

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 13.März 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 13.März 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 und die dazu ergangene Beschwerdeentscheidung vom 8.Juli 2014 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO idgF aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren der Wert des im Jahr 2012 bei der AfA-Berechnung aus den Anschaffungskosten (AK) auszuscheidenden Grundanteils für eine der außerbetrieblichen Vermietung dienende Eigentumswohnung (EW).

Der Beschwerdeführer (Bf) legt der AfA-Berechnung bei der Ermittlung seiner Vermietungseinkünfte aus der verfahrensgegenständlichen Wohnung für den Grund und Boden einen Wertanteil von 4,28% der Anschaffungskosten zu Grunde.

Das Finanzamt X (FA) nimmt auf Basis der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR) den Wert des Grundanteils mit 20% der (unstrittigen) Anschaffungskosten an.

In der **Beschwerde** gegen den verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheid 2012 begründet der Bf seinen Standpunkt wie folgt:

*„Unser Klient hat mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2012 die Wohnung Top 99 mit Garage Top 99a in A-9999 \*\*\*\*\*, (Wohnungsadresse) erworben. Die Aufteilung des Kaufpreises ist laut Immobilienpreisspiegel 2012 für \*\*\*\*\* für normale Wohnlage mit einem Preis von € 58,60 pro Quadratmeter vorgenommen worden (vgl. Immobilienpreisspiegel 2012 Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser 600 bis 800 m<sup>2</sup> - Beilage 1- entnommen aus dem Immobilienpreisspiegel 2012, herausgegeben von der Wirtschaftskammer Österreich Fachverband Immobilien- und Vermögenstreuhänder).*

Von diesem Kaufpreis laut Immobilienpreisspiegel in Höhe von € 58,60 wurde ein Bebauungsabschlag von 20 % vorgenommen, da bebaute Grundstücke einen niedrigeren Wert als unbebaute Grundstücke haben. Unser Klient hat laut Parifizierung an der Gesamtgrundstücksfläche von 4.786 m<sup>2</sup> einen Anteil für die Wohnung Top 99 in Höhe von 2.180/100.000 und für die Garage Top 99a einen Anteil von 155/100.000 also zusammen 2335/100.000 am Gesamtobjekt.

Aufgrund des Wertes des Immobilienpreisspiegels in Höhe von € 58,60 errechnet sich der Wert des Grund und Bodens wie folgt:

$4.786 \text{ m}^2 \times € 58,60$  ergibt € 280.459,60

dividiert durch 2.335/100.000

ergibt einen Anteil am Grund und Boden in Höhe von € 6.548,72

abzüglich 20 % Bebauungsabschlag € 1.309,75

ergibt einen Grundanteil in Höhe von € 5.238,99

Auch wenn man eine gute Wohnlage zugrunde legt, würde laut Immobilienpreisspiegel für Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser im Jahr 2012 höchstens ein Betrag pro m<sup>2</sup> von € 90,50 für Grund und Boden anfallen. Von diesem wäre ebenso ein Bebauungsabschlag von 20 % € 18,10 vorzunehmen, sodass sich ein Grundstückspreis in Höhe von € 72,40 pro Quadratmeter ergeben wird.

Unterstellt man einer gute Wohnlage, die bei Hochhäusern meistens nicht gegeben ist, so würde sich der Grundanteil wie folgt berechnen:

$4.786 \text{ m}^2 \times € 90,50$  ergibt € 433.133,00

dividiert durch 2.335/100.000

ergibt einen Anteil am Grund und Boden in Höhe von € 10.113,65

abzüglich:

20 % Bebauungsabschlag € 2.022,73

ergibt einen Grundanteil in Höhe von € 8.090,92

Aus dem oben Ausgeführten ergibt sich eindeutig, dass der von der Abgabenbehörde angenommene Grundanteil mit einem Betrag von € 24.451,18 infolge der Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien TZ 6447 wesentlich zu hoch geschätzt worden ist, da dies einen Grundstückspreis im bebauten Zustand in Höhe von € 218,80 pro Quadratmeter ergeben würde, was im unbebauten Zustand einen Grundstückspreis bei einem 20 % Bebauungszuschlag von € 273,50 bedeuten würde.

Das zeigt eindeutig, dass dies keinesfalls den Tatsachen entspricht.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine dicht bebaute Liegenschaft mit 56 Wohnungen. Gerade bei dicht bebauten Grundstücken ist der Grundstücksanteil

minimal zum Wert des Gebäudes. Die Wohnung unseres Klienten weist laut dem oben angeführten Kaufvertrag eine Wohnnutzfläche von ca. 121 m<sup>2</sup> auf.

Bei einem einfachen Wohnwert beträgt bei gebrauchten Eigentumswohnungen in \*\*\*\*\* der Preis pro m<sup>2</sup> € 1.006,80 (vgl. Immobilienpreisspiegel 2012 gebrauchte Eigentumswohnungen – Beilage 2- entnommen aus dem Immobilienpreisspiegel 2012, herausgegeben von der Wirtschaftskammer Österreich Fachverband Immobilien- und Vermögenstreuhänder).

Legt man der Wohnnutzfläche von 121 m<sup>2</sup> den Preis pro m<sup>2</sup> für den einfachen Wohnwert zugrunde, so ergibt sich ein Kaufpreis von € 121.822,80 ohne Berücksichtigung der im Kaufpreis unseres Klienten enthaltenen Garage. Unser Klient hat ohne irgendwelche Nebenkosten laut Kaufvertrag vom 3. Mai 2012 einen Kaufpreis in Höhe von € 110.000,00 entrichtet, was ein weiteres Indiz dafür ist, dass die Daten des Immobilienpreisspiegels den realen Verhältnissen entsprechen und somit einen Durchschnittswert darstellen.

Ferner zeigt die prognostizierte Überschussrechnung in den nächsten Jahren ohne Berücksichtigung der Wertsicherung unter Umlegung der Instandhaltungsarbeiten auf die Nutzungsdauer von 67 Jahren folgendes Ergebnis:

Miete laut Mietvertrag monatlich € 480,00 dividiert durch 1,10 ergibt eine Nettomiete in Höhe von € 436,36 x 12 ergibt eine Jahresmiete in Höhe von € 5.236,32

abzüglich:

Abschreibung Gebäudewert € 117.016,89 x 1,5 % € 1.755,25

Instandhaltungsaufwendungen € 39.962,71

umgelegt auf die Nutzungsdauer von 67 Jahren ergibt € 599,44 € 2.354,69

ergibt einen jährlichen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von € 2.881,63.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass aus der Vermietung Überschüsse erzielt werden und keine Liebhaberei vorliegt. Das ist ein weiteres Indiz dafür, dass die der Aufteilungsberechnung zugrunde gelegten Daten der Realität entsprechen.

Die von der Finanzverwaltung angeführten allgemeinen Erfahrungen hinsichtlich der Aufteilung zwischen dem Grundanteil und dem Gebäudeanteil entspricht in vielen Fällen nicht den allgemeinen Erfahrungen und steht somit in keinem Zusammenhang mit der Realität.

Es gibt Grundstücke, die eine niedrige Bebauungsdichte haben. In diesem Fall kann eine Aufteilung des Gebäude- und Grundstückwertes im Verhältnis 80 : 20 der Realität entsprechen. Bei niedriger Bebauungsdichte kann der Grundanteil zum Gebäudeanteil auch mehr als 20 % betragen.

Bei dicht bebauten Grundstücken liegt der Grundanteil oft weit unter 20 % des Gesamtkaufpreises. Außerdem spielen die lokalen Grundstückspreise eine enorme

*Rolle hinsichtlich der Aufteilung des Kaufpreises zwischen Grund und Boden und dem Gebäudeanteil, sodass die 80 : 20 Regel in vielen Fällen nicht anwendbar ist.*

*Der Sachverhalt unseres Klienten zeigt eindeutig, dass auch nach Recherchen vor Ort niemals ein Grundstückspreis pro Quadratmeter in Höhe von € 273,50 im unbebauten und in Höhe von € 218,80 im bebauten Zustand erzielt wird.*

*Aus diesen Gründen entspricht die Begründung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, dass sich im Zuge der amtswegigen Ermittlungen keine Anhaltspunkte ergeben, die zu einer anderen Aufteilung der Anschaffungskosten führen, in keiner Weise den Tatsachen.*

*Die Abgabenbehörde hat außerdem in ihrer Bescheidsbegründung verabsäumt darzulegen, warum sie zu einer von unserem Klienten abweichenden Beurteilung gekommen ist. Bloß der Hinweis im Zuge der amtswegigen Ermittlungen haben sich keine Anhaltspunkte ergeben, ist eine Schutzbehauptung der Abgabenbehörde und stellt einen offensichtlichen Verfahrensmangel dar.*

