

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, über die Beschwerde vom 10. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die 1 hat mit Kaufvertrag vom 16. Oktober 2014 ein Grundstück in 2 um den Kaufpreis in Höhe von 485.980,00 €, das sind 470,00 € pro m², erworben.

Auf diesem Grundstück hat die 1 eine Wohnanlage errichtet.

Mit Kaufvertrag vom 08. April 2016 hat die Beschwerdeführerin von der 1 190/1566 Anteile mit welchen das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt W 3 und 16/1566 Anteile mit welchen das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt AE 15 (Tiefgaragenabstellplatz) verbunden ist, an eben dieser Liegenschaft um den Kaufpreis vom 370.680,00 € erworben.

Die Beschwerdeführerin hat diese Wohnung vermietet. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 hat die Beschwerdeführerin 20% der Anschaffungskosten als Grundanteil aus der Afa-Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 22. März 2019 hat das Finanzamt Feldkirch 40% der Anschaffungskosten als Grundanteil aus der AfA-Bemessungsgrundlage ausgeschieden. In der Begründung führte das Finanzamt Feldkirch im Wesentlichen aus;

„Laut der Grundanteilsverordnung 2016 ist bei einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene Grundstücke der mehr als € 400,00 pro m² beträgt und weniger als 10 Wohnungen im Objekt enthalten sind ein Grundanteil in Höhe von 40% in Abzug zu bringen.

Bei den Einkünften aus V+V haben Sie bei der Berechnung der AfA ein Grundanteil i.H. von 20% in Ansatz gebracht. Aus einer ha vorliegenden Kaufpreissammlung ergibt sich auf Grundlage der Zahlen für 2017 für 2 ein Wert von 400,00 bis 520,00 Euro als vergleichsweiser Ansatz. Das ergibt den durchschnittlichen Grundstückspreis von 460,00 Euro.

Die AfA wurde wie folgt berechnet:

AK Wohnung 317.663,89 - 40% GA = 190.598,30x 1,5% = 2.858,97

AK Tiefgarage 17.434,45 - 40% GA = 8.368,54x 1,5% = 125,53

AfA Küche 409,17“

In der **Beschwerde vom 08. April 2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Laut neu vorgelegter Schlussrechnung des Bauträgers werden die Grundanteile laut beiliegender Berechnung getrennt nach Wohnung und Tiefgarage gesondert ausgewiesen. Mit den Nebenkosten ergeben sich laut Berechnungsblatt die Grundanteile. Der 40% Grundanteil entspricht in keiner Weise den tatsächlichen Verhältnissen, dass bei dieser Wohnanlage von den Gesamtkosten Errichtung 40% auf den reinen Grundanteil fallen soll. Die Grundanteilsverordnung kann nicht herangezogen werden, wenn solche unrealistischen Wertansätze abgeleitet werden.

Berechnung Anschaffungskosten Liegenschaft	davon Grundanteil laut Bauträger			
	brutto	netto		
Kaufpreis Wohnung	350.880,00	292.400,00	61.676,63	17,58%
Kaufpreis TP	19.800,00	16.500,00	5.193,83	26,23%
GrESt Wohnung	12.280,80	12.280,80		
GrESt TP	693,00	693,00		
Eintragungsgebühr Wohnung	3.859,68	3.859,68		

Eintragungsgebühr TP	217,80	217,80
Vertragserrichtungskosten Wohnung	413,82	351,50
Vertragserrichtungskosten TP	21,78	18,50
3 Wohnung	1.442,59	1.202,16
4 Wohnung	430,24	358,53
Legalisator Wohnung	0,00	97,76
Legalisator TP	0,00	5,15
1 Wohnung	4.735,52	3.946,27
5 Wohnung	3.370,39	2.808,66
4 Wohnung	430,24	358,53
Kaufpreis Wohnung	377.843,28	317.663,89
Kaufpreis TP	20.732,58	17.434,45
Summe	398.575,86	335.098,33

Aufteilung Wohnung/Tiefgarage

Wohnung	317.663,89
Tiefgarage	17.434,45

Aufteilung Wohnung Grund/Gebäude

Afa

Gebäudeanteil	82,42%	261.818,58	3.927,28
Grundanteil	17,58%	55.845,31	

Aufteilung Tiefgarage Grund/Gebäude

73,77%	12.861,39	192,92
26,23%	4.573,05	

Weiters war der Beschwerde die Schlussrechnung über die Wohnung und den Tiefgaragenplatz beigelegt. Der letzte Absatz dieser Schlussrechnung hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

Im Gesamtkaufpreis von € 370.680,00 sind die Grundstücksanteile für das Wohnungseigentumsobjekt Top 03 in Höhe von	61.676,63 €
--	-------------

den Tiefgaragenplatz AE 15	5.193,82 €
insgesamt daher	66.870.45 €
enthalten.	

