzins mehr als Obergrenze gilt, sondern ein "angemessener Mietzins", gilt dieser Mietzins nicht als ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter.

Für leerstehende Wohnungen, für die aus diesem Grund kein Mietzins entrichtet wird, ist ebenfalls kein Abschlag zu gewähren. Laut der vorgelegten Mietverträge sind daher 595,42 m² anzusetzen, dies ergibt zur gesamten Nutzfläche einen Anteil von 29,9%.

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 beträgt daher 35%. Desweiteren wurde der Gebäudewert mit den Nutzflächenangaben laut Erklärung neu berechnet. und der Einheitswert war in diesem Sinne zu berichtigen. Darüber hinaus war die Berufung jedoch aus den oben angeführten Gründen abzuweisen .“

Der Einheitswert zum 1.1.2004 wurde in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 3. Mai 2007 mit 118.400 Euro und der um 35% erhöhte mit 159.800 Euro festgestellt, sowie der Grundsteuermessbetrag zum 1.1.2004 an diese teilweise Stattgabe angepasst: 314,12 Euro.

Fristgerecht wurden Anträge auf Vorlage an die Rechtsmittelinstanz gestellt und vom Finanzamt vorgelegt. Nach Ansicht der Bf. seien nicht nur Mietzinsbeschränkungen iSd MRG bzw. der gesamte § 16 MRG für Zwecke des § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu verstehen.

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 Zlen 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 am 9. Juli 2015 die Stellungnahme ab, dass in die Berechnung offensichtlich die Wohnungen top Nr. 9 und top Nr. 11 einbezogen worden seien. In beiden Fällen sei evident, dass der Hauptmietzins keinen angemessenen Hauptmietzins darstelle, vielmehr seien die Wohnungen zum 1.1.2004 zum Kategoriemietzins vermietet worden. Der Einheitswert betrage daher 122.985,00. Die Bf. legte zur Top Nr. 11 den Mietvertrag in Kopie bei.

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 m², so ist der gemäß Abs. 1 bis 7 ermittelte Wert bei einer bebauten Fläche von mehr als 2.000 m² bis 5.000 m² um 4 v. H., mehr als 5.000 m² bis 10.000 m² um 7 v. H., mehr als 10.000 m² bis 20.000 m² um 10 v. H., mehr als 20.000 m² bis 30.000 m² um 14 v. H. und mehr als 30.000 m² 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 Zlen 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 diene und für diese Werten eine die Ertragsfähigkeit mindernde Wirkung besteht.**

In gegenständlichem Fall ist entscheidend, für welche Flächen zum 1. Jänner 2004 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 einen Teil der Flächen wurde ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins verrechnet, und zwar für Top 5, 6 (Richtwertmietzins gemäß § 16 Abs. 2 MRG), 7 (Richtwertmietzins gemäß § 16 Abs. 2 MRG), 8, 13 (Richtwertmietzins gemäß § 16 Abs. 2 MRG) und 14.

Die Bf. gab am 9. Juli 2015 die Stellungnahme ab, dass in die Berechnung offensichtlich die Wohnungen top Nr. 9 und top Nr. 11 einbezogen worden seien. In beiden Fällen sei evident, dass der Hauptmietzins keinen angemessenen Hauptmietzins darstelle, vielmehr seien die Wohnungen zum 1.1.2004 zum Kategoriemietzins vermietet worden.

Die Einsichtnahme in die Mietverträge ergab folgendes: Sowohl was die Wohnungen top Nr. 9 als auch top Nr. 11 betrifft, steht in den Mietverträgen, dass der Mietzins „vereinbart“ wurde. Den Verträgen ist nicht zu entnehmen, dass sich der Mietzins nach den § 16 Abs. 2 bis 4 NRG richtet. Die Stellungnahme der Bf. war daher nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

Es ergibt sich somit auf Grund der von der Bf zum 1.1.2004 vorgelegten Liste folgende Berechnung:

Wohngebäude	1.593,75 m ²
Dachgeschoß	353,13 m ²
Garage	39 m ²
Gesamte Fläche	1.986,28 m ²
Nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG zu berücksichtigende Fläche gegenüber der Gesamtfläche von 1.986,28 m ²	921,58 m ²
d.s. 46,404% ergibt Kürzung um 45 %	
Dachgeschoß Gebäudewert	+ 47.561,59

Wohngebäude Gebäudewert	+ 53.681,93
Garage Gebäudewert	+ 663,57
Summe Gebäudewert	101.907,09
Bodenwert wie bisher	107.134,2558
Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG	- 26.783,5639
	182.257,782
Davon Kürzung gem. § 53 Abs. 7 lit. a BewG 45%	- 82.016,002
	100.241,780
Einheitswert (auf volle 100 Euro nach unten abgerundet)	100.200 Euro
Erhöht um 35% gemäß AbgÄG 1982	135.200 Euro

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, Zl. 2010/13/0131ff - unter Außerachtlassung der Flächen, für die ein angemessener Hauptmietzins bezahlt wurde - mit 45 % 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	127.970 Euro	255,940	265,065
Gerundet gemäß § 18 Abs. 1 GrStG					265,065

Aus all diesen Gründen war sowohl hinsichtlich der Berechnung des Einheitswertes, als auch hinsichtlich der Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages

teilweise stattzugeben, im Übrigen waren die Berufungen/Beschwerden als unbegründet 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