*Ferner weisen wir daraufhin, dass die in den Einkommensteuerrichtlinien RZ 6447 angeführte Schätzung bzw. 20:80 Regel nur dann von der Abgabenbehörde herangezogen werden kann, wenn angenommen werden kann, dass die Schätzung nicht unsachgerecht erscheint (n. Kanduth-Kristen in Jakom Kommentar zum Einkommensteuergesetz § 7 Tz 14).*

*Aus diesem Grund beantragen wir den Preis für Grund und Boden laut Immobilienpreisspiegel (Beilage 1) mit einem Preis pro Quadratmeter von € 58,60 abzüglich eines Bebauungsabschlages von 20 % zu berücksichtigen und den Einkommensteuerbescheid auf Grundlage der von uns am 22. Jänner 2014 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 zu erlassen.“*

In einer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) hält das FA dem Vorbringen des Bf entgegen:

*„Der Beschwerdewerber begehrt in seiner Beschwerde vom 14. Mai 2014 die Anschaffungskosten für eine in 9999 \*\*\*\*\*, (Wohnungsadresse) gelegene Eigentumswohnung (Top 99) mit Garage von € 122.255,88 derart auf Grund und Boden einerseits und auf das Gebäude andererseits aufzuteilen, dass Grund und Boden nur mit rund 4,3%, sohin mit einem Wert von € 5.238,99, berücksichtigt werde und alles Übrige (demnach € 117.016,89) auf das Gebäude entfalle.*

*Zur Begründung nimmt der Bw. auf die Preise von nacktem Grund und Boden in \*\*\*\*\* und auf die Nutzwerte des Wohnungseigentums Bezug.*

*Das Finanzamt folgt diesen Überlegungen aus nachstehenden Gründen nicht:*

*Baugrundstücke im Stadtgebiet von \*\*\*\*\* erzielen 2012 einen Durchschnittspreis von rund € 79,-/m<sup>2</sup> (<http://wohnen.raiffeisen.at>; h [ttp://www.immonet.at/de/immobilienpreisspiegel.htm](http://www.immonet.at/de/immobilienpreisspiegel.htm)).*

*Der Bw hat aber nicht ein Baugrundstück, sondern Wohnungseigentum im Sinne des österreichischen Wohnungseigentumsgesetzes 2002 erworben.*

*Diese spezifische Rechtsfigur ist von Grund und Boden völlig losgelöst, und es liegen die Quadratmeterpreise deutlich selbst über jenen von Reihen- und Einfamilienhäusern (€ 2.670,- bis € 2.850,- neu, im Stadtgebiet von \*\*\*\*\*).*

*Die besondere Preisentwicklung ergibt sich eben daraus, dass Wohnungseigentum nicht einfach als Summe aus Grund und Boden und Gebäude, sondern als ein eigenständiger Rechts- und Wirtschaftsbegriff zu verstehen ist: Im Zentrum der Betrachtung steht der sog. „Nutzwert“, der gem. § 8 WEG ausgehend von der Nutzfläche unter Berücksichtigung von bestimmten Zu- und Abschlägen, wie Stockwerkslage, Ausstattung usw. berechnet wird.*

*Die Nutzfläche steht in keinem Verhältnis zum Grundanteil, sondern bezeichnet die Bodenfläche einer Wohnung (oder sonstigen Räumlichkeiten) abzüglich der Wandstärken und der im Verlaufe der Wände befindlichen Durchbrechungen.*

*Einziger Sinn des Nutzwertes sind die Bestimmung des Verhältnisses der Eigentumsanteile der einzelnen Wohnungseigentümer(-innen) untereinander und die Festlegung des erforderlichen Berechnungsschlüssels (z.B. um den Betriebskostenanteil des einzelnen Eigentümers bzw. der einzelnen Eigentümerin zu ermitteln).*

*Der Preis eines nach solchen Gesichtspunkten bewerteten Wirtschaftsgutes kann daher ebenso wenig einem Grundpreis von Bauland gegenüber gestellt werden, wie das Finanzamt aus der Kubatur des Gesamthauses (oder mehrerer unter gleicher Grundbuchszahl geführter Häuser) unter Anwendung des Nutzwertschlüssels von 2335/100000 (ca. 2,34%) auf die (anteiligen) fiktiven Baukosten der einzelnen Eigentumswohnung rückrechnen dürfte, die in diesem Fall ganz bestimmt auch nicht dem Gebäudesachwert eines Einfamilienhauses von vergleichbarer Größe entsprechen würden.*

*Die im Rechtsmittel vorgetragenen Berechnungen überzeugen demnach in keiner Weise.*

*Für die Aufteilung der Eigentumswohnung müssen, wenn schon die für den Abgabepflichtigen zur Erleichterung der Erklärung von der Verwaltung geschaffenen Schätzungsvorschläge kategorisch abgelehnt werden, Maßstäbe herangezogen werden, die zu einer sachgerechten Aufteilung führen (wie z.B. das Vergleichswertverfahren).*

*Jedenfalls muss sich eine Bewertung, die Genauigkeit vorgibt, zumindest in derselben Grundstückskategorie wie das zu bewertende Objekt bewegen.*

*Außerhalb einer sachverständig bestimmten Vorgehensweise sieht das Finanzamt keine Veranlassung von den einmal getroffenen Bescheidannahmen, mögen sie auch mit der Ungenauigkeit einer jeden Schätzung belastet sein, abzugehen.“*

*In seinem **Vorlageantrag** an das BFG verweist der Bf zunächst auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung, „dass unser Klient nicht ein Baugrundstück, sondern Wohnungseigentum im Sinne des österreichischen Wohnungseigentumsgesetzes 2002*

*erworben hat und dass Wohnungseigentum nicht einfach als Summe aus Grund und Boden und Gebäude, sondern als ein eigenständiger Rechts- und Wirtschaftsbegriff zu verstehen ist und daher eine Aufteilung zwischen Grundwert und Gebäudewert nicht vorzunehmen ist“.*

Sodann führt er ergänzend aus:

*„Die im Rechtsmittel vorgetragenen Berechnungen überzeugen demnach in keiner Weise. Für die Aufteilung der Eigentumswohnung müssen, wenn schon die für den Abgabepflichtigen zur Erleichterung der Erklärung von der Verwaltung geschaffenen Schätzungsvorschläge kategorisch abgelehnt werden, Maßstäbe herangezogen werden, die zu einer sachgerechten Aufteilung führen. Mit diesem für uns unverständlichen Satz wurde unter anderem die gegenständliche Beschwerde abgewiesen.*

*Die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung entsprechen in keiner Weise den Tatsachen.*

*Das Wohnungseigentumsgesetz regelt die besondere Form des Miteigentums an einer Liegenschaft. Durch das Wohnungseigentumsgesetz kann eine bestimmte Wohnung oder sonstige selbständige Räumlichkeiten (Büro, Geschäftslokal) durch das Recht eines Miteigentumsanteils ausschließlich genutzt oder allein darüber verfügt werden.*

*Wohnungseigentum stellt Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung bei gleichzeitigem Miteigentum an einem Grundstück dar. Wohnungseigentum ist das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung, eine sonstige selbständige Räumlichkeit oder einen Kfz-Abstellplatz ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Der Wohnungseigentümer ist immer Miteigentümer einer Liegenschaft und er verfügt also über einen ideellen Anteil an der gesamten Liegenschaft. Im Unterschied zum "schlichten Miteigentümer" hat der Wohnungseigentümer mit seinem Miteigentumsanteil an der Liegenschaft untrennbar das Recht zur ausschließlichen Nutzung einer bestimmten Wohnung auf einer Liegenschaft und dieses Recht ist im Grundbuch verbüchert.*

*Ein im Grundbuch verbrieftes Eigentum - egal ob eine Person alleiniger Eigentümer ist oder mehrere Personen gemeinsam Eigentümer sind - kann man nur an Liegenschaften (Grundstück samt den darauf errichteten Gebäuden) haben, nicht aber an einer einzelnen Wohnung in einem Gebäude. Das Wohnungseigentumsgesetz ermöglicht es aber, einen Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft mit dem Recht auf ausschließliche Nutzung einer bestimmten Wohnung auf dieser Liegenschaft zu verbinden (vgl. § 2 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz).*

*Es ist daher der Begriff Wohnungseigentum "nur ein eigenständiger Rechts- nicht aber Wirtschaftsbegriff", wie in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt. Wohnungseigentum ist nur die Zuordnung einer Wohnung oder von anderen selbständigen Räumlichkeiten in einem Miteigentumsobjekt an den einzelnen Wohnungseigentümer.*

*Desweiteren wird in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass die Nutzfläche in keinem Verhältnis zum Grundanteil steht, sondern zeichnet die Bodenfläche einer Wohnung (oder sonstigen Räumlichkeiten) abzüglich der Wandstärken und der im Verlaufe der Wände befindlichen Durchbrechungen.*