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 07.05.2019** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Mit Datum 14. November 2018 brachte die Beschwerdeführerin ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 beim örtlich zuständigen Finanzamt über FON ein.

In der Kennzahl 370 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erklärte die BW Einkünfte in der Höhe von - € 2.912,99. Am 20. März 2019 erließ das Finanzamt den (vorläufigen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017. Dabei wich es von der Abgabenerklärung der BW ab, indem es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nunmehr mit 3.887,00 € festsetzte. Bescheid begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Verhältnis von Grund und Boden zu Gebäude aufgrund der Grundanteilsverordnung 2016 im Verhältnis 40 : 60 zu bemessen sei. Dies ergebe sich aus den durchschnittlichen Quadratmeterpreisen in 2 als auch der Anzahl von Wohnungen welche die Wohnanlage beinhalte. Eine genaue Berechnung der einzelnen AfA Positionen Wohnung, Tiefgaragenabstellplatz und Küche rundete die Bescheid Begründung ab.

Mit Datum 22. März 2019 erließ das Finanzamt einen berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 auf Grundlage des § 293 BAO, welcher mit 20. März 2019 datierte.

Im Zuge der Berechnung der AfA für den Tiefgaragenabstellplatz ist der Abgabenbehörde diesbezüglich ein Fehler unterlaufen. So änderte sich die Position AfA Tiefgaragenabstellplatz wie folgt:

Bescheid Bezeichnung	AfA Tiefgaragenabstellplatz in €
Einkommensteuerbescheid vom 20. März 2019	125,53
§ 293 BAO Bescheid vom 22. März 2019	156,91

Mit Beschwerdeschriftsatz vom 08. April 2019, beim Finanzamt Feldkirch eingelangt am 10. April 2019 erhob die BW durch ihren steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde und brachte im Wesentlichen vor wie folgt:

Innerhalb offener Frist werde Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017, datierend mit 22. März 2019 erhoben. Die Beschwerde richte sich gegen die Festsetzung des

Grundanteils mit pauschal 40 % bei den Anschaffungskosten der angekauften Wohnung. Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und den neu zu erlassenden Bescheid in der Art und Weise zu erlassen, dass er den folgend vorgetragenen Beschwerdegründen Rechnung trage.

Entsprechend der vorgelegten Schlussrechnung des Bauträgers werde der Grundanteil für die Wohnung und der Grundanteil für die Tiefgarage gesondert ausgewiesen. Mit den zusätzlich verausgabten Nebengebühren würden sich die Grundanteile laut Berechnungsblatt ergeben. Ein 40% iger Grundanteil entspreche bei der gegenständlichen Wohnanlage in keiner Weise den tatsächlichen Verhältnissen. Die Anwendung der Grundanteilsverordnung sei nicht gerechtfertigt, wenn sie zu solch unrealistischen Wertansätzen führe. Es werde daher beantragt, der gegenständlichen Beschwerde stattzugeben.

*Laut dem im ho geführten Steuerakt aufliegendem Formular Verf 24 hat die BW mit Kaufvertrag vom 01. Dezember 2015 die Wohnung Top 3 samt Autoeinstellplatz AE 05, ***6*** 2 käuflich erworben. Als voraussichtlicher Beginn der Vermietung wurde das Jahr 2017 genannt und ergibt sich dies auch aus dem vorliegenden Mietvertrag vom 07. August 2017.*

Seit dem Jahr 2017 erzielt die BW somit mit der gegenständlichen Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche seitens des Finanzamtes vorläufig (§ 200 BAO) veranlagt werden.

