

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri, die Richterin ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***2*** und ***3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RW-Tax Steuerberatung GmbH, Landstraßer Hauptstraße 9 Tür 20, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. Juli 2019 betreffend die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2018 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. September 2022 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 27.05.2019 wurde von den BF die Feststellungserklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für das Jahr 2018 elektronisch eingereicht. Dabei wurden bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer Wohnung in ***Ort***, 82% der Anschaffungskosten des Objektes dem Gebäude zugerechnet und eine daraus resultierende Gebäude AfA iHv 3.523,17 € als Werbungskosten erklärt.

Mit Vorhalt vom 12.06.2019 wurde ein Ergänzungsersuchen an die BF versendet, in dem das FA Unterlagen betreffend die Vermietung dieses Objektes anforderte und die BF ersucht wurden bekanntzugeben, weshalb bezüglich AfA ein von der Grundanteils-VO 2016 abweichender

Anteil für Grund und Boden (in Gemeinden mit mind. 100.000 Einwohnern bei mehr als 10 Wohneinheiten => pauschal 30% der Anschaffungskosten als Grundanteil) gewählt worden sei und dazu ein entsprechendes Gutachten angefordert wurde.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens legten die BF am 21.06.2019 die angeforderten Unterlagen vor und führten hinsichtlich der Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude aus, dass der Grundanteil iHv. 18% bzw. der Gebäudeanteil iHv. 82% gemäß § 3 Abs. 1 Grundanteils-VO nicht pauschal ermittelt worden sei, da dieser nachgewiesen werden könne. Der Nachweis erfolge durch die Berechnung des Quadratmeterpreises für Grund und Boden, indem die gesamten Anschaffungskosten inklusive Nebenkosten für Grund und Boden durch die maximal mögliche Nutzfläche dividiert würden. Dazu stellten die BF ausgehend von der Berechnung des Kaufpreises für die gesamte Liegenschaft die Berechnung des Grundpreises/m² (800,00 €/m²) und ausgehend vom Gesamtkaufpreis der Wohnung den Kaufpreis/m² (4.349,00 €/m²) und setzten diese Werte ins Verhältnis, woraus sich ein Anteil von ca. 18% für Grund und Boden ergab.

Zum Beleg für den abweichenden Grund- und Bodenanteil legten die BF Unterlagen aus dem Juli 2017 zum Verkauf des Grundstücks vom damaligen Grundeigentümer an zwei Bauträger um 26.621.000,00 € vor, die planten auf diesem Grundstück im Ausmaß von 6.49,009 m² Wohnungen zu errichten und ein Hotelprojekt zu realisieren.

Am 05.07.2019 wurde der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2018 vorläufig erlassen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 04.07.2019 wurde vom FA eine Aufteilung von 70% Gebäude und 30% Grund und Boden zugrundegelegt, weil die in Wien gelegene Liegenschaft mehr als 10 Wohneinheiten umfasse. Der Nachweis eines anderen (tatsächlichen) Aufteilungsverhältnisses sei nach Ansicht des FA nicht erbracht worden. Von den gesamten Anschaffungskosten iHv. 286.436,44 € entfielen demnach 85.930,93 € auf Grund und Boden (= 30%) und 200.505,50 € auf den Gebäudeanteil (= 70%). Die daraus resultierende Gebäude AfA betrug 3.007,58 €.

Gegen diesen Bescheid brachten die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist Beschwerde ein und begründete diese damit, dass sich aus der nunmehr vorliegenden Wertermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage durch einen Immobilien-Sachverständigen ein Grund und Boden-Anteil von 6,84% und ein Gebäudeanteil von 93,16 % und damit eine jährliche Gebäude AfA von 3.742,71 € ergebe.