*Einzigster Sinn des Nutzungswertes ist die Bestimmung des Verhältnisses der Eigentumsanteile der einzelnen Wohnungseigentümer untereinander und die Festlegung des erforderlichen Berechnungsschlüssels (z.B. um den Betriebskostenanteil des einzelnen Eigentümers bzw. der einzelnen Eigentümerin zu ermitteln).*

*Diese Ausführung in der Beschwerdeentscheidung entspricht in keiner Weise den **rechtlichen Tatsachen**. Ist jemand schon "schlichter Miteigentümer" einer Liegenschaft und er möchte auch Wohnungseigentum an einem bestimmten Objekt erwerben, muss er mindestens einen so großen Anteil (Mindestanteil) an der Liegenschaft erwerben bzw. besitzen, wie das Nutzwertverhältnis seines Objektes entspricht. Ist jemand z.B. mit vorläufig festgesetzten 70/1400 Anteilen - also zu 5 % - Miteigentümer einer Liegenschaft und will er Wohnungseigentum an einem Top mit 102/1346 Miteigentumsanteilen erwerben, so müssen seine Miteigentumsanteile an der Liegenschaft im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung entsprechend korrigiert werden.*

*Um Wohnungseigentümer dieses Top zu werden, muss der Wohnungseigentümer jedenfalls 102/1346 Miteigentumsanteile - entspricht 7,58 % - an der Liegenschaft erwerben, damit mit diesen Anteilen Wohnungseigentum an dieser Wohnung verbunden werden kann. Es ist daher die Aussage in der Beschwerdeerledigung, dass der Nutzwert in keinem Verhältnis zum Liegenschaftsanteil steht, somit unrichtig.*

*Aufgrund dieser unrichtigen Definitionen in der Beschwerdeentscheidung durch die Abgabenbehörde wird in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass der Preis eines nach solchen Gesichtspunkten bewerteten Wirtschaftsgutes ebenso wenig einem Grundpreis von Bauland gegenüber gestellt werden kann, wie das Finanzamt aus der Kubatur des Gesamthauses (oder mehrerer unter gleicher Grundbuchszahl geführter Häuser) unter Anwendung des Nutzwertschlüssels von 2335/100000 (ca. 2,34 %) auf die anteiligen fiktiven Baukosten der einzelnen Eigentumswohnung rückrechnen dürfte, die in diesem Fall ganz bestimmt auch nicht dem Gebäudesachwert eines Einfamilienhauses von vergleichbarer Größe entsprechen würden.*

*Diesen etwas unverständlichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung ist entgegenzuhalten, dass sich der Nutzwert als Grundlage für den Anteil am Grundstück ergibt. Es ist daher die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung unrichtig, dass sich der Grundstücksanteil nicht aus dem Nutzwert ergibt.*

*In der weiteren Folge wird auf die konkreten Beschwerdevorbringen in der Beschwerdeentscheidung in keiner Weise eingegangen, sondern es wird lapidar ausgeführt, dass die von der Verwaltung geschaffenen Schätzungsvorschläge unabhängig vom jeweiligen Sachverhalt anzuerkennen sind und somit das Finanzamt keine*

Veranlassung sieht von den einmal getroffenen Bescheidannahmen, mögen sie auch mit der Ungenauigkeit einer jeden Schätzung belastet sein, abzugehen.

In diesem Zusammenhang ist die Abgabenbehörde in keiner Weise auf die im Beschwerdevorbringen vom 14. Mai 2014 angeführten Argumente eingegangen. In der Beschwerdevorentscheidung führt die Abgabenbehörde lediglich aus, dass für Baugründe im Stadtgebiet von \*\*\*\*\* im Jahr 2012 ein Durchschnittspreis von rund € 79,00 pro Quadratmeter laut Internetabfrage <http://wohnen.raiffeisen.at> erzielt worden ist.

Da der Beschwerdeführer nicht ein Baugrundstück, sondern Wohnungseigentum im Sinne des österreichischen Wohnungseigentumsgesetzes 2002 erworben hat, ist diese spezifische Rechtsfigur von Grund und Boden völlig losgelöst und es liegen die Quadratmeterpreise deutlich selbst über jenen von Reihen- und Einfamilienhäusern (€ 2.670,00 bis € 2.850,00 neu, im Stadtgebiet von \*\*\*\*\*).

Diese Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung sind nicht verständlich, da einerseits Quadratmeterpreise von € 79,00 und andererseits Quadratmeterpreise von (€ 2.670,00 bis € 2.850,00 in der Beschwerdevorentscheidung ohne Bezug auf das Beschwerdevorbringen angeführt sind.

Die Abgabenbehörde führt in der Beschwerdevorentscheidung selbst aus, dass laut der Internetadresse <http://wohnen.raiffeisen.at> der Durchschnittsquadratmeterpreis in \*\*\*\*\* für unbebaute Grundstücke € 79,00 beträgt.

Abzüglich eines Bebauungsabschlages von 20 % € 99a,80 ergibt einen Grundstückspreis pro Quadratmeter für bebaute Grundstücke in Höhe von € 63,20.

Der Beschwerde vom 14. Mai 2014 wurden die Quadratmeterpreise laut Immobilienpreisspiegel 2012 für \*\*\*\*\* für normale und für gute Wohnlage zugrundegelegt.

Legt man den in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Quadratmeterpreis von € 79,00 für die Berechnung des Grundanteiles zugrunde, so berechnet sich der Grundanteil wie folgt:

$4.786 \text{ m}^2 \times € 79,00$  ergibt € 378.094,00

dividiert durch 2.335/100.000

ergibt einen Anteil am Grund und Boden in Höhe von € 8.828,49

abzüglich 20 % Bebauungsabschlag € 1.765,70

ergibt einen Grundanteil in Höhe von € 7.062,79.

In diesem Zusammenhang verweisen wir auf unsere Beschwerdeausführungen vom 14. Mai 2014, die bei einem Quadratmeterpreis bei normaler Wohnlage von € 58,60 einen Grundanteil in Höhe von € 5.238,99

und bei Zugrundelegung eines Quadratmeterpreises bei guter Wohnlage von € 90,50 einen Grundanteil in Höhe von € 8.090,92 ergibt.

Unter Zugrundelegung des in der Beschwerdeentscheidung angeführten Quadratmeterpreises von € 79,00 ergibt sich ein Grundanteil in Höhe von € 7.062,79.

Alle diese Berechnungen zeigen eindeutig einen Grundanteil zwischen rund € 5.000,00 bis € 8.000,00.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass der von der Abgabenbehörde angenommene Grundanteil mit einem Betrag in Höhe von € 24.451,18 infolge der Anwendung der Einkommensteuerrichtlinien TZ 6447 wesentlich zu hoch geschätzt worden ist, da dies einen Grundstückspreis im bebauten Zustand in Höhe von € 218,80<sup>1</sup> pro Quadratmeter ergeben würde, was im unbebauten Zustand einen Grundstückspreis bei einem Bebauungsabschlag von 20 % von € 273,50<sup>2</sup> bedeuten würde.

Berechnung:

<sup>1</sup>  $4.786 \text{ m}^2 \times 2.335 / 100.000$  Anteile ergibt  $111,75 \text{ m}^2$  Grundanteil

laut Abgabenbehörde wurde ein Grundwert von € 24.451,18 geschätzt:  $111,75 \text{ m}^2$  ergibt einen Quadratmeterpreis von € 218,80

<sup>2</sup> Quadratmeterpreis 218,80:  $80 \times 100$  ergibt bei einem Bebauungsabschlag von 20 % einen Quadratmeterpreis von € 273,50 im unbebauten Zustand.

Dies zeigt eindeutig, dass die Schätzung seitens der Abgabenbehörde mehr als das Dreifache der Grundstückspreise beträgt und es sich daher keineswegs um eine sachgerechte Schätzung der Abgabenbehörde handelt, auch wenn man bei Schätzungen Ungenauigkeiten zugrunde legt. Die Ungenauigkeit kann - wie bereits in der Beschwerde vom 14. Mai 2014 ausgeführt — zwischen einem Grundanteil in Höhe von € 5.238,99 und einem Grundanteil in Höhe von € 8.090,92 liegen. Diese Ungenauigkeiten liegen in einem Toleranzbereich der Schätzung. Aber bei einem Abweichen bei einem Wert um mehr als das Dreifache kann nicht von einer Ungenauigkeit wie in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, gesprochen werden.

Im gegenständlichen Fall ist anzumerken, dass es sich beim gegenständlichen Objekt um das einzige Hochhaus in \*\*\*\*\* mit 99a Stockwerken handelt, wodurch der Grundanteil im Verhältnis zu den Wohnungen mit 2,34 % äußerst gering ist. Es handelt sich hierbei um eine dichtbebaute Liegenschaft mit 56 Wohnungen. Gerade bei dichtbebauten Grundstücken ist der Grundanteil minimal zum Wert des Gebäudes. Die Wohnung unseres Klienten weist eine Wohnfläche von rund  $121 \text{ m}^2$  aus, was bezogen auf den Gesamtkaufpreis in Höhe von € 122.255,88 nur einen geringen Grundanteil ergeben kann.