Auch bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten können WG, deren Nutzungsdauer länger als ein Jahr beträgt, nur im Wege der AfA abgesetzt werden. Z 8 gilt für Gebäude und sonstige WG (insb Arbeitsmittel). WG mit AK oder HK von max 400 € können unter sinngemäßer Anwendung des § 13 auch sofort abgesetzt werden (lit a S 3) (siehe dazu Jakom, Einkommensteuergesetz 2019, RZ 34 zu § 16).

Bei einem entgeltlichen Erwerb des Wirtschaftsgutes sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich als AfA Bemessungsgrundlage heranzuziehen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG). Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Sowohl bei entgeltlichen als auch bei unentgeltlichen Erwerben ist der Anteil von GuB als nicht abnutzbar auszuscheiden (ausgenommen Abschreibung vom EW) (vgl hierzu Jakom, Einkommensteuergesetz 2019, RZ 40 zu § 16). Aus § 16 Abs 1 Z 8 lit d Satz 2 EStG ergibt sich, dass ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsschlüssels 40% der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden ist.

In § 16 Abs 1 lit d EStG ist weiters eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen vorgesehen, welche es ihm erlaubt abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund

und Boden und Gebäude vorzusehen. Diese Regelung fand durch das StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 Eingang in das Einkommensteuerrecht und ist ab der Veranlagung 2016 anzuwenden.

Hierzu ist die GrundanteilVO 2016, BGBl II 99/2016, ergangen. Sie sieht ab der VA 2016 (unter Beachtung des § 124b Z 284) eine von der gesetzlichen Regelung abweichende pauschale Ermittlung des Anteils der Anschaffungskosten von GuB vor, wenn kein Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses erfolgt. Anhand der beiden Kriterien „Lage des Grundstücks“ sowie „Art der Bebauung“ unterscheidet die VO drei Kategorien von Grundstücken, bei denen 20%, 30% oder 40% als Anteil GuB aus den AK für die Berechnung der Abschreibungsbasis auszuscheiden sind.

- Sofern das Grundstück in einer Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern liegt und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 € beträgt, sind, unabhängig von der Art der Bebauung, 20% GuB-Anteil auszuscheiden.

- Liegt das Grundstück in einer Gemeinde mit mindestens 100.000 Einwohnern (zur Zeit Wien, Graz, Linz, Salzburg, Innsbruck) oder in einer Gemeinde, in der der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 € beträgt, werden ausgeschieden:

> 30 % bei Gebäuden, die mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfassen bzw

> 40 % bei Gebäuden mit bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten (vgl hierzu Jakom, Einkommensteuergesetz 2019, RZ 40 zu § 16).

Die beschwerdegegenständliche Wohnung befindet sich in der Gemeinde 2. Die durchschnittlichen Quadratmeterpreise für Bauland liegen laut Statistik Austria Webabfrage vom 07. Mai 2019

(https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/immobilien_durchschnittspreis/index.html) in der Gemeinde 2 in den Jahren 2016 und 2017 mit € 417,10 und € 480,00 jedenfalls über der betragsmäßigen Grenze von € 400,00. Zudem befinden sich in der Wohnanlage ***6*** 2 bis zu 10 Wohneinheiten.

Aus den oben dargelegten Gründen ist der aus der AfA Bemessungsgrundlage auszuscheidende Anteil mit 40% (Grund- und Bodenanteil) zu bemessen.

Der in der Rechnung des Bauträgers vom 15. Mai 2017 vorgenommenen Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude, kann die Abgabenbehörde nicht folgen. Damit es zu einer Abänderung des pauschalen Aufteilungsverhältnisses kommen kann, ist die Vorlage eines entsprechenden Gutachtens erforderlich.

Der gegenständlichen Beschwerde blieb der Erfolg somit versagt.“

Im **Vorlageantrag vom 21. Mai 2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Mit Beschwerde vom 07.05.2019, zugestellt am 08.05.2019, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Ergänzend wird festgehalten, dass der Bauträger den Grundanteil in der Abrechnung festgelegt hat und daher kein weiteres Schätzungsgutachten vom Mandanten abverlangt werden darf. Die Schätzung des Grundanteils durch das Finanzamt ist veranlasst durch die Annahme des durchschnittlichen Baupreises in 2 aufgrund der Zeitschrift "Gewinn" oder laut BVE von Webanfragen der Statistik Austria. Im Zuge der Erstellung der Erklärung standen diese Informationen noch nicht zur Verfügung. Die aktuellen Herstellungskosten dieses Tops sind niemals nur 60% des Gesamtkaufpreises. Jeder der sich mit der Kalkulation eines Bauträgers auseinandergesetzt hat, kommt niemals auf diese Aufteilung des Kaufpreises.“

Das Bundesfinanzgericht übermittelte dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin und dem Finanzamt Feldkirch folgenden Vorhalt vom 24. Juli 2020:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Die 1 hat mit Kaufvertrag vom 16. Oktober 2014 ein Grundstück in 2 um den Kaufpreis in Höhe von 485.980,00 €, das sind 470,00 € pro m², erworben.

