

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 2.10.2018 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die beschwerdeführenden Ehegatten (Bf) erwarben auf Grundlage des am 17.4.2015 abgeschlossenen Kauf- und Bauträgervertrages in dem im Jahr 2016 fertiggestellten, 138 Wohnungen umfassenden, neu errichteten Wohnungseigentumsobjekt in C-Straße, um einen Gesamtkaufpreis von 585.000,00 € zwei Eigentumswohnungen (Top a und Top b) samt PKW-Stellplätzen, aus deren Vermietung sie seit der Anschaffung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen. Streit besteht über das Ausmaß des bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung (AfA) vom einheitlichen Kaufpreis auszuscheidenden Anteils am Grund und Boden. In Punkt 1.2. des Kauf- und Bauträgervertrages werden der Grundanteil mit 47.508,00 € und die Baukosten mit 537.492,00 € angegeben. Die Bf nahmen demgemäß den Grundanteil in den für die Streitjahre eingereichten Feststellungserklärungen mit 8,12% an.

In einem Ergänzungsersuchen vom 9.8.2018 forderte die belangte Behörde die Bf unter Hinweis auf die seit dem Jahr 2016 anzuwendende Grundanteilsverordnung auf, ein

anderes als das nach dieser Verordnung maßgebliche Aufteilungsverhältnis auf Basis eines Sachverständigengutachtens nachzuweisen.

Die Bf legten dazu mit Schreiben vom 28.9.2018 eine Auskunft des Bauträgers vor, wonach die Berechnung des Grundwertes auf Basis der Grundstückskosten und des Nutzwertgutachtens erfolgt sei, es seien die Grundstückskosten durch die Nutzwerte dividiert und mit den Nutzwerten der Wohnungen bzw. Parkplätze der Bf multipliziert worden.

Die belangte Behörde setzte demgegenüber den Grundanteil in den angefochtenen Bescheiden laut Grundanteilsverordnung mit 30%, d.s. für beide Wohnungen zusammen 190.738,00 €, fest. Es liege weder ein offenkundiges Abweichen des tatsächlichen vom pauschalen Aufteilungsverhältnis vor, noch sei ein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen worden.

Mit der Beschwerde legten die Bf ein Schätzungs-Gutachten vor, in welchem der Gutachter unter Hinweis auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen (BMF), VI/6 Pkt. 2, vom 12.5.2016 auf Grundlage der Pauschalwertmethode gemäß § 2 Grundstückswertverordnung für die beiden Wohnungen einen Grundwert von 24.664,08 € und einen Gebäudewert von 207.616,92 € sowie aus dem Verhältnis dieser beiden Werte einen Grundanteil von 10,62% berechnete. Es werde beantragt, die Abschreibungsbasis unter Abschlag dieses Prozentsatzes zu ermitteln.

Über Vorhalt der belangten Behörde, es sei nicht der Wert des gesamten Gebäudes im Verhältnis zum Gesamtwert für den gesamten Grund und Boden berechnet worden, legten die Bf eine Stellungnahme des Gutachters vor, in welchem dieser erneut ausführt, dass die Bewertung aus der Grundstücksbewertung laut der erwähnten Information des BMF abgeleitet worden sei, die Berechnung sei nach den strengen Vorgaben laut § 2 Grundstückswertverordnung erfolgt, der Bodenwert sei vom Finanzamt als Kopie des Einheitswertbescheides mit 15,988 € pro m<sup>2</sup> mitgeteilt worden.

Die belangte Behörde erließ eine abweisende Beschwerdeverentscheidung. Dem Ergänzungsersuchen um Berücksichtigung des Gesamtverhältnisses Gebäude zu Grund und Boden sei nicht entsprochen worden.

Mit dem Vorlageantrag legten die Bf eine Ergänzung zum Gutachten vor, in welchem der Gutachter nach der gleichen Methode für das Gesamtgebäude einen Grundanteil von 10,52% ermittelte. Es werde daher wie in der Beschwerde beantragt, den Abschlag des Grundanteils mit 10,62% vorzunehmen.