Die obigen Ausführungen zeigen **eindeutig**, dass die von der Finanzverwaltung angeführten allgemeinen Erfahrungen hinsichtlich der Aufteilung zwischen dem Grundanteil und dem Gebäudeanteil **in vielen Fällen nicht den allgemeinen Erfahrungen und Tatsachen entsprechen** und steht daher oft - wie im gegenständlichen Fall - **in keinem Zusammenhang mit der Realität**.

*Es gibt Grundstücke, die eine niedrige Bebauungsdichte haben. In diesem Fall kann eine Aufteilung des Gebäude- und Grundstückswertes im Verhältnis 80 : 20 der Realität entsprechen. Bei niedriger Bebauungsdichte kann der Grundanteil zum Gebäudeanteil auch mehr als 20 % betragen. Bei dicht bebauten Grundstücken liegt der Quadratmeterpreis oft weit unter 20 % des Gesamtkaufpreises einer Eigentumswohnung. Außerdem spielen die lokalen Grundstückspreise eine enorme Rolle hinsichtlich der Aufteilung des Kaufpreises zwischen Grund und Boden und dem Gebäudeanteil, sodass die von der Verwaltung geschaffenen Schätzungsvorschläge, die in der Beschwerde vorentscheidung als gegeben angesehen werden, nicht der Realität entsprechen.*

*Der in der Beschwerde vom 14. Mai 2014 dargestellte Sachverhalt bei unserem Klienten zeigt, dass auch nach Recherchen vor Ort niemals ein Grundstückspreis pro Quadratmeter in Höhe von € 273,50 im unbebauten und in Höhe von € 218,80 im bebauten Zustand erzielt wird.*

*Aus diesen oben angeführten Gründen entspricht sowohl die Begründung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 als auch in der Beschwerde vorentscheidung in keiner Weise den Tatsachen.*

*Ferner weisen wir daraufhin, dass die in den Einkommensteuerrichtlinien Rz 6447 angeführte Schätzung bzw. 80/20-Regel nur dann von der Abgabenbehörde herangezogen werden kann, wenn angenommen werden kann, dass die Schätzung nicht unsachgerecht erscheint (vgl. auch Kanduth-Kristen in Jakom Kommentar zum Einkommensteuergesetz § 7 Tz 14 u.v.a.).*

*Im gegenständlichen Fall verweisen wir auch auf § 115 Abs. 1 BAO. Nach dieser Gesetzesbestimmung haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Hierbei hat gem. § 115 Abs. 3 BAO die Abgabenbehörde Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.*

*In der Beschwerde vorentscheidung wurden die Argumente unseres Klienten in keiner Weise gewürdigt und es ist **in keinem Punkt der Beschwerde vorentscheidung auf die Argumente unseres Klienten eingegangen worden**. Es liegen daher seitens der Abgabenbehörde **wesentliche Verfahrensmängel** vor.*

*Aus diesem Grund beantragen wir den Preis für Grund und Boden laut dem Immobilienpreisspiegel für eine normale Wohnlage mit einem Preis pro Quadratmeter von € 58,60 abzüglich eines Bebauungsabschlages von 20 % zu berücksichtigen und den Einkommensteuerbescheid auf Grundlage der am 22. Jänner 2014 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 zu erlassen .“*

*Ohne auf das ergänzende Vorbringen des Bf im Vorlageantrag einzugehen, legte das FA das Rechtsmittel des Bf dem BFG zur Entscheidung vor.*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Nach dem Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens (Auswertung der FA-Vorlageunterlagen, abgabenbehödl. Datenbank-, Grundbuchs- und ZMR-Inhalte) legt das BFG seiner Entscheidung im anhängigen Verfahren folgenden als erwiesen erachteten Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf, von Beruf Ziviltechniker im Bereich Stahlbau und Verfahrenstechnik, erzielt neben seinen selbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus mehreren Mietobjekten in Graz und Kärnten.

Verfahrensgegenständlich ist eine in 9999 \*\*\*\*\*, (Wohnungsadresse) im 10. OG eines 1979/1980 errichteten, 15stöckigen Hochhauses mit 56 Wohneinheiten gelegene 4 Zimmer-Eigentumswohnung (EW) mit einer Nutzfläche von 121 m<sup>2</sup> (incl. 9 m<sup>2</sup> Loggia) plus Kellerabteil und Garagen-Parkplatz (Nutzwertanteil 2.335/100000).

Die Liegenschaft weist eine Gesamtfläche von 4.786 m<sup>2</sup> auf, davon 3.756 m<sup>2</sup> unbebaut (lt. GB KG 99999, EZ \*\*\*\* Garten).

Die Wohnung wurde vom Bf mit Kaufvertrag (KV) vom 3.Mai/18.Juni 2012 um einen Kaufpreis (KP) von 110.000,- € erworben (keine Option zur USt-Besteuerung). Die Anschaffungskosten (KP einschließlich Kaufnebenkosten) von 122.255,88 € sind zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Dem Kaufvertrag wurde eine Instandhaltungsrücklage von rd. 262.500,- € zugrunde gelegt (Stand Nov.2011), von welcher der auf die erworbene Wohnung Top 99 entfallenden Anteil auf den Bf überging.

Der Kaufvertrag verweist auf eine zum Zeitpunkt des Erwerbes bevorstehende umfassende Sanierung des Gebäudes mit einem voraussichtlichen Kostenvolumen von 2.500.000,- € (lt. GB, BG 999, Tz \*\*\*/2012 beinhaltend thermische Sanierung betreffend Fassade, Dach und Kellerdecke, weiters Brandschutzverbesserung und Neugestaltung des Eingangsbereiches). Auf den Nutzwertanteil der Wohnung Top 99 (+ Garage) entfallen davon rechnerisch 58.500,- € (entspricht 53,48% des Kaufpreises).

Die an die Hausverwaltung zu leistenden „Wohnbeiträge“ sollten durch diese Sanierung um mtl. knapp 100,- € von rd. 484,- € auf 583,- € ansteigen (KV 18.6.2012, Punkt I.).

Lt. Vorhaltsbeantwortung des Bf v. März 2014 (FA-Vorlageunterlagen, OZ 12) betrug der dem Bf im Jahr 2012 tatsächlich über die Reparaturrücklage verrechnete Instandsetzungsaufwand 39.627,14 € (steuerlich als Aufwand nach § 28 Abs.2 EStG mit 1/10-Verteilung behandelt). Die ab Mai 2012 an die Hausverwaltung zu leistenden Betriebskosten für das erworbene Mietobjekt beliefen sich demnach auf mtl. rd. 308,- €.

Obwohl der Garagenplatz beim Erwerb - im Gegensatz zur Wohnung – vermietet war, scheinen in der ESt-Erklärung 2012 des Bf keine Einnahmen aus diesem Mietobjekt auf.

Die abgabenbehördliche Datenbank GDV weist die Adresse der verfahrensgegenständlichen Wohnung von Juni 2013 – Mai 2018 als Zustelladresse des Bf aus.

Nach dem Ergebnis des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens vermietete der Bf die Wohnung (samt Garage) erstmals ab Dez. 2013 (befristet für 3 Jahre) um mtl. 780,- € (480,- € Bruttomiete + 300,- € Betriebs- und Heizkosten-Akontierung).

Mit Kaufvertrag vom 20. Aug. 2019 veräußerte der Bf das Mietobjekt (in statu der gerichtlichen Aufkündigung eines bestehenden Mietverhältnisses) wieder (KP nunmehr 142.000,- €; keine Option zur USt-Besteuerung; Übergabe bis 99a.Dez.2019).

Im Kaufvertrag wird ausdrücklich darauf hingewiesen, „*dass es sich beim Vertragsgegenstand um eine gebrauchte Eigentumswohnung handelt, deren Bau- bzw. Erhaltungszustand so wie der Bau- bzw. Erhaltungszustand der Gesamtanlage nicht den aktuell geltenden baurechtlichen Vorgaben und dem Stand der Technik entspricht bzw. entsprechen muss.*“

Dem Erwerber wird explizit empfohlen, den Vertragsgegenstand vor Vertragsabschluss durch einen Sachverständigen begutachten zu lassen (KV 20.Aug.2019, Punkt 4., GB, BG 999, Tz \*\*\*\*\*/2019).

Abgesehen von den festgestellten Einzelmerkmalen (insbes. Baujahr und Sanierung 2012) fehlen verwertbare Daten über den Bau- und Erhaltungszustand des verfahrensgegenständlichen Gebäudes. Auch zum Erhaltungs- bzw. Ausstattungszustand des Mietobjekts ist nichts bekannt.