Auf diesem Grundstück hat die 1 eine Wohnanlage mit neun Wohnungen errichtet.

Mit Kaufvertrag vom 08. April 2016 hat die Beschwerdeführerin von der 1 190/1566 Anteile mit welchen das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt W 3 und 16/1566 Anteile mit welchen das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt AE 15 (Tiefgaragenabstellplatz) verbunden ist, an eben dieser Liegenschaft um den Kaufpreis vom 370.680,00 € erworben. 2 ist eine Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland beträgt mehr als 400,00 €.

Die Beschwerdeführerin hat diese Wohnung vermietet. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 hat die Beschwerdeführerin 20% der Anschaffungskosten als Grundanteil aus der Afa-Bemessungsgrundlage, das sind 63.532,78 € für die Wohnung und 3.486,89 € für den Tiefgaragenplatz ausgeschieden.

Im angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt Feldkirch 40% der Anschaffungskosten, das sind 127.065,56 € für die Wohnung und 6.973,78 € für den Tiefgaragenplatz, als Grundanteil ausgeschieden.

Laut Statistik Austria haben die Durchschnittspreise pro m² Baugrundstück in 2 im Jahr 2015 371,10 € und im Jahr 2016 417,10 € und im Jahr 2017 480,10 € betragen. Für das Jahr 2014 hat die Statistik Austria noch keine Durchschnittspreise für Baugrundstücke in einzelnen Ortschaften ermittelt. Da der Erwerb durch die Wohnbaugesellschaft aber Mitte Oktober 2014 stattgefunden hat, können nach Ansicht des BFG die Durchschnittswerte für das Jahr 2015 angewendet werden. Da zwischen dem Kauf durch die Wohnbaugesellschaft und dem Verkauf durch die Wohnbaugesellschaft ca 1 ½ Jahre vergangen sind, ist die Wertsteigerung des Jahres 2017 nur zur Hälfte anzusetzen. Die Wertsteigerung des Grundstückes in 1 ½ Jahren beträgt daher ca. 20%. Unter Zugrundlegung dieser Wertsteigerung beträgt der Wert des Grundanteils für die Wohnung 70.755,71 € ($485.980 \cdot 1,2 \cdot 190 / 1566$) und für den Tiefgaragenabstellplatz 5.958,37 € ($485.980 \cdot 1,2 \cdot 16 / 1566$).

§ 3 Abs 2 Grundanteilsverordnung lautet:

„(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.“

§ 3 Abs 2 GrundanteilV 2016 nimmt ein solches erhebliches Abweichen an, "wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht". Diese 50%-Toleranzschwelle gilt für alle drei Kategorien; bei der Kategorie "20/80" muss daher der Anteil des Grund und Bodens tatsächlich unter 30% liegen, bei der Kategorie "30/70" unter 45% und bei der Kategorie "40/60" unter 60% (Mayr in RdW 2016/328, RdW 2016, 419).

Im gegenständlichen Fall errechnet sich die Abweichungen folgendermaßen:

Kaufvertrag des Grundstückes durch Bauträger am 20.10.2014	485.980,00
Grundanteil Wohnung	95/783
Grundanteil Tiefgaragenplatz	8/783
Grundanteil Wohnung	58.963,09
Grundanteil Tiefgaragenplatz	4.965,31
Wertsteigerung	20%
Grundanteil Wohnung bei Wertsteigerung 20%	70.755,71
Grundanteil Tiefgaragenplatz bei Wertsteigerung 20%	5.958,38
Grundanteil Wohnung laut Finanzamt	127.065,56
Grundanteil Tiefgaragenplatz laut Finanzamt	6.973,78