Diese Pauschalwertberechnung eines Gerichtssachverständigen für Immobilien erfolgte unter Bezugnahme auf § 3 Abs. 1 GrundanteilsVO iVm § 2 GrundstückswertVO. Dabei wurde die Bewertung der Liegenschaft nach der GrundstückswertVO dargestellt und nicht die gesamte Liegenschaft, sondern lediglich jene Teilfläche im Ausmaß von 2.363 m² für die Berechnung herangezogen, auf dem sich das Gebäude mit der in Frage stehenden Wohnung der BF befand. In der Berechnung wurde auf den Bodenwert lt. GrundstückswertVO (50,87€) der Vervielfacher

(x3) angewendet. Unter Berücksichtigung der Nutzwertanteile iHv. 66/13081tel errechnete sich ein Grundwert mit 5.458,57 €.

Für die Baukosten wurde zunächst die gewichtete Grundfläche von 50,60 m² mit dem in Wien in diesem Bezirk anzuwendenden Baukostenfaktor von 1.470,00 € angewendet, womit der Gebäudewert nach der GrundstückswertVO 74.382,00 € betrug. Daraus resultierte ein Grundanteil von 6,84% und ein Gebäudewert von 93,16% der Anschaffungskosten, der auf die tatsächlichen Anschaffungskosten der Wohnung umgelegt wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.11.2019 wurde die Beschwerde vom 31.10.2019 als unbegründet abgewiesen, da im Beschwerdeverfahren die tatsächlichen Wertverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude weder durch ein Sachverständigengutachten noch auf andere Weise nachgewiesen worden seien.

Eine Anwendung der GrundstückswertVO sei zwar nach der Verwaltungspraxis grundsätzlich zulässig sofern das Ergebnis aus den Erfahrungen der Praxis plausibel sei. Ein Grundanteil unter 20% der Anschaffungskosten scheine aber nach der Verwaltungspraxis (nach den EStR) grundsätzlich nicht plausibel.

Mit Schreiben vom 23.07.2020, brachten die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin binnen verlängerter offener Frist einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG ein. Im Rahmen des Vorlageantrages wurde die Beschwerde durch ein beigefügtes Wertermittlungsgutachten ergänzt. Dem Wertermittlungsgutachten zufolge beträgt der Grund- und Bodenanteil 12 % sowie der Gebäude-Anteil 88 % der vermieteten Eigentumswohnung, die daraus resultierende Gebäude AfA beträgt 3.780,96 €.

In diesem Gutachten ermittelte der Sachverständige den Wert des Grund und Bodens nach der Differenzmethode, bei der der Gebäudewert nach Abzug des festgestellten Grundwertes vom Gesamtkaufpreis ermittelt wird. Er betrachtete dabei insgesamt 8 Vergleichsgrundstücke im Verkaufszeitraum 2014 bis 2017 und schied Ausreißer mit m² Preisen von +/- 35% aus der Berechnung aus. Daraus ergab sich ein gerundeter Mittelwert für einen vergleichbaren Freigrund mit 2.863,80 € /m². Unter Berücksichtigung des Nutzflächenanteils der BF (66/13081 tel) ergab sich ein Anteil der Grundkosten an den Gesamtkosten von 11,92%. Dies verglich der Sachverständige mit den Grundkosten auf Basis der m² der Wohnung (62,55 m²) im Vergleich zur gesamten Nutzfläche des Gebäudes (12.516,84) woraus ein Grundanteil von 11,81% resultierte. Aus diesen beiden Werten bewertete der Sachverständige den Grundanteil mit rd. 12%. Einen derartigen Aufteilungswert bestätigte der Bauträger als plausibel.

Zu diesem Wertermittlungsgutachten wurde über Auftrag des FA eine Expertise des bundesweiten Fachbereichs Immobilienbewertung vom 02.09.2020 erstellt.

