

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die R Anwaltskanzlei, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 27. April 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat neben Einkünften aus selbständiger Arbeit ua. aus der Vermietung einer Wohnung in O resultierende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.598,70 € erklärt, wobei eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 3.091,60 € berücksichtigt wurde. Weiters hat der Beschwerdeführer ua. den Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 für zwei Kinder geltend gemacht.
2. Im Einkommensteuerbescheid vom 27. April 2017 hat das Finanzamt den Kinderfreibetrag nur für ein Kind berücksichtigt. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat das Finanzamt nur eine AfA in Höhe von 2.856,16 € in Abzug gebracht. Begründend wurde unter Verweis auf die GrundanteilV 2016 ausgeführt, dass der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten bei der gegebenen Sachlage (durchschnittlicher Quadratmeterpreis für baureifes Land in der Gemeinde O mindestens 400,00 € und mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfassendes Gebäude) 30% betrage.
3. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 hat der steuerliche Vertreter mit der Begründung, es sei nur ein Kinderfreibetrag berücksichtigt worden, Beschwerde erhoben.
4. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der Kinderfreibetrag für das namentlich angeführte Kind könne nicht

berücksichtigt werden, weil der Kinderabsetzbetrag im Kalenderjahr 2016 für nicht mehr als sechs Monate zustehe.

5. Mit Vorlageantrag vom 26. Mai 2017 hat der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Im Einkommensteuerbescheid 2016 seien abweichend von der Erklärung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.834,14 € berücksichtigt worden. Ohne nähere Begründung gehe das Finanzamt offensichtlich davon aus, dass der Quadratmeterpreis für baureifes Land in der Gemeinde O mindestens 400,00 € betrage. Diese Annahme werde bestritten, der Bescheid sei diesbezüglich mangels ausreichender Begründung mangelhaft. Der Quadratmeterpreis für das gegenständliche Grundstück liege jedenfalls unter 400,00 €. Bezüglich der Ermittlung des Grundstückswertes laut Grundstückswertverordnung werde bei einer der angeführten Methoden auf die zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich verwiesen. In den diesbezüglich zuletzt veröffentlichten Preislisten für Baugrundstücke im maßgebenden Bezirk seien diverse Gemeinden ausdrücklich angeführt, nicht jedoch die Gemeinde O und sei daher nach der angeschlossenen Beilage von den Preisen für "andere Gemeinden" in Höhe von 198,10 € pro Quadratmeter auszugehen. Nach § 3 GrundanteilV 2016 sei der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen werde. Der Nachweis könne beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Aufgrund der gesetzlichen Formulierung ("beispielsweise") stehe fest, dass auch ein anderweitiger Nachweis möglich sei. Nach der Schlussrechnung für die gegenständliche Wohnung vom 17. Oktober 2012 habe der Grundkostenanteil 14,89% und der Baukostenanteil 85,11% betragen. Damit sei nachgewiesen, dass der Grundkostenanteil lediglich 14,89% betrage. Der vom steuerlichen Vertreter angesetzte Grundkostenanteil von 20% sei damit ohnedies bereits zu hoch. Der vom Finanzamt angesetzte Grundkostenanteil von 30% sei jedenfalls weit überhöht.

6. Im Vorlagebericht hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die durchschnittlichen Anschaffungskosten für baureifes Land in der Gemeinde O nach der Kaufpreissammlung des Finanzamtes über 400,00 € lägen. Zudem könnten die Baulandpreise laut "Gewinn", "Vorarlberger Nachrichten" und Immo-Guide der Vorarlberger Sparkassen 2016 für Baugrundstücke für Einfamilienhäuser in P und näherer Umgebung als richtungsweisend herangezogen werden. Mit der GrundanteilV 2016 habe der Bundesminister für Finanzen zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse den auszuscheidenden Anteil des Grund und Bodens pauschal festgelegt. Die Verordnung stelle ihrem Wortlaut nach lediglich darauf ab, ob der durchschnittliche Preis für baureifes Land in der Lagegemeinde mindestens 400,00 € betrage und ob das Gebäude mehr als zehn Wohneinheiten umfasse. Es könne davon ausgegangen werden, dass der durchschnittliche Preis für unbebaute Grundstücke in der Gemeinde O in den Jahren 2015 und 2016 bei durchschnittlich über 600,00 € gelegen habe. In unmittelbarer Umgebung des Lagegrundstückes seien Ende des Jahres 2015 - überwiegend unter Privatpersonen - vier