<i>Kaufpreis Wohnung netto</i>	317.663,89
--------------------------------	------------

<i>Grundanteil Wohnung bei Wertsteigerung 20% in % am Kaufpreis Wohnung netto</i>	22%
---	-----

<i>Kaufpreis Tiefgaragenplatz netto</i>	17.434,45
---	-----------

<i>Grundanteil Tiefgaragenplatz bei Wertsteigerung 20% in % am Kaufpreis Tiefgaragenplatz netto</i>	34,18%
---	--------

Erbringt der Steuerpflichtige den Nachweis lediglich deswegen, um die Einhaltung der Toleranzschwelle zu belegen, soll ihm daraus kein Nachteil entstehen; daher gilt nach der BMF-Info innerhalb der Toleranzschwelle der pauschale Aufteilungsschlüssel der jeweiligen Kategorie, selbst wenn ein Nachweis erbracht wurde (Mayr in RdW 2016/328, RdW 2016, 419).

*Ich bin daher zur **vorläufigen** Rechtsansicht gelangt, dass hinsichtlich der Wohnung der Beschwerde stattzugeben und hinsichtlich des Tiefgaragenplatzes teilweise stattzugeben ist. Aus der Afa-Bemessungsgrundlage der Wohnung sind daher 20% Grundanteil und aus der Afa-Bemessungsgrundlage des Tiefgaragenabstellplatzes sind daher 30% Grundanteil auszuscheiden.*

Sie werden eingeladen bis zum 15. September zu diesem Vorhalt Stellung zu nehmen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juli 2020 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass er die im Vorhalt geäußerte vorläufige Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts teile.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden unstrittigen Sachverhalt festgestellt:

Die 1 hat mit Kaufvertrag vom 16. Oktober 2014 ein Grundstück in 2 um den Kaufpreis in Höhe von 485.980,00 €, das sind 470,00 € pro m², erworben.

Auf diesem Grundstück hat die 1 eine Wohnanlage mit neun Wohnungen errichtet.

Mit Kaufvertrag vom 08. April 2016 hat die Beschwerdeführerin von der 1 190/1566 Anteile mit welchen das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt W 3 und 16/1566 Anteile mit welchen das Wohnungseigentum am Wohnungseigentumsobjekt AE 15 (Tiefgaragenabstellplatz) verbunden ist, an eben dieser Liegenschaft um den Kaufpreis vom 370.680,00 € erworben. 2 ist eine Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland beträgt mehr als 400,00 €.

Aus dem Anlagenverzeichnis für das Jahr 2017 geht hervor, dass die Anschaffung der Wohnung inklusive Küche am 01.08.2017 erfolgte. Die Anschaffungskosten der Küche haben netto 8.183,33 € betragen.

Die Beschwerdeführerin hat diese Wohnung vermietet. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 hat die Beschwerdeführerin 20% der Anschaffungskosten als Grundanteil aus der Afa-Bemessungsgrundlage, das sind 63.532,78 € für die Wohnung und 3.486,89 € für den Tiefgaragenplatz ausgeschieden.

Im angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt Feldkirch 40% der Anschaffungskosten, das sind 127.065,56 € für die Wohnung und 6.973,78 € für den Tiefgaragenplatz, als Grundanteil ausgeschieden.

Laut Statistik Austria haben die Durchschnittspreise pro m² Baugrundstück in 2 im Jahr 2015 371,10 € und im Jahr 2016 417,10 € und im Jahr 2017 480,10 € betragen. Für das Jahr 2014 hat die Statistik Austria noch keine Durchschnittspreise für Baugrundstücke in einzelnen Ortschaften ermittelt. Da der Erwerb durch die Wohnbaugesellschaft aber Mitte Oktober 2014 stattgefunden hat, können nach Ansicht des BFG die Durchschnittswerte für das Jahr 2015 angewendet werden. Da zwischen dem Kauf durch die Wohnbaugesellschaft und dem Verkauf durch die Wohnbaugesellschaft ca 1 ½ Jahre vergangen sind, ist die Wertsteigerung des Jahres 2017 nur zur Hälfte anzusetzen. Die Wertsteigerung des Grundstückes in 1 ½ Jahren beträgt daher ca. 20%. Unter Zugrundlegung dieser Wertsteigerung beträgt der Wert des Grundanteils für die Wohnung 70.755,71 € ($485.980 \cdot 1,2 \cdot 190 / 1566$) und für den Tiefgaragenabstellplatz 5.958,37 € ($485.980 \cdot 1,2 \cdot 16 / 1566$).