Zu den Grundstückspreisen und Preisen für Eigentumswohnungen liegen die den Angaben des Bf zugrundeliegenden Unterlagen vor, jene zu den Wertansätzen des FA fehlen teilweise.

Aus den Vorlageunterlagen ergeben sich für den Bezirk \*\*\*\*\* im Jahr 2012 folgende Durchschnittspreise für Bauland:

- lt. FA (Vorlageunterlagen OZ 13 + 14):
- 81,30€/m<sup>2</sup> (2.Quartal 2012); 79,20 € (1.-3. Quartal 2012) (Quelle: *Immopreisatlas.at*)
- 68,- €/m<sup>2</sup> (Quelle lt. Aktenvermerk: *Raiffeisen Wohnportal* keine Unterlagen)
- 144,- €/m<sup>2</sup> (Quelle: *FA Kaufpreissammlung*, KG 99999/Kat. *unbebaute Grundstücke*;

Basis: Durchschnittspreis aus 8 Verkäufen im Zeitraum 3/2012-3/2013)

- lt. Bf (Quelle: *WKO-Immopreisspiegel*// Beschwerdebeilage):
- 58,6 €/m<sup>2</sup> bei normaler Wohnlage (tatsächl. 55,7 €/m<sup>2</sup>)
- 90,5 €/m<sup>2</sup> bei guter Wohnlage
- 151,8 €/m<sup>2</sup> bei sehr guter Wohnlage

Für die Durchschnittspreise von Eigentumswohnungen im Bezirk \*\*\*\*\* resultieren aus den Unterlagen der Verfahrensparteien:

- lt. FA für *neue EW*: 2.Quartal 2012 ca. 2.850,-€/m<sup>2</sup> (Quelle: *Immopreisatlas.at*):
- lt. Bf für *gebrauchte EW* (Quelle: *WKO-Immopreisspiegel*):
  - 1.006,8 €/m<sup>2</sup> bzw. 1.232,8 €/m<sup>2</sup> bei einfachem/mittlerem Wohnwert
  - 1.652,0 €/m<sup>2</sup> bzw. 1.962,3 €/m<sup>2</sup> bei gutem/sehr gutem Wohnwert

Unbekannt ist, welcher der angeführten Kategorien betreffend Wohnlage bzw. Wohnwert das verfahrensgegenständliche Mietobjekt zuzuordnen ist.

Zu den Werten der abgabenbehördlichen Baulandpreise ist festzuhalten, dass sich in den FA-Unterlagen bezüglich der herangezogenen Immobilienportale keine weiterführenden Angaben oder Beweismittel über die der Bewertung zugrundeliegenden Parameter finden. Insbesondere sind weder die Lage und Größe, noch Faktoren wie Flächenwidmung oder Bebauungsdichte der bewerteten Grundstücke bekannt. Auch ist nicht angegeben, ob bzw. in welchem Ausmaß die erfassten Preise auf tatsächlich realisierten Verkäufen oder auf „Anbotspreisen“ (Preisvorstellungen der Verkäufer) beruhen.

Die vom FA beigeschaffte Kaufpreissammlung (OZ 14 der Vorlageunterlagen) umfasst neben deutlich kleineren Grundstücken auch zwei Verkäufe, deren Grundstücksgrößen sich für den Mehrgeschoßwohnbau/ Bauträgerprojekte eignen (2.072 m<sup>2</sup> bzw. 3.090 m<sup>2</sup>). Bei diesen Verkäufen wurden im Dez. 2012 bzw. März 2013 Kaufpreise von 212,3 €/m<sup>2</sup> bzw. 226,8 €/m<sup>2</sup>, d.s. durchschnittlich 219,55 €/m<sup>2</sup> erzielt.

Drei Grundstücksverkäufe der abgabenbehördlichen Kaufpreissammlung beziehen sich auf Grundstücksgrößen von 600 – 800 m<sup>2</sup> (= Kategorie „*Grundstücke für freistehende Einfamilienhäuser*“ (EF) lt. *WKO-Immopreisspiegel*). Zur diesen Verkäufen sind Grundstückspreise zwischen rd. 55,- €/m<sup>2</sup> und 97,- €/m<sup>2</sup> bzw. durchschnittlich 75,3 €/m<sup>2</sup> ausgewiesen.

Auch die vom Bf herangezogenen Grundstückspreise beziehen sich auf die Kategorie „*Grundstücke für freistehende Einfamilienhäuser*“ (600 – 800 m<sup>2</sup>).

Abgesehen vom Flächenausmaß in den angeführten Vergleichsbeispielen, fehlen in allen Fällen Angaben über preisbildende Faktoren der herangezogenen Erwerbsvorgänge (etwa bei Grundstücken: Lage, Ausrichtung; Konfiguration, Bodenbeschaffenheit; Aufschließungsgrad, öffentliche Verkehrsanbindung; Flächenwidmung/Bebauungsdichte (= Nutzungsmöglichkeit); bei Eigentumswohnungen außerdem: Bau- Erhaltungs- bzw. Ausstattungszustand von Gebäude und Wohnung; Stockwerkslage (= Besonnung; Lärmbelastung; Sicherheitsfaktor) und rechtl. Zugehör (Garten/Terrasse, Balkon/Loggia, Keller, Parkplatz/Garage).

Den Erläuterungen zum WKO-Immobilienpreisspiegel ist zu entnehmen, dass den jährlichen Veröffentlichungen Daten aus der Grundbuchs-Urkundensammlung zugrunde liegen. Auch die abgabenbehördliche Kaufpreissammlung wertet Daten aus Verträgen

über realisierte Erwerbsvorgänge aus. Zu den übrigen Datenportalen liegen keine verwertbaren Informationen über die ausgewerteten Datenquellen vor, doch geht das BFG bei Internet-Immobilienportalen davon aus, dass deren Preisangaben im Allgemeinen „Angebotspreise“ darstellen.

Aus dem verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag vom 3.Mai/18.Juni 2012 ergibt sich für das zu beurteilende Mietobjekt - bezogen auf die EW-Nutzfläche (einschließlich Loggia) von 121 m<sup>2</sup> ohne Kaufnebenkosten - ein Durchschnittspreis von 909,- €/m<sup>2</sup> (incl. Garagen-PP).

Dieser Wert liegt um 10,75 % unter dem im *WKO-Immopreisspiegel* für gebrauchte EW mit *einfachem Wohnwert* angegebenen Durchschnittswert von 1.006,8 €/m<sup>2</sup>.

Der Bf ordnet 4,76% dieses Kaufpreises (ohne Nebenkosten) dem Grundwert zu, d.s. 43,29 € je m<sup>2</sup> EW-Nutzfläche (ausgehend von 58,6 €/m<sup>2</sup> abzügl. 20% Bebauungsabschlag).

Dabei geht der Bf allerdings lt. *WKO-Immopreisspiegel* vom Grundpreis für EF-Bauland aus dem Jahr 2011 aus, der im Jahr 2012 nach dieser Datenquelle um 4,9% auf 55,7 €/m<sup>2</sup>, d.s. 99,14 € je m<sup>2</sup> EW-Nutzfläche (bei 20% Bebauungsabschlag) sank.

Bei Ansatz der abgabenbehördlichen „80/20-Regel“ resultiert aus dem Kaufpreis von 110.000,- € ein Wert für den Grundanteil von 181,81 € je m<sup>2</sup> EW-Nutzfläche. Dieser Wert liegt um etwa 20% unter dem Durchschnittswert der beiden „Bauträgergrundstücke“ aus der vom FA erhobenen Kaufpreissammlung.

**II.** Zu den Werbungskosten bei nicht im Betriebsvermögen befindlichen Mietobjekten gehört u.a. die nach den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) zu ermittelnde Absetzung für Abnutzung (AfA).

Als Bemessungsgrundlage für die AfA normiert § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 im Fall des entgeltlichen Erwerbes grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten. Da nur das Gebäude der Abnutzung und damit der AfA unterliegt, ist der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben in der Form zu erfolgen, dass - nach der Methode des Sachwertverhältnisses - jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist („Verhältnismethode“).

Nur wenn der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden kann und zudem der tatsächliche Gesamtkaufpreis für eine bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht, kann die „Differenzmethode“ angewendet werden. Dabei wird zunächst der für den Grund und Boden festgestellte Wert vom Kaufpreis in Anzug gebracht und die verbleibende "Restgröße" dem Gebäudewert zugeordnet.

Diese zweite Methode der Wertermittlung ist unzulässig, wenn der tatsächliche Kaufpreis vom Verkehrswert nicht nur unerheblich abweicht oder für zumindest einen der beiden Wertkomponenten deutlich divergierende Sachverständigengutachten bzw. Vergleichswerte vorliegen.

