

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Judith Leodolter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Erwin KLAUS SteuerberatungsGmbH, Withalmstraße 1/3/7, 2120 Wolkersdorf, über die Beschwerde vom 14. August 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 04.09.2019 von der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH eine Eigentumswohnung (Top ***T*** in ***Q***, ***C-Straße***, um einen Gesamtkaufpreis von 246.386,71 € netto zzgl. 20% Umsatzsteuer, aus deren Vermietung sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Streit besteht hinsichtlich des Ausmaßes des bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung vom einheitlichen Kaufpreis auszuscheidenden Anteils am Grund und Boden:

Während die Bf. den Grundanteil laut Beilage E1b zu der für das Jahr 2019 elektronisch eingereichten Abgabenerklärung mit 8% annahm, setzte das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 10. August 2020 den auf Grund und Boden entfallenden Anteil gemäß § 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, mit 20% fest, da kein Gutachten

eines Sachverständigen vorgelegt worden sei und die vom Bauträger erstellte Berechnung auf Basis der Grundstückskosten und der Nutzwertanteile nicht anerkannt werde.

In seiner gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhobenen Beschwerde vom 14. August 2020 führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, in diesem Bescheid seien die Anschaffungskosten von Grund und Boden abweichend von den tatsächlichen Anschaffungskosten festgesetzt und die GrundanteilV 2016 angewendet worden.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 normiere, dass ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden seien. Ebenso sei in der GrundanteilV 2016 festgehalten, dass bei Vorliegen eines Nachweises die Aufteilung im Sinne dieser Verordnung nicht anzuwenden sei.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung sei das Angebot der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH vorgelegt worden, in dem der Kaufpreis der Wohnungen in Grundanteil und Baukosten geteilt werde. Bei dieser Wohnbaugesellschaft handle es sich um eine renommierte GmbH, die der Aufsicht des Landes Niederösterreich unterstellt sei und die pro Jahr ca. 150 Wohnungen baue.

Ein E-Mail der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH sei als Nachweis der Aufteilung in Grund- und Baukosten der Beschwerde beigelegt.

Weiters werde in der im angefochtenen Bescheid zitierten Entscheidung BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019, noch darauf verwiesen, dass die Frage, wie der Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses zu erbringen sei, noch nicht geklärt sei. Dass ausschließlich ein Gutachten für die Aufteilung herangezogen werden solle, erscheine ungerechtfertigt. Vielmehr könne der Nachweis „beispielsweise“ durch ein Gutachten erbracht werden. Im vorliegenden Fall seien die tatsächlichen Anschaffungskosten nachgewiesen worden, weshalb der Antrag gestellt werde, den angefochtenen Bescheid im Sinne der Beschwerde abzuändern und den Grundanteil gemäß Auskunft der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH mit 22.001,05 € festzusetzen.

Das der Beschwerde beigelegte, oa. E-Mail der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH, das am 16. Juni 2020 an den steuerlichen Vertreter ergangen war, lautet wie folgt:

„[...]

Betreff: AW: Grundanteil – ***Q*** II/1 – LZ: 2070, Top ***T***

Sehr geehrter Herr [...],

Der Kaufpreis gliedert sich wie folgt:

Netto Grundkosten: € 22.001,05 (inkl. Nebenkosten)

Netto Baukosten: € 206.823,59

Summe lt. KV Netto: € 228.824,64

Zuzüglich 20% USt.

[Anm.: Daraus ergibt sich ein Grund- und Bodenanteil von rund 9,61%.]

Wünsche Ihnen noch einen schönen Tag.

Mit freundlichen Grüßen

[...]“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. November 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, wobei es im Wesentlichen ausführte, anstelle des in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgegebenen Aufteilungsverhältnisses von grundsätzlich 40% betrage der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten ohne entsprechenden Nachweis eines niedrigeren Anteils 20% in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400,00 € betrage (§ 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016).

Der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens sei nicht nach § 2 GrundanteilV 2016 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen werde. Der Nachweis könne beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliege der freien Beweiswürdigung der Behörde (§ 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016).

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung habe die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen, insbesondere sei jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104; VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017; VwGH 7.9.1990, 86/14/0084).

Auch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und die GrundanteilV 2016 stellten auf ein bestimmtes Verhältnis der Verkehrswerte ab, dieses Verhältnis werde lediglich, abhängig von Parametern wie Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinde und Anzahl der Wohneinheiten, vermutet.

