

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***9*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***7***, über die Beschwerde vom 30. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 7. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang/Sachverhalt:

1.) Mit Kaufvertrag vom ***1*** hat der Bf (Beschwerdeführer) die Wohnung ***3*** in ***2*** mit einer Nutzfläche von 73,73 m² zuzüglich Terrasse (38,66 m²) und Keller (5,28 m²), insgesamt [...]Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***4***[...]mit welchem untrennbar das Wohnungseigentum an der vorbezeichneten Wohnung [...] verbunden ist, erworben. Weiters wurde die Einheit Top TG 2, bestehend aus einem Abstellplatz in der Tiefgarage im Ausmaß von 12,90 m² ([...] Miteigentumsanteile), mit welchem untrennbar das Wohnungseigentum an Top TG 2 verbunden ist, erworben (Kaufvertrag vom ***1***, BFG-Akt, S. 83-90).

Auf der Liegenschaft ***4***[...]die 1.127 m² umfasst, wurde eine Wohnanlage mit 9 selbständigen Wohneinheiten errichtet. Diese Wohneinheiten befinden sich im Erd-, 1. Ober- und Dachgeschoss. Im Kellergeschoss befindet sich die Tiefgarage und die Kellerräume (vgl. Gutachten zur Feststellung der Nutzwerte gemäß WEG 2002, BFG-Akt, S. 65 ff).

2.) Das Objekt ***3***, ***2***, wurde vom Bf seit dem Jahr 2015 vermietet. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2015 wurde die Höhe der AfA Bemessungsgrundlage mit € 325.775,24 bekannt gegeben. Die Gebäude-AfA wurde mit einem Betrag von 1,5 % der Bemessungsgrundlage, somit einem Betrag € 4.886,62 geltend gemacht. Weiters wurde bekannt gegeben, dass es ab dem Jahr 2016 zu keiner Änderung der AfA (§ 16 Abs. 1 Z. 8 iVm § 124b 284 EStG 1988) komme (vgl. Einkommensteuererklärung 2016, BFG-Akt, S. 50 R, Beilage zur Einkommensteuer 2015, BFG-Akt, S. 29).

3.) Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2016 wurde der Bf ersucht bekanntzugeben, aus welchen Gründen keine Änderung der AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vorgenommen worden sei (Vorhalt vom 26. März 2018, BFG-Akt, S. 51).

4.) In Beantwortung des Vorhaltes wurde mitgeteilt, dass im Rahmen einer Innenprüfung der Erklärung 2015 die AfA-Bemessungsgrundlage und das Aufteilungsverhältnis überprüft worden seien (vgl. Eingabe des Bf, BFG-Akt, S. 52).

5.) Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2015 wurden ua nachstehende Unterlagen angefordert: „Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten“, detailliertes Anlagenverzeichnis und eine Überschuss - Rechnung. Die angeforderten Unterlagen wurden der Abgabenbehörde übermittelt. Die Kosten für den Wohnungskauf wurden wie folgt aufgegliedert (vgl. BFG-Akt, S. 23-29 und 41-49):

Posten	Betrag in Euro	
Wohnungskauf	350.900,00	
Grunderwerbsteuer	12.281,50	
Eintragungsgebühr	3.860,00	
Anwaltskosten	7.579,44	
Barauslagen Anwalt	400,00	
	375.020,94	Grundanteil 20 % 75.004,19
Bodenleger	4.983,22	
Fliesenleger	145,53	
Elektriker Gasanschluss	370,80	
Elektriker	7.040,69	

Baumeister	4.405,64	
Installateur	4.480,18	
Installateur	178,63	
Installateur	3.900,00	
Installateur	253,80	
	25.758,49	Gebäudekosten 325.775,25

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 erfolgte nach Vorlage der angeführten Unterlagen erklärungskgemäß (vgl. Einkommensteuerbescheid 2015 vom 7. September 2017, BFG-Akt, 103).

6.) Mit Ausfertigungsdatum 7. Mai 2018 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016. Abweichend von der eingereichten Erklärung wurde der Grundanteil des vermieteten Gebäudes neu berechnet (Grundanteil von 40 %). Die Gebäude-AfA wurde auf € 3.761,57 (bisher € 4.886,62) korrigiert (vgl. Einkommensteuerbescheid 2016 vom 7. Mai 2018, BFG-Akt, S. 5-6).