Der Verkehrswert des Grundstücks ist anhand der Preise für (unbebaute) Vergleichsgrundstücke zu ermitteln, deren maßgebliche preisbildende Faktoren mit der zu vergleichenden Liegenschaft übereinstimmen müssen. Abweichungen bei relevanten Parametern ist durch Zu-/Abschlägen im Einzelfall Rechnung zu tragen. Die amtliche Kaufpreissammlung ist zur Findung von Vergleichswerten für die Verkehrswertermittlung des Grund und Bodens geeignet, wenn ein repräsentativer Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe herangezogen wird. Für den Bauzeitwert als Ausdruck des Gebäudesachwerts bietet das Liegenschaftsbewertungsrecht, trotz fehlender Verbindlichkeit für die vorzunehmende Kaufpreiszurordnung, brauchbare Bewertungsregeln (VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0111; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088; VwGH 4.6.2003, 99/13/0238; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 23.4.1998, 96/15/0063; VwGH 31.5.1994, 91/14/0098 je mwV).

§ 115 Abs. 1 BAO verpflichtet die Abgabenbehörden dazu, die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Diese Verpflichtung der Behörde wird unter bestimmten Umständen durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt.

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände sind auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. (§ 115 Abs. 2 und Abs. 3 BAO).

Im Gegenzug normiert § 119 Abs. 1 BAO für die Abgabepflichtigen eine Verpflichtung zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung aller für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften.

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben Abgabepflichtige in Erfüllung dieser Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen bzw. bei Unzumutbarkeit der Beweisführung zumindest glaubhaft zu machen (§ 138 Abs. 1 BAO).

Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Als glaubhaft gemacht ist ein vermuteter Sachverhalt nur anzusehen, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164; 26.4.1989, 89/14/0027; 14.9.1988, 86/13/0150).

Bei Bedenken gegen die Richtigkeit von Angaben in der Abgabenerklärung hat die Abgabenbehörde die zur Erforschung des Sachverhaltes nötigen Ermittlungen vorzunehmen und erforderlichen Beweise aufzunehmen. Dazu kann sie den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern. Vor beabsichtigten Abweichungen von der Abgabenerklärung sind dem Abgabepflichtigen die wesentlichen Punkte zur Äußerung mitzuteilen (§ 161 BAO).

Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen (§ 167 Abs. 2 BAO).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO).

Zufolge § 2a BAO gelten die angeführten Verfahrensgrundsätze auch im finanzgerichtlichen Verfahren.

**III. § 16 Abs.1 Z.8 lit.a EStG** liegt der Gedanke einer sachgerechten Trennung der abnutzbaren (und daher der AfA zugänglichen) Gebäudeanschaffungskosten von jenen Anschaffungskosten zugrunde, die auf den nicht abnutzbaren Grundwertanteil entfallen.

Der Wortlaut der Rz 6447 EStR verdeutlicht, dass das von der Abgabenverwaltung angenommene Wertverhältnis von 80% Gebäudewert bzw. 20% Grundwert, einen für den Bereich der außerbetrieblichen Vermietung maßgeblichen *Schätzungsvorschlag* darstellt.

Die Regelung zielt auf eine verfahrensökonomische Handhabung der betroffenen Fälle ab und beruht auf allgemeinen Erfahrungswerten der Abgabenverwaltung. Der Rechtsqualität der EStR entsprechend, ist sie für die Normunterworfenen ebenso wie für das BFG rechtlich unverbindlich. Als unverbindlicher Schätzungsvorschlag ist die Regelung auch Abänderungen zugänglich, wenn im Einzelfall damit kein sachgerechtes Ergebnis erzielt wird.

Wie angeführt, bildet § 184 BAO die verfahrensrechtliche Grundlage für abgabenbehördliche Schätzungsmaßnahmen. Bei der Zuordnung der Anschaffungskosten eines außerbetrieblichen Mietobjekts zum Gebäude- bzw. Grundwert kommen daher die in der VwGH-Judikatur zu § 184 BAO entwickelten Maßstäbe bzw. Kriterien zur Anwendung.

Ziel jeder Schätzung ist die größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit. Die Abgabenbehörde hat sich der im Einzelfall dazu am besten geeigneten Methode bzw. Methodenkombination zu bedienen und diese der Partei gegenüber nicht nur ausreichend zu erläutern bzw. zu begründen, sondern sich auch mit deren relevanten Vorbringen/ Einwendungen angemessen auseinanderzusetzen, bevor eine Schätzungsmaßnahme in einen Abgabenbescheid einfließt (VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015 mwV).

Den Grundsätzen der VwGH-Judikatur zur Aufteilung von Anschaffungskosten für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.8 EStG folgend, geht der Schätzungsvorschlag in

Rz 6447 EStR davon aus, dass dem für die AfA-Bemessungsgrundlage schätzungsweise ermittelten 80/20-Wertverhältnis eine Zuordnung der maßgeblichen Anschaffungskosten außerbetrieblich verwendeter Mietobjekte auf Basis der Verkehrswertverhältnisse, somit aus einer Ermittlung nach der „Verhältnismethode“ resultiert. Die Anwendung der „Differenzmethode“ liegt diesem Ergebnis gedanklich nur zugrunde, soweit die darin berücksichtigten Veräußerungsvorgänge zum Verkehrswert der betreffenden Liegenschaften erfolgten.

Die langjährigen Erfahrungswerte der Abgabenverwaltung bilden solange eine taugliche Schätzungsgrundlage, als nicht im Einzelfall dargetan wird, dass der abgabenbehördliche Schätzungsvorschlag aufgrund der konkreten Verhältnisse zu einem unsachlichen Ergebnis führt. Dazu genügte es nicht, die Unsachlichkeit nur pauschal zu behaupten. Vielmehr muss das auf einen konkreten Anlassfall bezogen eingewendete unsachliche Ergebnis ebenfalls aus einer Überprüfung nach den Grundsätzen der „Verhältnismethode“ abzuleiten sein. Nur unter den in der VwGH-Judikatur präzisierten besonderen Voraussetzungen ist auch für diese Überprüfung die Anwendung der „Differenzmethode“ geeignet. Solange nicht erwiesen ist, dass die Bedingungen für die Anwendung der „Differenzmethode“ im Anlassfalls erfüllt sind, genügt der Nachweis eines als zutreffend erachteten abweichenden Ansatzes für den Grundwertanteil zur Darlegung eines unsachlichen Ergebnisses bei Anwendung einer „80/20-Schätzung“ für sich daher noch nicht.

Im anhängigen Verfahren bestreitet der Bf vornehmlich mit dem Hinweis auf einen aus seiner Sicht unrealistisch hohen Quadratmeterpreis beim Grundwertanteil, dass die Anwendung der abgabenbehördlichen „80/20-Schätzung“ bei der Zuordnung der Anschaffungskosten der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnung zu einem sachgerechten Ergebnis führt. Der Verweis auf einen mit dem von ihm bezahlten Kaufpreis vergleichbaren Durchschnittspreis für gebrauchte Eigentumswohnungen im *WKO-Immopreisspiegel* soll den Erwerb zum Verkehrswert und damit die Anwendbarkeit der „Differenzmethode“ belegen. Das positive Ergebnis einer Prognoserechnung nach dem Vorbild einer Liebhabereiprüfung dient der Erhärtung der Plausibilität des nach dem Beschwerdevorbringen zu reduzierenden Grundwertanteiles.

In dieser Situation war es Aufgabe der Abgabenbehörde, ihren *Schätzungsvorschlag* nachvollziehbar zu erläutern und sich mit dem Vorbringen des Bf gegen dieses Ergebnis auseinanderzusetzen.

Die Abgabenbehörde tat dies, indem sie einerseits auf einen maßgeblichen Durchschnittspreis für Vergleichsgrundstücke von 79,- €/m<sup>2</sup> und andererseits auf deutlich höhere Vergleichspreise für neue Eigentumswohnungen verwies (2.670,- bis 2850,- €/m<sup>2</sup>). Im Übrigen sah sie das vom Bf gewählte Abstellen auf den Nutzwertanteil der Eigentumswohnung anstelle deren Nutzfläche bei der Ermittlung des AK-Wertverhältnisses für die AfA-Bemessungsgrundlage als unzulässig an.

Die Positionen beider Verfahrensparteien und die diesen zugrundeliegenden Feststellungen bzw. Beweismittel sind aus Sicht des BFG zur Lösung der an das BFG herangetragenen Fragestellung nicht geeignet.

Soweit sich die Parteien im anhängigen Verfahren auf Ausführungen zu unterschiedlichen Grundstückspreisen beschränken, ohne den anteiligen Gebäudewert des Mietobjekts zu berücksichtigen, argumentieren sie mit Berechnungen nach der „Differenzmethode“, die wie ausgeführt, nur für den Fall des erwiesenen Erwerbes der Eigentumswohnung zum Verkehrswert zum Tragen kommt.