unbebaute Grundstücke mit einem Quadratmeterpreis im Bereich zwischen 950,00 € und 1.550,00 € verkauft worden. Unter der Vertragsprämisse, dass den Vertragsparteien der wahre Wert des jeweiligen Grundstückes bekannt ist, seien bei weiteren Transaktionen im Gemeindegebiet von O Quadratmeterpreise von 332,00 €, 400,00 €, 420,00 €, 545,00 €, 485,00 € und 726,00 € vereinbart und bezahlt worden. Nachdem im Bereich der [Grundstücksadresse] bereits im Jahr 2007 Baulandpreise von 500,00 € und mehr bezahlt worden seien, könne es nicht als erwiesen angesehen werden, dass der Preis für das gegenständliche Grundstück weniger als 400,00 € betrage. Im Übrigen sei - wie bereits erwähnt - grundsätzlich nicht der Einzelfall entscheidend, vielmehr seien die durchschnittlichen Anschaffungskosten für Bauland im entsprechenden Gemeindegebiet maßgeblich. Eine erhebliche Abweichung von den durchschnittlichen Verhältnissen sei weder gegeben noch durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachgewiesen. Da keine Zweifel bestünden, dass in P und den Umlandgemeinden der Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke mindestens 400,00 € betrage, sei die AfA-Bemessungsgrundlage um einen Grundanteil von 30% zu kürzen.

7. In der Folge hat das Finanzamt weitere Grundstückswertberechnungen (Valorisierung des Wertes des im Jahr 2007 erworbenen Grundstückes) sowie ein Anfrage an den Bauträger betreffend die Aufschlüsselung der auf Grund und Boden bzw. das Gebäude entfallenden Kosten samt dazu ergangener Stellungnahme vorgelegt.

In der per E-Mail vom 16. Oktober 2017 übermittelten Stellungnahme wird ausgeführt, dass der Wohnungskäufer im Zeitpunkt des Wohnungserwerbes eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf den Grund bzw. das Gebäude vorzunehmen habe. Aufgrund der Neufassung des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sei ab 2016 eine Neu Beurteilung vorzunehmen. Die (vom Finanzamt in der übermittelten Berechnung vorgenommene) Valorisierung (des Grundwertes) um 100% erscheine problematisch, da diese objektiviert nicht nachvollziehbar sei und auch zu nicht valorisierten Errichtungskosten in Bezug gesetzt werde. Das BMF habe im Erlass vom 18. Juli 2017 (BMF-010203/0207-IV/6/2017) eine weitere Möglichkeit zur Ermittlung des auf den Grund und Boden bzw. das Gebäude entfallenden Anteils aufgezeigt. Danach könne der Grundstücks- und Gebäudewert nach den Grundsätzen der Grundstückswertverordnung ermittelt und in Relation zueinander gesetzt werden. Darauf könne auch für Zwecke der Ermittlung des Grundanteils zurückgegriffen werden. Ergänzend sei dazu festgehalten worden, dass in Entsprechung der Bestimmung des § 2 Abs. 4 GrundanteilV 2016 keine Bedenken bestünden, diese Ermittlungsmöglichkeit nicht nur für jene Fälle heranzuziehen, in denen das Aufteilungsverhältnis zu einem Zeitpunkt nach dem Inkrafttreten der Grundstückswertverordnung ermittelt werden müsse, sondern auch für bereits vor dem 1. Jänner 2016 vermietete Grundstücke, bei denen aufgrund der gesetzlichen Änderungen mit dem StRefG 2015/2016 das Aufteilungsverhältnis "angepasst" werden müsse. In diesen Fällen seien der Grundwert und der Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundwertverordnung zum 1. Jänner 2016 zu ermitteln. Eine solche Berechnung des