Zur Widerlegung dieser Vermutung könne im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch nur ein auf dem jeweiligen Verkehrswert beruhender Nachweis geeignet sein.

Aufgrund der der belangten Behörde bekannten Unterlagen sei ein Nutzwertgutachten von ***1*** erfolgt. Die Berechnung des Grundanteils sei lt. der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH erfolgt.

Der Kaufpreis gliedere sich wie folgt:

Netto Grundkosten lt. ***Y***: 22.001,05 € (inkl. Nebenkosten)

Netto Baukosten: 206.823,59 €

Kaufpreis lt. Vertrag: 228.824,64 €

Die Kaufpreiskalkulation von Baukosten und Wohnungsgröße sei ebenfalls seitens des Bauträgers erfolgt.

Die Aufteilung des Grund und Bodens sei anhand der zugrunde liegenden Nutzwertfestsetzung und der Grundstückskosten erfolgt. Inwiefern die der Berechnung zugrunde gelegten Grundstückskosten dem Verkehrswert des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entsprechen würden, gehe daraus jedoch nicht eindeutig hervor. Die Stichhaltigkeit der im zugrunde liegenden Kaufvertrag angeführten Kaufpreisanteile wäre durch geeignete Unterlagen (Gutachten eines Sachverständigen) nachzuweisen gewesen (vgl. VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008). Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen. Jede andere Auffassung würde dazu führen, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied mache, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zu Stande komme (vgl. VwGH 14.1.1986, 84/14/0019).

Da kein entsprechender Nachweis, welcher einem Qualitätsmaßstab entspreche, der eine Überprüfung auf seine Schlüssigkeit möglich mache und auch einer Prüfung standhalte (insbesondere ein Gutachten hinsichtlich abweichender tatsächlicher Aufteilungsverhältnisse nach den vorgenannten Grundlagen), vorgelegt worden sei, habe dem Beschwerdebegehren nicht entsprochen werden können.

In seinem Vorlageantrag vom 2. Dezember 2020 brachte der steuerliche Vertreter ergänzend zu seinen Beschwerdeausführungen nach Wiedergabe der Sätze 2 bis 4 des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vor, aus der Formulierung „Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses...“ lasse sich eindeutig schließen, dass die nachfolgenden Ausführungen nur relevant seien, wenn es keinen Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses gebe. Demnach sei im Falle des Nachweises eines anderen Aufteilungsschlüssels weder die im Gesetz erwähnte pauschale Aufteilung (60/40) noch die GrundanteilV 2016 anwendbar.

In der in der Beschwerdevorentscheidung angeführten höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084; VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017) werde festgehalten, dass die Bestimmung des Gebäudeanteils anhand der sog. Differenzrechnung (bei der nach Feststellung des Werts von Grund und Boden der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt werde) in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führe, in denen der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspreche.

Diese beiden Kriterien seien im vorliegenden Fall erfüllt.

Als gemeinnütziger Bauträger unterliege die Gemeinnützige Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG). Beim Verkauf von Wohnungen durch gemeinnützige Bauträger erfolge die Kaufpreisbestimmung nach § 13 iVm § 15 WGG. Gemäß § 13 Abs. 2 WGG sowie der diesbezüglich ergangenen Verordnung habe die Bestimmung der Grundkosten in erster Linie anhand des Verkehrswerts im Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums zu erfolgen. Insgesamt würden die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten an den Wohnungskäufer weiterbelastet. Der Gesamtpreis entspreche damit dem Verkehrswert.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung sei das Angebot der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH vorgelegt worden, in dem der Kaufpreis der Wohnungen in Grundanteil und Baukosten geteilt worden sei. Nach nochmaliger Nachfrage bei dieser Wohnbaugesellschaft habe der steuerliche Vertreter eine gesonderte Bestätigung für die betroffene Wohnung erhalten und auch vorgelegt. In diesem E-Mail werde dezidiert die Aufgliederung des Kaufpreises vorgenommen. Damit liege ein entsprechender Nachweis des Aufteilungsverhältnisses der Anschaffungskosten auf Gebäude bzw. Grund und Boden vor.

Eine Änderung der Anschaffungskosten, wie im angefochtenen Bescheid vorgenommen, sei daher sachlich nicht gerechtfertigt und entspreche auch nicht den gesetzlichen Vorgaben, weshalb der Antrag aufrechterhalten werde, den Grundanteil gemäß Auskunft der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH mit 22.001,05 € festzusetzen.