7.) In der gegen den genannten Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 30. Mai 2018 (vgl. BFG-Akt, S. 7) wurde zusammengefasst im Wesentlichen vorgebracht, in einer Information des BMF (BMF-Info StRefG 2015/16) sei die Anpassung des Aufteilungsverhältnisses der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude, bereits vermieteter Gebäude ab dem Jahr 2016, geregelt. Sei die Frage des Aufteilungsverhältnisses (bereits) erkennbar Gegenstand von Prüfungsmaßnahmen durch das Finanzamt gewesen, sei jenes Aufteilungsverhältnis als nachgewiesen anzusehen, dass sich als Ergebnis der Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse ergeben habe. Dies gelte gleichermaßen für Prüfungen im Innen- wie im Außendienst.

Im Rahmen der Überprüfung der Steuererklärung 2015 sei dem Finanzamt eine Aufstellung der Anschaffungskosten vorgelegt worden. Es seien sämtliche Anschaffungskosten sowie deren Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude nachgewiesen und vom Finanzamt akzeptiert worden.

Zudem werde nun eine Berechnung des Grundanteils nach der Grundstückswertverordnung vorgelegt. Laut dieser Berechnung betrage der prozentuale Anteil des Grundwertes lediglich 17,59 %.

8.) In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 15. März 2019 (BFG-Akt, S. 15) wurde ausgeführt, bei Vermietungen seien ab dem 1.1.2016 40 Prozent der

Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks dem Grund und Boden zuzuordnen. Von dieser pauschalen Aufteilung könne nur dann abgegangen werden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig von diesem Schlüssel abweichen würden oder ein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen werde. Im Beschwerdefall sei lediglich im Rahmen einer Routineüberprüfung anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 eine Aufstellung der Anschaffungskosten angefordert worden. Diese Aufstellung stelle keinen Nachweis im Sinne der GrundanteilV 2016 dar. Gleiches gelte für die Ermittlung des Grundanteils nach der Grundstückswertverordnung.

9.) Mit Eingabe vom 17. April 2019 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht beantragt. Ergänzend wurde noch vorgebracht, das Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 17. August 2017 stelle eine Prüfung der Abgabenerklärungen (§ 161 BAO) dar. Eine Routineüberprüfung sei in der BAO nicht geregelt. Zudem seien ein detailliertes Anlageverzeichnis und eine Überschuss-Rechnung angefordert und auch übermittelt worden. Die historischen Anschaffungskosten seien nachgewiesen und das Aufteilungsverhältnis zwischen Grund und Boden und Gebäude getrennt dargestellt worden.

II.) Rechtslage und Erwägungen:

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

"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."

2.) 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.

3.) Das BMF hat die GrundanteilV 2016, BGBl. II 2016/99, erlassen, die ab der Veranlagung 2016 anzuwenden ist. Nach § 2 Abs. 2 der GrundanteilV 2016 beträgt der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks, wenn kein Nachweis erbracht wird, in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern 40 %, und zwar dann, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Verhältnis nachgewiesen wird (§ 3 Abs. 1 GrundanteilV). Der Nachweis wird durch ein Gutachten zu erbringen sein, dass auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung abstellen muss (vgl. Prodinger, SWK, 2016, 737,738).

3.1.) Die EStR (Rz 6447) lassen auch zu, dass der Nachweis Sinne des § 3 Abs. 1 der GrundanteilV 2016 (bzw. eine Glaubhaftmachung) durch die Berechnung des Verhältnisses von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und Abs. 3 der (zur Grunderwerbsteuer vergangenen) Grundstückswertverordnung (GrWV) erfolgt, sofern eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheint. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20 % des Gesamtkaufpreises ist jedenfalls nicht als plausibel anzuerkennen (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 162).

3.2.) Wurde bereits in der Vergangenheit das Aufteilungsverhältnis Boden/Gebäude der Abgabenbehörde konkret nachgewiesen, ist keine Anpassung mit dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016 erforderlich, kann doch ein nachträglicher Nachweis ohnedies in der Regel nicht mehr Aufschluss erbringen als der zeitnah erfolgte. Ein solcher Fall liegt beispielsweise dann vor, wenn das konkrete Auftragsverhältnis bereits ausdrücklich Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme gewesen und im Zuge der Prüfung festgelegt worden ist. Die bloße Übernahme der Abgabenerklärung (erklärungsgemäß Veranlagung) stellt keine solche Prüfungsmaßnahmen dar. In jenen Fällen, in denen vor 2016 eine pauschale Aufteilung der Anschaffungskosten auf Gebäude und Boden vorgenommen worden war, sieht - wie bereits dargelegt - § 124b Z. 284 EStG 1988 eine Anpassung der Aufteilung ab der Veranlagung 2016 vor. Betrug das bisherige Auftragsverhältnis 80/20, ist bei der Anpassung auf das Aufteilungsverhältnis 60/40 die Jahres-AfA um 25 % zu reduzieren, der Gebäudewert um 25 % aufzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 160/1, 161, 164).