Grundanteils (16,5%) ergebe in etwa den im Jahr 2012 vom Bauträger bekannt gegebenen Wert (14,74%). Die Aufteilung nach der Grundstückswertverordnung sei daher - in Übereinstimmung mit der zu § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ergangenen GrundanteilV 2016 - eine objektiverte Variante zur Ermittlung des Grundwertes per 1. Jänner 2016.

II. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 30. September 2011 hat der Beschwerdeführer xx/xxx Anteile (W) und x/xxx Anteile (TG) an der Liegenschaft EZ ***, GB *****, bestehend aus den Grundstücken Nr. .../1, .../2 und .../3, erworben. Nach Fertigstellung der aus mehreren Baukörpern bestehenden Wohnanlage hat er die Wohnung Ende 2012 übernommen und in der Folge vermietet.

Bei der Ermittlung der AfA hat er jeweils einen auf Grund und Boden entfallenden Anteil von 20% ausgeschieden.

Die Wohnanlage befindet sich im Grenzgebiet zu P. Außer Streit steht, dass die Wohnanlage über mehr als zehn Wohneinheiten verfügt und die Gemeinde O weniger als 100.000 Einwohner hat. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureife Grundstücke in O beträgt zum 1. Jänner 2016 mehr als 400,00 € (zur Begründung siehe unten).

III. Rechtsgrundlagen, Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind abzugsfähige Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung ua. gemäß lit. d (idF BGBl. I Nr. 118/2015) Folgendes:

"Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen."

Nach § 124b Z 284 EStG 1988 ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1. Jänner 2016 entsprechend anzupassen (40% Grund und Boden; 60% Gebäude oder ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis). Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist entsprechend anzupassen.

Die aufgrund des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilV 2016), BGBl. II Nr. 99/2016, lautet:

"§ 1 Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Ohne Nachweis ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln.

§ 2 (1) In Gemeinden mit weniger als 100 000 Einwohnern sind als Anteil des Grund und Bodens 20% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als 400 Euro beträgt.

(2) In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder

- 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

(3) Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird.

(4) Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die gemäß Abs. 1 bis 3 relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen.

§ 3 (1) Der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens ist nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

(2) Der Anteil des Grund und Bodens ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d dritter Satz EStG 1988 dann nicht nach § 2 pauschal auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

§ 4 Die Verordnung tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 unter Beachtung des § 124b Z 284 EStG anzuwenden."

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wurde in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 eine (nur) für den außerbetrieblichen Bereich geltende gesetzliche Regelung bezüglich des auf Grund und Boden entfallenden Anteils an den Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft geschaffen. Grundsätzlich ist dieser Anteil mit 40% festgelegt. Ein anderes Aufteilungsverhältnis ist nur dann zulässig, wenn ein Pauschalsatz nach der auf Grundlage des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ergangenen GrundanteilV 2016 zur Anwendung kommt oder wenn ein Nachweis über die tatsächlichen Verhältnisse erbracht wird bzw. die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig von den gesetzlich bzw. im Verordnungswege festgelegten Aufteilungsverhältnissen abweichen.

Mit der Erhöhung des auf Grund und Boden entfallenden Anteils wird den gestiegenen Grundstückspreisen Rechnung getragen. Nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 trägt *"die Differenzierung nach Art der Bebauung ... dem Umstand Rechnung, dass in der Regel der Grundanteil sinkt, je mehr Einheiten pro Gebäude vorhanden sind, während das Abstellen auf die Anzahl der Einwohner sowie den durchschnittlichen Quadratmeterpreis den höheren Wert des Grund und Bodens im Vergleich zu den - keinen größeren Schwankungen unterliegenden - Baukosten berücksichtigen soll. In ländlichen Gebieten sind in der Regel die Grundstückspreise geringer, sodass der Gebäudeanteil eine größere Rolle spielt. Dementsprechend soll der Grundanteil niedriger angesetzt werden können"* (vgl. https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_COO_2026_100_2_1159670/COO_2026_100_2_1159687.pdf).