Im Vorlagebericht verweist die belangte Behörde darauf, dass im Bereich des Ertragsteuerrechts das Verhältnis der Verkehrswerte zu ermitteln sei. Die im Gutachten durchgeführte Berechnung nach der Grundstückswertverordnung sei dem Bereich der Grunderwerbsteuer zuzuordnen, welcher keine Verkehrswerte zu Grunde liegen würden.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 lautet in der ab dem Jahr 2016 anzuwendenden Fassung:

"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."

Die auf Grund dieser Ermächtigung ergangene Verordnung (GrundanteilIV, BGBl II Nr. 99/2016) bestimmt auszugsweise:

"§ 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) .....

(2) In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene Grundstücke (baureifes Land) mindesten 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.

.....

§ 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.

..... "

Die gegenständlichen Eigentumswohnungen fallen unter § 2 Abs. 2 erster Teilstrich der GrundanteilIV - das Wohnungseigentumsobjekt befindet sich in einer Gemeinde mit mindestens 100.000 Einwohnern und umfasst mehr als 10 Wohneinheiten -, weshalb der Anteil des Grund und Bodens grundsätzlich mit 30% aus dem einheitlichen Kaufpreis auszuscheiden ist. Sowohl § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG als auch die GrundanteilIV normieren, dass dieser pauschale Ansatz dann zur Anwendung kommt, wenn kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird. Gesetz und Verordnung stellen

somit in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung trifft den Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169, betreffend Widerlegung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer).

Es ist ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hat und hiezu jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist (z.B. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104). Auch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG und die GrundanteilV stellen auf ein bestimmtes Verhältnis der Verkehrswerte ab, dieses Verhältnis wird lediglich, abhängig von Parametern wie Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinde und Anzahl der Wohneinheiten, vermutet. Zur Widerlegung dieser Vermutung kann daher im Sinne der zitierten Rechtsprechung ebenfalls nur ein auf dem jeweiligen Verkehrswert beruhender Nachweis geeignet sein.

Die Bf haben ein Gutachten vorgelegt, welches das Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert nach dem Pauschalwertmodell gemäß § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV), BGBl II Nr. 442/2015, ermittelt. Die GrWV ist zu § 4 Abs. 1 GrEStG ergangen und dient der Ermittlung des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Beim Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV wird der Grundwert in der Weise ermittelt, dass die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert gemäß § 53 Abs. 2 BewG multipliziert wird, wobei für den Bodenwert jener Wert maßgebend ist, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde, weiters ist der dreifache Bodenwert mit einem Faktor, der konkret für den 22. Bezirk in der Anlage zur GrWV mit 6,5 festgelegt wurde, hochzurechnen; zur Berechnung des Gebäudewertes wird ein für jedes Bundesland, konkret für Wien mit 1.470,00 €, festgelegter Baukostenfaktor herangezogen. Dieser pauschalen, standardisierten Berechnung liegen somit keine Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse zu Grunde, weshalb das von den Bf vorgelegte Gutachten nicht geeignet ist, die Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG bzw. der GrundanteilV zu widerlegen und ein anderes als das vermutete Aufteilungsverhältnis nachzuweisen.

Soweit sich die Bf auf eine Information des BMF (eingearbeitet in Rz 6447 EStR) berufen, wonach die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 GrWV glaubhaft gemacht werden können, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe der Finanzverwaltung keine subjektiven Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen (z.B. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035). Zudem können die Bf ihr Begehren auch deshalb nicht erfolgreich auf diese erlassmäßige Regelung stützen, weil die EStR eine Glaubhaftmachung anhand der Pauschalwertmethode des § 2 GrWV nur dann zulassen, wenn ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens nicht weniger als 20% des Gesamtkaufpreises beträgt, und die von den Bf vorgelegte Berechnung einen Grundanteil von nur rd. 10% des Gesamtkaufpreises ergibt.