Dieser führte dazu im Wesentlichen aus, dass die im erstinstanzlichen Verfahren angewendete Wertermittlung nach dem Residualwertverfahren mangelhaft sei, da von der Bruttogeschoßfläche (35.000 m²) anstelle der mit 75% angesetzten Nettowohnfläche des Gesamtkomplexes (26.000 m²) ausgegangen worden sei, woraus sich ein Grundanteil im Differenzverfahren von 25% ergäbe. Zudem sei der Kaufpreisaufteilung nach der Sachwertverhältnismethode dem Höchstgericht folgend immer der Vorzug vor der Differenzmethode zu geben. Einem im Beschwerdeverfahren ermittelten Grundanteil von 7% nach der Pauschalwertmethode sei aufgrund der ausführlichen Begründung des FA in der Beschwerdevorentscheidung und mangels Beweiskraft nicht angezeigt.

Die im Wertgutachten des Sachverständigen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren verwendeten Vergleichsgrundstücke unterschieden sich alle vom gegenständlichen Grundstück hinsichtlich Größe, Lage und Erwerbszeitpunkt; die pauschalen Zu- und Abschläge seien nicht nachvollziehbar. Zudem basiere auch dieses Gutachten auf der Differenzmethode und weise einen Widerspruch dahingehend auf, dass das (Gesamt) Grundstück, auf dem die verfahrensgegenständliche Eigentumswohnung errichtet wurde mit einem Wert von 12 Mio, (aufgewertet mit 14,940 Mio) dargestellt worden sei, obwohl dieses Grundstück im Jahr 2017 um 26,621 Mio verkauft worden sei.

Diese wurde den BF mit Beschluss des BFG vom 17.08.2022 übermittelt und wurden diese ersucht allfällige Stellungnahmen zu dieser Expertise bis 16.09.2022 unter einem an das BFG und die belangte Behörde zu übermitteln.

Die BF führten dabei durch ihren steuerlichen Vertreter aus, dass die Verhältnismethode im gegenständlichen Verfahren gar nicht sinnvoll angewendet werden könne, weil es sich um ein technisch komplexes Hochhaus mit vielen Wohnungen handle. Da die Voraussetzungen für die (ausnahmsweise) Anwendung der Differenzmethode vorliegen würden, liege ein vollkommen transparenter Teilmarkt vor, der sich auf ein einziges Gebäude beziehe. Vergleichsgrundstücke würden immer vom bewerteten Grundstück in Größe, Lage und Erwerbszeitpunkt abweichen, da eine völlige Identität der Vergleichsgrundstücke denkunmöglich sei. Daher sei es notwendig die Vergleichsgrundstücke durch Zu- und Abschläge vergleichbar zu machen, pauschale Zu- und Abschläge seien dabei eine bewährte wissenschaftlich fundierte Methode. Der in der Expertise dargestellte Kaufpreis von 26,6 Mio € sei das Ergebnis einer Transaktion zwischen verbundenen Gesellschaften gewesen. Derartige Transaktionen schieden bei einer Bewertung aus, es sei denn der Gutachter könne aus objektiven Gründen sicher sein, dass die Transaktion zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden sei. Eine solche Sicherheit sei nicht gegeben gewesen.

Zu den Wertsteigerungen der Grundstücke über die Jahre 2014-2018. (Punkt 4.3.3. des Gutachtens).

Über Nachfrage, warum der Gutachter für die Wertermittlung des Grundanteils die Wertsteigerungen von Eigentumswohnungen und nicht von Baugrundstücken herangezogen habe, führten die BF aus, dass die Preise für Baugrundstücke laut IPS nur für freistehende Einfamilienhäuser auf 600 bis 800 m² Grundfläche gelten würden und daher für den gegenständlichen Fall nicht aussagekräftig seien. (siehe eine beispielhafte Kopie ex IPS 2017). Sonst gebe nur noch Preise für „Grundstücke Betriebsansiedlung“, die ebenso wenig in Frage kämen. Da es lediglich um die Preisänderung gehe, bildeten die Preisänderung bei Eigentumswohnungen im Erstbezug auch die Änderung des darin jeweils enthaltenen Bodenpreises (am besten) ab. Dazu legten die BF ein Beispiel aus dem IPS 2017 der WKO vor.