Am 26. Februar 2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

- § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der ab dem Jahr 2016 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 lautet:

"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 des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016) normiert 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) In Gemeinden mit weniger als 100 000 Einwohnern sind als Anteil des Grund und Bodens 20% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als 400 Euro beträgt.

[...]

§ 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.

[...]"

Fest steht im vorliegenden Fall, dass die gegenständliche Eigentumswohnung der Bf. unter § 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016 fällt (das Wohnungseigentumsobjekt befindet sich in einer Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land beträgt weniger als 400,00 €), weshalb der Anteil des Grund und Bodens grundsätzlich mit 20% aus dem einheitlichen Kaufpreis auszuscheiden ist. Sowohl § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 als auch die GrundanteilV 2016 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; BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

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 (zB VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104). Auch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und die GrundanteilV 2016 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 (BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

Im gegenständlichen Fall hat der steuerliche Vertreter ein Angebot der Gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft ***Y*** GmbH, in dem der Kaufpreis der Wohnungen in Grundanteil und Baukosten geteilt wurde, und ein E-Mail dieser Wohnbaugesellschaft vom 16. Juni 2020 betreffend die Aufteilung des Kaufpreises in Grundanteil und Baukosten hinsichtlich der gegenständlichen Eigentumswohnung Top ***T*** vorgelegt („Grundkosten Netto: € 22.001,05 (inkl. Nebenkosten), Baukosten Netto: € 206.823,59, Summe lt. KV Netto: € 228.824,64 zzgl. 20% USt“ (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs in diesem Erkenntnis)).

Zu jenen Aufteilungen des Kaufpreises in Grundanteil und Baukosten ist festzuhalten, dass ihnen keine Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse zugrunde liegen, weshalb sie nicht geeignet sind, die Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bzw. der GrundanteilV 2016 zu widerlegen und ein anderes als das vermutete Aufteilungsverhältnis nachzuweisen. Von einer Schätzung kann nämlich nur dann abgesehen werden, 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; BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019). Einen solchen Nachweis hat der steuerliche Vertreter aber nicht erbracht; nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts können die fehlenden Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse auch nicht durch den Verweis auf die gemeinnützige Bauträgerschaft der hier vorliegenden Wohnbaugesellschaft und deren Bindung an die Entgelt- bzw. Preisberechnung nach §§ 13, 15 WGG ersetzt werden.

Dass die Aufteilung des Grund und Bodens anhand der zugrunde liegenden Nutzwertfestsetzung und der Grundstückskosten erfolgt ist (so das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 18. November 2020) und dass lt. oa. E-Mail vom 16. Juni 2020 die ausgewiesenen anteiligen Grundkosten „sich aus dem anteiligen Liegenschaftskaufpreis samt Nebenkosten, Aufschließungskosten, Finanzierungskosten und allen weiteren notwendigen und nützlichen Aufwendungen zur Herstellung der Bebaubarkeit der Liegenschaft zusammen[setzen]“, ist allgemein gehalten, inwiefern die der Berechnung zu

Grunde gelegten Grundstückskosten dem tatsächlichen Verkehrswert des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entsprechen, geht daraus nicht hervor.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bestimmt weiters, dass das pauschale Aufteilungsverhältnis dann nicht gilt, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen, wobei § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 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 festgestellt werden kann. Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, "Extremfällen", in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein (siehe dazu nochmals BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019, mit Literaturverweisen).

Im vorliegenden Fall bietet sich kein Anhaltspunkt für ein derartiges, offenkundig erhebliches Abweichen des auf die einzelne Wohnung entfallenden Grundanteils von dem pauschalen, vom Finanzamt angewendeten Ansatz von 20%, dh. es ist nicht offenkundig feststellbar, dass der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens am Gesamtkaufpreis für die gegenständliche Eigentumswohnung der Bf. nur 10% oder weniger beträgt. Auch wurde ein derartiges, offenkundig erhebliches Abweichen der tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Aufteilungsverhältnis vom steuerlichen Vertreter nicht nachgewiesen (vgl. BFG 25.03.2021, RV/7100416/2021).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung bzw. zur GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, 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, soweit ersichtlich, noch nicht vor, weshalb die ordentliche Revision spruchgemäß zuzulassen war.

Wien, am 12. April 2021