Zu der in Punkt 1.2. des Kauf- und Bauträgervertrages vereinbarten Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits ist zu bemerken, dass von einer Schätzung nur dann abgesehen werden kann, wenn die Stichhaltigkeit der im Vertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen (etwa durch Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann (VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008). Einen solchen Nachweis haben die Bf eben nicht präsentiert. Die Auskunft des Bauträgers, die Berechnung des Grundwertes sei auf Basis der Grundstückskosten und des Nutzwertgutachtens erfolgt, es seien die Grundstückskosten durch die Nutzwerte dividiert und mit den Nutzwerten der Wohnungen der Bf multipliziert worden, ist allgemein gehalten, inwiefern die der Berechnung zu Grunde gelegten Grundstückskosten dem Verkehrswert des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entsprechen würden, geht daraus nicht hervor.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG bestimmt weiters, dass das pauschale Aufteilungsverhältnis dann nicht gilt, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen, wobei § 3 Abs. 2 GrundanteilV präzisiert, dass eine erhebliche Abweichung dann gegeben ist, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

Eine erhebliche Abweichung muss "offenkundig" sein, was nur bedeuten kann, dass eine zumindest 50%ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit (vgl. die bei Ritz, BAO Kommentar<sup>6</sup>, § 167 Tz 1, zitierte Rechtsprechung zum Begriff der offenkundigen Tatsachen) festgestellt werden kann. Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, "Extremfällen" (vgl. Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 2016, 1035), in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein.

Denkbar wäre dies etwa bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt (Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 40). Auch wenn davon auszugehen ist, dass mit zunehmender Anzahl der Wohneinheiten der Anteil der einzelnen Wohnung am Grund sinkt, muss aber auch in solchen Fällen gerade ein erhebliches Abweichen offenkundig sein.

Gegenständlich handelt es sich, wie dem vom Gutachter erhobenen Befund zu entnehmen ist, um ein fünfgeschossiges Wohnhaus plus ausgebautem Dachgeschoß mit 138 Wohneinheiten, das gesamte, als Bauklasse III gewidmete Grundstück weist bei einer Baufläche von 1.164 m<sup>2</sup> eine Größe von 7.616 m<sup>2</sup> auf und befindet sich direkt an B-Gebiet in einer guten Wohnlage. Diese Verhältnisse bieten keinen Anhaltspunkt für ein offenkundig erhebliches Abweichen des auf die einzelne Wohnung entfallenden Grundanteils von dem pauschalen Ansatz von 30%, d.h. es ist nicht als offenkundig feststellbar, dass der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens am Gesamtkaufpreis für die beiden Wohnungen der Bf nur 15% oder weniger beträgt.

Im Übrigen legt auch ein Vergleich des für die Wohnungen pauschal ermittelten Grundanteils von 190.738,00 € mit den aus der Kaufpreissammlung der Stadt Wien feststellbaren Preisen ein offenkundig erhebliches Abweichen nicht nahe. Anhand der Nutzwertanteile - gemäß § 2 Abs. 9 WEG bestimmt den Miteigentumsanteil an der Liegenschaft der Mindestanteil, der wiederum dem Nutzwertanteil entspricht - des gegenständlichen Objekts (15.692 insgesamt, 163 für die beiden Wohnungen der Bf) kann aus dem pauschalen 30%igen Wert ein Quadratmeterpreis von rd. 2.400,00 € errechnet werden ( $190.738,00 : 163 \times 15.692 : 7.616 = 2.411,00$ ). Demgegenüber bewegen sich laut Kaufpreissammlung im Zeitraum 2014 bis 2016 im 22. Bezirk die Quadratmeterpreise für unbebaute Grundstücke der Bauklasse III zwischen mehreren hundert Euro und rd. 3.000,00 €. Die Aussage, dass die tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Ansatz von rd. 2.400,00 € (der zudem noch die Nebenkosten einschließt) offenkundig erheblich (nach unten) abweichen, kann im Hinblick auf die erzielten Spitzenpreise von bis zu rd. 3.000,00 € nicht getroffen werden. Zudem weist auch der Umstand, dass für ein in unmittelbarer Nähe zum gegenständlichen Grundstück (X-Str) im November 2015 verkauftes Abbruchobjekt ein Preis von rd. 7.500,00 € pro m<sup>2</sup> erzielt wurde, auf die besondere, werterhöhende Lage von Baugrund in dieser Gegend hin.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zur Frage der 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. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG in der anzuwendenden Fassung bzw. zur GrundanteilV, insbesondere zur Frage, auf welche Weise der Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses zu führen ist und unter welchen Voraussetzungen von einem offenkundig erheblichen Abweichen auszugehen ist, liegt noch nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß zugelassen wurde.

Wien, am 23. Oktober 2019