Die GrundanteilV 2016 stellt auf den durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) ab. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels festzusetzen bzw. nachzuweisen (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 12. Aufl., 2019, § 16 Rz 40). Aus einem für diese

Zwecke geeigneten Immobilienpreisspiegel müssen daher jedenfalls die Quadratmeterpreise für baureifes Land im Sinne der GrundanteilV 2016 hervorgehen bzw. sich zumindest daraus ableiten lassen.

Als für eine solche Nachweisführung geeigneter Immobilienpreisspiegel sind etwa die im Wirtschaftsmagazin "Gewinn" veröffentlichten Grundstückswerte anzusehen (vgl. Lenneis/Jakom, EStG, 12. Aufl., 2019, § 16 Tz 40, mwN). Diese Grundstückswerte gelten für ein- und zweifamilienhaustaugliche, in guten Lagen befindliche Baugrundstücke und werden aufgrund von das jeweilige Bewertungsjahr betreffenden Preisangaben von Gemeinden, Kaufpreisdaten aus den Grundbüchern, Maklerangaben und der statistischen Berechnung der TU Wien ermittelt, wobei An- und Aufschließungskosten nicht enthalten sind. Damit ist von Werten für als Bauland gewidmetem, unbebautem Rohbauland auszugehen. Zu beachten ist dabei, dass für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50% bis 70% der Preise für baureifes Land gezahlt werden und die Werte laut Grundstückspreisübersicht des Magazins "Gewinn" daher entsprechend zu erhöhen sind (vgl. BFG 12.8.2019, RV/1100398/2017, mwN).

Im Vorlagebericht hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die durchschnittlichen Anschaffungskosten für baureifes Land in der Gemeinde O nach der Kaufpreissammlung des Finanzamtes über 400,00 € betragen würden bzw. nach allgemeinem Wissensstand davon ausgegangen werden könne, dass der durchschnittliche Preis für unbebaute Grundstücke in der Gemeinde O in den Jahren 2015 und 2016 über 600,00 € gelegen habe. In unmittelbarer Umgebung des Lagegrundstückes seien Ende des Jahres 2015 vier unbebaute Grundstücke mit einem Quadratmeterpreis im Bereich zwischen 950,00 € und 1.550,00 € verkauft worden. Bei weiteren Transaktionen im Gemeindegebiet von O seien Quadratmeterpreise von 332,00 €, 400,00 €, 420,00 €, 545,00 €, 485,00 € und 726,00 € bezahlt worden. Weiters wurde auf die im Einzelnen angeführten Immobilienpreisspiegel verwiesen (so sind etwa in dem im Wirtschaftsmagazin "Gewinn", Ausgabe Mai 2015, veröffentlichten Immobilienpreisspiegel hinsichtlich O Grundstückspreise zwischen 350,00 € und 500,00 € pro Quadratmeter angegeben, die nach obigen Ausführungen für baureife Grundstücke aber noch entsprechend zu erhöhen wären).