Der Klärung des angemessenen Quadratmeterpreises beim Grundwertanteil hatte daher zunächst eine Prüfung voranzugehen, ob der vom Bf bezahlte Kaufpreis der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnung tatsächlich weitestgehend deren Verkehrswert im Erwerbszeitpunkt entsprach.

Zur Feststellung dieses Verkehrswertes sind Kaufpreise geeigneter Vergleichswohnungen heranzuziehen.

Nach der VwGH-Judikatur eignen sich Objekte für einen solchen Preisvergleich, wenn die Wertfaktoren der zu bestimmenden Immobilie und der Vergleichsobjekte in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen oder wenn - trotz fehlender Übereinstimmung hinsichtlich *aller* preisbestimmender Merkmale - eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist (vgl. VwGH 30.3.2016, 2013/13/0015 mit Verweis auf VwGH 21.10.1993, 92/15/0079).

Die Frage nach der Wohnfläche oder dem Nutzwertanteil des Mietobjekts als Bezugsgröße bei der Verkehrswertfeststellung hängt davon ab, welche Bezugsgrößen den jeweiligen Vergleichspreisen zugrunde liegen.

Die im anhängigen Verfahren erhobenen Daten beschränken sich hinsichtlich der Vergleichspreise von Eigentumswohnungen auf die Angaben im *WKO-Immopreisspiegel*, welchen eine Berechnung des durchschnittlichen Quadratmeterpreises auf Basis der Wohnfläche zugrunde liegt. Entsprechend ist für den vorzunehmenden Preisvergleich im gegenständlichen Fall die Wohnfläche maßgeblich.

Wie festgestellt, lag der lt. Kaufvertrag vom 3.Mai/18.Juni 2012 für das zu beurteilende Mietobjekt bezahlte Quadratmeterpreis von 909,- € je m<sup>2</sup> Wohnfläche (incl. Loggia) um knapp 11 % unter dem im *WKO-Immopreisspiegel* für 2012 angegebenen Durchschnittswert von 1.006,8 €/m<sup>2</sup> für *gebrauchte EW* mit *einfachem Wohnwert*.

Dass die Kategorie *einfacher Wohnwert* für die zu beurteilende Wohnung zutreffend ist, lässt sich aus dem vorliegenden Verfahrensergebnis allerdings nicht ableiten, zumal die Details der für die genannte Kategorie im *WKO-Immopreisspiegel* für 2012 relevanten Zuordnungskriterien (neben der Lage insbesondere Bau-/Erhaltungszustand und Ausstattungsmerkmale des verfahrensgegenständlichen Gebäudes bzw. Mietobjekts) nicht erhoben wurden.

Allerdings steht fest, dass die Wohnung des Bf mit einer Wohnfläche von 121 m<sup>2</sup> (incl. Loggia) und einem zugehörigen Garagenparkplatz bereits von den Grundannahmen des *WKO-Immopreisspiegel* für die Kategorien *Eigentumswohnungen* (Wohnfläche von 70 m<sup>2</sup>, kein Pkw-Stellplatz) deutlich abweicht.

Ausgehend von den Zuordnungskriterien des *WKO-Immopreisspiegels* für 2018 sprechen aus Sicht des BFG die repräsentative Wohnungsgröße in erhöhter Stockwerkslage, das Vorhandensein einer Zentralheizung, eines Lifts, einer großzügigen Loggia und des zugehörigen Garagenparkplatzes eher für einen sehr guten als für einen einfachen Wohnwert bzw. machen entsprechende Zuschläge zum Durchschnittswert der jeweiligen Kategorie des *WKO-Immopreisspiegels* erforderlich.

Setzt man dem vom Bf angenommenen Vergleichspreis für gebrauchte EW mit *einfachem Wohnwert* (1.006,8 €/m<sup>2</sup>) den für die Kategorie *sehr guter Wohnwert* im *WKO-Immopreisspiegel* für 2012 ausgewiesenen Durchschnittspreis für gebrauchte EW gegenüber, ergibt sich mit 1.962,3 €/m<sup>2</sup> ein mehr als doppelt so hoher Wert als der vom Bf bezahlte Durchschnittspreis je m<sup>2</sup> Wohnfläche.

Die noch deutlich darüber liegenden Vergleichspreise der Abgabenbehörde (2.670,- bis 2.850,- €/m<sup>2</sup>) erscheinen für den vorzunehmenden Verkehrswertvergleich ungeeignet, da sie sich auf *neue Eigentumswohnungen* beziehen.

Nachdem im abgabenbehördlichen Verfahren eine Auseinandersetzung mit einem Verkehrswertvergleich zur verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnung unterblieb, fehlen in den Vorlageunterlagen dafür erforderliche, weiterführende Erhebungsergebnisse, sodass über unter Punkt I. dieser Entscheidung hinausgehende Daten zur Gebäude- und Wohnungslage sowie zum Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes bzw. den Ausstattungsstandards der Wohnung nicht verfügbar sind.

Die vorliegende Vergleichsdatenlage zum Verkehrswert von Eigentumswohnungen beschränkt sich auf den *WKO-Immopreisspiegel*. Andere Vergleichsquellen wurden nicht herangezogen.

Unter diesen Umständen ist eine Auswahl geeigneter Vergleichsobjekte bzw. Vergleichssysteme, eine sachgerechte Einordnung in Bewertungskategorien und eine allenfalls nötige Wertanpassung durch angemessene Zu- bzw. Abschläge mit der für eine möglichst realitätsnahe Schätzung im Sinne des § 184 BAO erforderlichen Zuverlässigkeit nicht durchführbar.

Kann auf Basis der im bisherigen Verfahren erhobenen Datenlage nicht beurteilt werden, ob der Kaufpreis der verfahrensgegenständlichen Wohnung deren Verkehrswert entsprach, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der „Differenzmethode“ bei der Zuordnung der Anschaffungskosten zum nicht abnutzbaren Grundwert bzw. dem abnutzbaren Wert des Baubestandes nicht vor. Die Zuordnung hat daher nach der „Verhältnismethode“ zu erfolgen. Zur dafür erforderlichen Sachwertermittlung des Gebäudes fehlen in den Vorlageunterlagen die notwendigen Unterlagen bzw. Ermittlungsergebnisse allerdings ebenfalls.

Im fortgesetzten Verfahren wird für beide Verfahrensparteien Gelegenheit für sein, die maßgebliche Sachlage im Wege ergänzender Vorbringen bzw. Ermittlungen zu klären und durch geeignete Beweismittel zu erhärten.

Dies betrifft neben dem Verkehrswert des Mietobjektes bzw. dem Sachwert des Gebäudes im Erwerbszeitpunkt (somit vor der Gebäudesanierung 2012), auch die für eine korrekte Schätzung des Grundwertanteiles relevanten Daten.

Wie festgestellt, wurde der vom Bf herangezogene Grundwert aus Grundstücksgrößen für freistehende Einfamilienhäuser (600 – 800 m<sup>2</sup>) errechnet.

Es liegt auf der Hand, dass sich Preise für diese Grundstückskategorie allein aufgrund der Größe als Vergleichsgrundstücke für das verfahrensgegenständliche Grundstück (mit einer Fläche von 4.786 m<sup>2</sup>) nicht eignen.

Regelmäßig unterscheidet sich zudem die höchstzulässige Bebauungsdichte bei Grundstücken für den Einfamilienhausbau beträchtlich von jenen für den Mehrgeschoßwohnbau. Aufgrund der Hochhausbebauung kommt einer hohen Bebauungsdichte bei der Auswahl von Vergleichsgrundstücken im anhängigen Verfahren sogar besondere Bedeutung zu.

Allein am Beispiel des deutlichen Preisunterschiedes bei Grundstücken für den Mehrgeschoßwohnbau und den Grundstückpreisen für freistehende Einfamilienhäuser in der vom FA beigeschafften abgabenbehördliche Kaufpreissammlung zeigt sich die mangelnde Vergleichbarkeit der beiden Grundstückskategorien.

Der aus der abgabenbehördlichen „80/20-Schätzung“ resultierende durchschnittliche Kaufpreis für den Grundwertanteil des zu beurteilenden Mietobjekts liegt mit 181,81 €/je m<sup>2</sup> Wohnfläche dem Durchschnittswert der beiden „Bauträgergrundstücke“ aus der in OZ 14 der Vorlageunterlagen abgebildeten amtlichen Kaufpreissammlung deutlich näher, als jenem der erhobenen Grundstücke für den Einfamilienhausbau. Insofern erweist sich der Einwand des Bf gegen das Ergebnis der abgabenbehördlichen Schätzung als zumindest fragwürdig.