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 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 Grundanteilsverordnung BGBl II 99/2016 hat folgenden Wortlaut:

„§ 1. Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Ohne Nachweis ist

der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3 Abs 2 GrundanteilV 2016 nimmt ein solches erhebliches Abweichen an, „wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht“. Diese 50%-Toleranzschwelle gilt für alle drei Kategorien; bei der Kategorie "20/80" muss daher der Anteil

des Grund und Bodens tatsächlich unter 30% liegen, bei der Kategorie "30/70" unter 45% und bei der Kategorie "40/60" unter 60% (Mayr in RdW 2016/328, RdW 2016, 419).

Im gegenständlichen Fall errechnet sich die Abweichungen folgendermaßen:

Kaufvertrag des Grundstückes durch Bauträger am 20.10.2014	485.980,00
Grundanteil Wohnung	95/783
Grundanteil Tiefgaragenplatz	8/783
Grundanteil Wohnung	58.963,09
Grundanteil Tiefgaragenplatz	4.965,31
Wertsteigerung	20%
Grundanteil Wohnung bei Wertsteigerung 20%	70.755,71
Grundanteil Tiefgaragenplatz bei Wertsteigerung 20%	5.958,38
Grundanteil Wohnung laut Finanzamt	127.065,56
Grundanteil Tiefgaragenplatz laut Finanzamt	6.973,78
Kaufpreis Wohnung netto	317.663,89
Grundanteil Wohnung bei Wertsteigerung 20% in % am Kaufpreis Wohnung netto	22%
Kaufpreis Tiefgaragenplatz netto	17.434,45
Grundanteil Tiefgaragenplatz bei Wertsteigerung 20% in % am Kaufpreis Tiefgaragenplatz netto	34,18%

Erbringt der Steuerpflichtige den Nachweis lediglich deswegen, um die Einhaltung der Toleranzschwelle zu belegen, soll ihm daraus kein Nachteil entstehen; daher gilt nach der BMF-Info innerhalb der Toleranzschwelle der pauschale Aufteilungsschlüssel der jeweiligen Kategorie, selbst wenn ein Nachweis erbracht wurde (Mayr in RdW 2016/328, RdW 2016, 419).

Hinsichtlich der Wohnung ist der Beschwerde stattzugeben und hinsichtlich des Tiefgaragenplatzes teilweise stattzugeben ist. Aus der Afa-Bemessungsgrundlage der Wohnung sind daher 20% Grundanteil und aus der Afa-Bemessungsgrundlage des Tiefgaragenabstellplatzes sind daher 30% Grundanteil auszuscheiden.

Die Afa errechnet sich daher folgendermaßen:

	Netto-Anschaffungskosten	AfA-Bemessungsgrundlage	AfA-Satz	AfA
Wohnung	317.663,89	254.131,11	1,50%	3.811,97
Tiefgaragenplatz	17.434,45	12.204,11	1,50%	183,06
Küche	4.091,69	8.183,33	10%	818,33
Summe				4.813,36
Halbjahres-AfA				2.406,68

Der bekämpfte Bescheid weist ein Einkommen von € 1.230,23 aus. Die Änderung der AfA hat im gegenständlichen Jahr keine Auswirkungen auf die Höhe der Einkommensteuer.

Da nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist (vgl zB VwGH 21.6.1977, 2183, 2184/75), kann nur der Spruch (Teile des Spruches) Anfechtungsgegenstand iSd § 250 Abs 1 lit b BAO sein.

Der bekämpfte Bescheid weist ein Einkommen von € 1.230,23 aus. Die Änderung der AfA hat im gegenständlichen Jahr keine Auswirkungen auf die Höhe der Einkommensteuer. Der Spruch des angefochtenen Bescheides ist daher auf Grund der Änderung der Höhe der AfA nicht zu ändern. Die Beschwerde war daher trotz Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage und der AfA als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der 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. Alle im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen sind bereits vom Verwaltungsgerichtshof geklärt. Zudem führt die Änderung der Höhe der AfA im gegenständlichen Fall nicht zu einem anderslautenden Bescheid. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. April 2021