Die vom Finanzamt angeführten Grundstückspreise wurden vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt. Er hat sich einzig darauf gestützt, dass nach der vorgelegten Übersicht der von der Bundesanstalt Statistik Österreich veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise mangels Angabe eines Preises für die Gemeinde O der für "andere Gemeinden" angeführte Durchschnittspreis von 198,10 € heranzuziehen und damit maßgeblich sei. Dem vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu folgen. Abgesehen davon, dass in der GrundanteilV 2016 - anders als in der Grundwertverordnung - nicht auf die von der Bundesanstalt Statistik Österreich veröffentlichten Grundstückspreise abgestellt wird und das Bundesfinanzgericht diese als zur Nachweisführung im hier maßgeblichen Sinne nicht geeignet angesehen hat (vgl. BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017), liegt das Grundstück in unmittelbarer Nähe von P in

einem "hochpreisigen" Gebiet und wären daher jedenfalls die für P ausgewiesenen Quadratmeterpreise heranzuziehen und nicht jene für "andere Gemeinden". Zudem ist in der von der Bundesanstalt Statistik Österreich für das Jahr 2016 veröffentlichten Übersicht der Immobiliendurchschnittspreise für die Gemeinde O ein Quadratmeterpreis von 633,90 € angegeben. Damit aber kann jedenfalls davon ausgegangen werden, dass der zum 1. Jänner 2016 maßgebliche Durchschnittspreis nicht unter 400,00 € lag. Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich einwendet, dass der tatsächliche Quadratmeterpreis für das Grundstück unter 400,00 € gelegen habe, ist ihm entgegenzuhalten, dass bezüglich der Frage, welcher der in der GrundanteilV 2016 vorgesehenen Pauschalsätze zur Anwendung kommt, nicht auf den im konkreten Fall tatsächlich bezahlten Quadratmeterpreis abzustellen ist, sondern auf den durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke in der jeweiligen Gemeinde zum Stichtag 1. Jänner 2016. Zudem wurde beim Erwerb der in Rede stehenden Grundstücke nach den Angaben des Finanzamtes im November 2007 bzw. Jänner 2008 ein Preis von 473,98 € bzw. 368,65 € bezahlt (unter Berücksichtigung der Fläche errechnet sich ein Durchschnittspreis von rund 395,00 €) und ergibt sich sohin - selbst bei einer geringen Valorisierung - jedenfalls wiederum ein über 400,00 € liegender Quadratmeterpreis.

Ist somit aber von einem hier maßgeblichen Durchschnittspreis von mindestens 400,00 € auszugehen, ist nach der Pauschalregelung des § 2 Abs. 2 Teilstrich 1 GrundanteilV 2016 der auf den Grund und Boden entfallende Anteil grundsätzlich mit 30% anzusetzen.

Der solcherart pauschal ermittelte Anteil kommt nach § 3 GrundanteilV 2016 nur dann nicht zur Anwendung, wenn der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens (zB durch ein Sachverständigengutachten) nachgewiesen wird (Abs. 1) oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen (Abs. 2).

Grundsätzlich sind als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 22.12. 2011, 2008/15/0164, und VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN). Nach § 167 Abs. 1 BAO gelten ua. vom Gesetzgeber aufgestellte Vermutungen als Tatsachen, für die es keines Beweises bedarf. Soll, so wie auch im Beschwerdefall, ein von der gesetzlichen Vermutung bzw. den im Verordnungswege festgelegten Pauschalsätzen abweichender Aufteilungsschlüssel hinsichtlich der auf Grund und Boden bzw. das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zur Anwendung kommen, obliegt es dem Beschwerdeführer das Vorliegen der tatsächlichen Verhältnisse nachzuweisen (vgl. VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080, mwN, wonach die Beweislast für die Widerlegung der nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 geltenden Vermutung einer Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren und damit einem AfA-Satz von 1,5% bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gebäuden dem Steuerpflichtigen

obliegt und ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist).

Der Beschwerdeführer stützt sich in diesem Zusammenhang auf die vom Bauträger im Zuge des Wohnungsverkaufes vorgenommene Aufteilung des Preises auf Grund und Boden (14,89%) bzw. den Gebäudeanteil (85,11%).