4.) Zutreffend ist, dass der Bf anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 (über Aufforderung der Abgabenbehörde) eine Überschussrechnung, ein Anlagenverzeichnis sowie eine Aufstellung der Anschaffungskosten der gegenständlichen Wohnung vorgelegt hat. Den vorgelegten Unterlagen ist aber lediglich zu entnehmen, dass ein Grundanteil von 20 % der

Anschaffungskosten ausgeschieden wurde. Dass dieser Wert nicht pauschal ermittelt wurde, sondern auf konkreten Nachweisen (Sachverständigengutachten) beruht, ergibt sich aus den angeführten Dokumenten nicht und wurde dies vom Bf auch nicht behauptet. Da somit vor dem Jahr 2016 kein von § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 abweichendes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen worden ist, waren die fortgeschriebenen Anschaffungskosten im Beschwerdefall zum 1.1.2016 nach § 124 Z 284 EStG 1988 anzupassen.

4.1.) Insoweit der Bf in diesem Zusammenhang auf eine BMF-Info zum StRefG 2015/2016 verweist, ist ihm zu erwidern, dass derartigen Informationen keine normative Kraft zu kommt. Im Übrigen stellt ein bloßes Akzeptieren eines pauschal ermittelten Grundanteils von 20 % durch Übernahme dieses Wertes aus den vorgelegten Unterlagen durch die Abgabenbehörde keine Prüfungsmaßnahme im Sinne der zitierten BMF-Info dar. Von einer Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse und einem tatsächlichen Festsetzen eines Aufteilungsverhältnisses durch die Abgabenbehörde kann bei einer derartigen Vorgangsweise wohl keine Rede sein.

4.2.) Was die (erstmal) im Beschwerdeverfahren vorgelegte Berechnung nach der Grundstückswertverordnung anbelangt ist festzuhalten, dass diese Methode der Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert nach der Pauschalwertmethode lediglich in den EStR und in einer BMF-Info Erwähnung findet. Das Bundesfinanzgericht ist ausschließlich an Normen der EU sowie nationale Gesetze und Verordnungen gebunden. Gegenüber Richtlinien und Erlässen und Informationen des Bundesministeriums für Finanzen besteht hingegen keine Bindungswirkung. Hinzu kommt noch, dass sämtliche gesetzlichen Bestimmungen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988, § 124b Z 284 EStG 1988 und § 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016) einen Nachweis für das Abweichen von der pauschalen Wertverhältnisermittlung verlangen. Eine Glaubhaftmachung eines abweichenden Wertverhältnisses genügt nicht. Die Grundstückswertverordnung ist zur Grund- und nicht zur Einkommensteuer ergangen. Berechnungen nach der GrWV können, weil sie auch nur pauschal sind, ein Abweichen im Sinne des § 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016 bzw. des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 somit nicht erweisen. Festzuhalten ist, dass der nach der Grundstückswertverordnung ermittelte Wert des Grundes im Beschwerdefall nur 17,59 % der Anschaffungskosten (des Gesamtkaufbetrages) betragen soll. Ein Grundwert von unter 20 % des Gesamtkaufpreises gilt aber nicht als plausibel (vgl. Knechtsberger, ÖStZ 2018, 652,657).

4.3.) Auch eine offenkundig erhebliche Abweichung der tatsächlichen Wertverhältnisse im Sinne des § 3 Abs. 2 GrundanteilV bzw. des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vom pauschalen Aufteilungsschlüssel ist nach der Aktenlage nicht erkennbar und wurde eine solche vom Bf auch nicht konkret behauptet, geschweige denn anhand nachvollziehbarer Umstände aufgezeigt.

Die adaptierten Anschaffungskosten betragen im Beschwerdefall € 244.331,43 (€ 325.775,25 abzüglich € 81.443,81), die AfA € 3.664,97 %. Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

III.) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist zulässig, weil zur Frage, auf welche Weise der Nachweis eines abweichenden Wertverhältnisses im Sinne des § 3 GrundanteilV 2016 zu erbringen ist, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt.

Innsbruck, am 15. Juli 2020