Auch die beiden vom BFG als „Bauträgergrundstücke“ bezeichneten Verkäufe aus der vom FA beigeschafften amtlichen Kaufpreissammlung erscheinen allerdings allein aufgrund der deutlich geringeren Flächengröße mit der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft nur bedingt vergleichbar. Über die zugehörige Bebauungsdichte liegen keine Daten vor.

Trotz der grundsätzlichen Eignung der amtlichen Kaufpreissammlung zur Findung von Vergleichspreisen kann einem Durchschnittspreis aus lediglich zwei Verkäufen nach der VwGH-Judikatur Aussagekraft nur eingeräumt werden, wenn maßgebliche weitere preisbildende Faktoren vergleichbar sind (vgl. VwGH 19.3.2002, 97/14/0034 und 21.10.1993, 92/15/0079). Solche sind zu den in OZ 14 der Vorlageunterlagen erfassten abgabenbehördlichen Vergleichsgrundstücken aber nicht bekannt.

Festzuhalten ist des Weiteren, dass die Annahme einer grundsätzlich mäßigen Wohnlage für Grundstücke mit Hochhausbebauung vom BFG nicht geteilt wird. Vielmehr bedarf es – neben anderen preisbildenden Faktoren - auch zur Wohnlage der zu bewertenden Liegenschaft ergänzender Erhebungen.

Zur Vermeidung verzerrter Ergebnisse ist bei der Vergleichspreisfindung zudem auszuschließen, dass für den Vergleich bloße Preisvorstellungen der Verkäufer („Angebotspreise“) herangezogen werden.

Da die im vorangegangenen abgabenbehördlichen Verfahren erhobenen Umstände weder eine Beurteilung darüber zulassen, ob der vom Bf für das verfahrensgegenständliche Mietobjekt bezahlte Kaufpreis dessen Verkehrswert entsprach (sodass es an einer Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit der von beiden Verfahrensparteien argumentierte „Differenzmethode“ zur Ermittlung des Grundwertanteils fehlt), noch dem Ergebnis des durchgeführten Grundwertvergleichs ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren zugrundliegt und auch keine für eine Zuordnung nach der „Verhältnismethode“ erforderliche Gebäudebewertung durchgeführt wurde, ist das an das BFG herangetragene Rechtsmittel in wesentlichen sachverhaltsbezogenen Punkten nicht entscheidungsreif.

Im fortgesetzten abgabenbehördlichen Verfahren werden daher zunächst geeignete Vergleichs(ver)käufe über gebrauchte EW mit aussagekräftigen Vergleichsparametern zu erheben sein. Aus deren Durchschnittspreisen wird abzuleiten sein, ob der verfahrensgegenständliche Kauf zum Verkehrswert des Mietobjekts erfolgte.

Je nach dem Ergebnis werden sich die daran anschließenden Ergänzungen auf die Feststellung eines realistischen Durchschnittspreises für den Grundwertanteil beschränken können („Differenzmethode“) oder auch den maßgeblichen Gebäudesachwert zu umfassen haben („Verhältnismethode“). Für die zum Gebäudesachwert erforderlichen Sachverhaltsermittlungen eröffnet die VwGH-Judikatur die Möglichkeit einer Ableitung nach den Vorgaben des Liegenschaftsbewertungsrechts (VwGH 30.3. 2016, 2013/13/0015, mwV).

Im Anschluss sind die Anschaffungskosten des Mietobjekts gemäß dem so erlangten Ergebnis dem Grundwertanteil bzw. der AfA-Bemessungsgrundlage zuzuordnen.

Da eine Verteilung der AK nach dem Nutzwertanteil des Mietobjekts bei dieser Methode hinfällig ist, erübrigt sich ein Eingehen auf die vorwiegend auf die Rechtsnatur des Nutzwertes nach dem WEG abstellenden Ausführungen der Verfahrensparteien.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist daran zu erinnern, dass die langjährigen Erfahrungswerte der Abgabenverwaltung (mit einer Vielzahl an zugrundeliegenden Rechtsgeschäften) als Schätzungsvorschlag für die Verteilung der Anschaffungskosten auf die Komponenten Grundwert und Gebäudewert vorliegen.

Wenn diesem Schätzungsvorschlag auch nicht die Qualität einer gesetzlichen Vermutung zukommt, setzt ein Abgehen vom vorgeschlagenen Verteilungsverhältnis im konkreten

Anlassfall doch eine nachvollziehbare Bewertung der relevanten preisbildenden Faktoren im Sinne der dargestellten Rechtslage als Basis für eine verlässliche Zuordnung der Anschaffungskosten zum Grundwertanteil bzw. zu den baulichen Komponenten des Mietobjekts voraus. Denn allein daran ist zu messen, ob das Ergebnis der abgabenbehördlichen Schätzung im konkreten Fall zu einem unsachgemäßen Ergebnis führt.

Diese Aufgabe kommt primär dem Bf zu, der mit seiner Argumentation das Abweichen von den allgemeinen Erfahrungswerten behauptet.

Die Ausführungen des Bf über den vermeintlich unzutreffenden Quadratmeterpreis für den Grundwertanteil bei Anwendung der abgabenbehördlichen "80/20-Schätzung" genügen dafür unter den dargestellten Umständen ebenso wenig, wie die Berechnung des Grundwertanteils auf Basis von Durchschnittspreisen für EF-Baugrundstücke, mögen diese nun in mehr oder weniger guter Wohnlage gelegen sein bzw. mit oder ohne Berücksichtigung eines Bebauungsabschlages (in Höhe von nicht näher begründeten 20%) angenommen werden.

Andererseits entbindet die Verpflichtung des Bf zur tragfähigen Glaubhaftmachung seines Einwandes der Unsachlichkeit des abgabenbehördlichen Schätzungsergebnisses die Abgabenbehörde nicht von der Wahrung der dargestellten Grundsätze des Abgabenverfahrensrechts. Dies betrifft insbesondere auch die begründete Darlegung des Schätzungsergebnisses und Wahrung des Parteienghört vor Ergehen eines neuen Sachbescheides im fortgesetzten abgabenbehördlichen Verfahren.

Solange kein schlüssiges, für den Standpunkt des Bf sprechendes Gutachten vorliegt, ist die belangte Behörde allerdings nicht gehalten, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht ein Gegengutachten bzw. das Gutachten eines "Amtssachverständigen" einzuholen (vgl. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Angemerkt sei schließlich noch, dass auch die vom Bf erstellte „Prognoserechnung“ für Zwecke einer Liebhabereiprüfung erheblichen Ergänzungsbedarf aufweist, um die Ertragsfähigkeit des Mietobjektes darzutun. Neben dem Umstand, dass Mieterlöse nach dessen Abgabenerklärungen erst ab Dez. 2013 erzielt wurden, bleibt in der Berechnung des Bf insbesondere ein Mietausfallsrisiko gänzlich außer Ansatz und beschränken sich die einbezogenen Reparaturkosten auf die Gebäudesanierung des Jahres 2012 (deren Umrechnung in eine Normal-AfA im Rahmen einer Liebhabereiprüfung im Übrigen unzulässig ist). Dass bei einem Gebäudebestand aus dem Jahr 1980 auch darüber hinaus bzw. danach noch Instandhaltungs- bzw. -setzungsbedarf einzuplanen ist, liegt auf der Hand. Zudem fehlen in der „Prognoserechnung“ des Bf jegliche nicht an die Mieter überwälzbare Bewirtschaftungskosten.

**IV.** Gem. § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen

(§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Wie vorstehend detailliert dargestellt wurde, blieben im erstinstanzlichen Verfahren zahlreiche grundlegende Sachverhaltsfragen ungeklärt, von deren Feststellung es abhängt, ob ein anderslautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre.

Im anhängigen Verfahren ist die Durchführung der zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes erforderlichen vielfältigen Ermittlungen durch das BFG weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteienghört (115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei schriftlich zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Erhebungsschritte in Hinblick auf den Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass eine erstmalige Ermittlung nahezu des gesamten entscheidungsrelevanten Sachverhalts durch das BFG zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welcher der Installierung des BFG als Rechtsmitteleinrichtung zu Grunde liegt (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO).

Für das weitere abgabenbehördliche Verfahren ist auf die Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO zu verweisen.

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen ergänzenden Ermittlungen ergibt sich aus § 282 BAO.

Auf die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte beim aktuellen Stand der Sachverhaltsermittlungen gemäß § 274 Abs. 3 Z. 3 iVm Abs. 5 BFGG aus verfahrensökonomischen Gründen verzichtet werden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idgF kann gegen einen Beschluss eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. dazu OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Dem gegenständlichen Beschluss liegen keine Rechtsfragen zugrunde, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Maßgeblich sind im Wesentlichen (in entscheidenden Bereichen ungeklärte) Sachverhaltsfragen. Im Übrigen stützt sich die Entscheidung auf die angeführte, durchwegs gefestigte VwGH-Judikatur.

Graz, am 29. März 2020