Ein vom Pauschalsatz abweichender niedrigerer Grundanteil wurde damit aber nicht nachgewiesen. Abgesehen davon, dass nicht dargelegt wurde, anhand welcher Parameter die angeführten Anteile ermittelt wurden, ist dieser Aufteilungsschlüssel jedenfalls auf Grundlage der Wertverhältnisse des Jahres 2012 bzw. der Anschaffungskosten der Grundstücke in den Jahren 2007/2008 ermittelt worden und bleibt damit gerade die für die Einfügung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 maßgebliche (erhebliche) Preissteigerung bei Grund und Boden unberücksichtigt. Inwieweit diese Aufschlüsselung daher dem Verhältnis der tatsächlichen Verkehrswerte zum maßgeblichen Stichtag entsprechen sollte (nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgt eine solche Aufteilung nach der Verhältnismethode, wobei der Sachwert des Bodens zum Sachwert des Gebäudes in Verhältnis zu setzen ist; vgl. etwa VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113), ist nicht erkennbar.

Ebenso ist mit dem Hinweis auf die Zulässigkeit und das Ergebnis einer Berechnung nach der Grundwertverordnung nichts zu gewinnen.

Nach § 1 der aufgrund des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ergangenen "Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung - GrWV)", BGBl II Nr. 442/2015, kann der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz BewG 1955 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) nach Maßgabe des § 2 GrWV (Pauschalwertmodell) oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes nach Maßgabe des § 3 GrWV ermittelt werden. Entsteht die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2017, ist - bei Vorliegen der dort angeführten Voraussetzung - ausschließlich der zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen (§ 3 Abs. 1 GrWV); entsteht die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016, sind ausschließlich die zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich maßgeblich (§ 3 Abs. 2 GrWV), wobei der Grundstückswert jeweils 71,25% des ermittelten Wertes beträgt.

Nach der dem Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes zuzuordnenden Grundwertverordnung werden somit wiederum nur pauschal ermittelte Werte herangezogen und wird sohin nicht auf die im Einzelfall gegebenen tatsächlichen Verhältnisse

(Verkehrswerte) abgestellt (vgl. BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018). Von einem Nachweis, der ein Abgehen von dem nach der GrundanteilV 2016 heranzuziehenden Pauschalsatz rechtfertigen könnte, kann daher schon aus diesem Grund nicht ausgegangen werden. Der in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, wonach die Anteile des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits aus Praktikabilitätsgründen entsprechend dem nach § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung ermittelten Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert angesetzt werden können, vermag daran nichts zu ändern, sind erlassmäßige Regelungen der Finanzverwaltung doch keine Rechtsnormen und entfalten daher für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0038, mwN).

Auch eine offenkundig erhebliche Abweichung der tatsächlichen Wertverhältnisse im Sinne des § 3 Abs. 2 GrundanteilV vom pauschalen Aufteilungsschlüssel ist nach der Aktenlage nicht erkennbar und wurde eine solche vom Beschwerdeführer auch nicht konkret behauptet, geschweige denn anhand nachvollziehbarer Umstände aufgezeigt. Derart erhebliche Wertabweichungen setzen entsprechend eindeutige wertmindernde oder werterhöhende Umstände voraus, die offenkundig, dh. für "jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse ersichtlich" sein müssen (vgl. BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018).

Nachdem somit weder die Voraussetzungen für den Ansatz des Pauschalsatzes gemäß § 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016 noch eines von den pauschalen Aufteilungsschlüsseln abweichenden tatsächlichen Wertverhältnisses vorliegen, hat das Finanzamt bei der Ermittlung der AfA zu Recht einen auf Grund und Boden entfallenden Anteil von 30% ausgeschieden.

Die Beschwerde war damit gesamthaft gesehen - unter Verweis auch auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung - als unbegründet abzuweisen.

IV. 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.

Zur Frage, wie der nach der GrundanteilV 2016 maßgebliche "durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land)" zu bestimmen ist, existiert ebenso wie zur Frage, auf welche Weise der Nachweis eines abweichenden Wertverhältnisses im Sinne des

§ 3 GrundanteilV 2016 zu erbringen ist, bis dato keine höchstgerichtliche Rechtsprechung und ist eine ordentliche Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 14. November 2019