Zu den vom Gutachter angesetzten Zu- und Abschlägen zur Anpassung der für die verschiedenen Vergleichsgrundstücke gültigen Bauklassen (Punkt 4.3.4. des Gutachtens) bzw. auf welcher Grundlage diese Zuschläge von je 10 % je niedrigerer Bauklasse ermittelt wurden, ob dies individuelle, für Wien bzw. für den Bezirk errechnete Zuschläge seien, führten die BF aus, dass es für die Bemessung dieser Zu- und Abschläge keine Tabellen oder Normwerte gebe, schon gar nicht für einzelne Lagen in einem Entwicklungsgebiet wie diesem damals. Hier sei alles im Fluss gewesen. Das bildeten die damaligen Preise gut ab. Eine Berechnung dieser Prozentsätze sei dem Sachverständigen hier nicht möglich gewesen. Pauschale Prozentsätze in dem gewählten Abstand seien üblich und würden hier dadurch gestützt, dass die Preisunterschiede der verglichenen Grundstücke vor der Anpassung wegen der unterschiedlichen Widmungskategorie keinen Zusammenhang mit der jeweiligen Widmung erkennen ließen. (Tabelle auf Seite 34 unter Punkt 4.3.2. und dort zB die Fälle LNr 2 im Vergleich zu LNR 4, 5 und 8). Abgesehen davon, käme man auch bei einer starken Spreizung der Prozentsätze (zB jeweils + 200 %) zu einem nur geringfügig anderen Ergebnis, wie in der Stellungnahme vom 13. September unter Punkt 2. dargestellt

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 29.09.2022 führten die Parteien des Verfahrens ergänzend Folgendes aus:

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden, führte der steuerliche Vertreter der BF aus: Nachdem das FA der eigenen Berechnung und der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Berechnung nach der GrundstückswertVO nicht gefolgt sei und ein Gutachten vorliege, ist dieses die Grundlage für die weiteren Erörterungen.

Der Vorsitzende erörterte dieses Gutachten mit den Parteien des Verfahrens zur Frage des Grundwertes. Dazu gab die Vertreterin des FA an, dass gegen die Anwendung der Vergleichswertermittlung für Grund und Boden als solcher keine Bedenken bestünden, da diese Vergleichswertermittlung sowohl für die Methode nach den Sachwertverhältnissen als auch für die hier angewandte nach dem Verständnis des FA nicht anwendbare Methode der Differenzwertermittlung Grundlage und notwendig sei. Es werde jedoch hinsichtlich der konkreten Vergleichstransaktionen auf das Gutachten des Experten für Immobilienbewertung

des FA verwiesen, der hinsichtlich der Vergleichswerte im Wesentlichen darauf hingewiesen habe, dass das Vergleichsgrundstück Nr. 8 (das ganze ursprüngliche Grundstück auf dem dann auf einem Teilgrundstück ein Hotelprojekt und auf dem anderen Teilgrundstück das hier verfahrensgegenständliche Wohnbauprojekt entwickelt wurde) eine deutlich höhere Wertsteigerung erfahren habe. Der angesetzte Grundverkaufswert von der ***8*** an den ersten Erwerber iHv. 12.000.000,00 €, im Gutachten aufgewertet auf ca. 14.950.000,00 €, sei viel zu gering, da dieses Grundstück im Juli 2017 um 26.621.000,00 € an den „letzten“ Bauträger verkauft wurde.

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden, ob der belangten Behörde bewusst sei, dass die gegenständliche Wertdifferenz zu den anderen Vergleichswerten auch daraus resultiere, dass auf diesem Grundstück das Gebäude im Zeitpunkt dieses Verkaufes bereits weitgehend errichtet gewesen sei (Verkauf um € 26,621 Mio im Juli 2017, erste Teilfertigstellungsanzeige für das Objekt bereits im Mai 2017) führte zunächst der Vertreter der beschwerdeführenden Parteien aus, dass zusätzlich noch zu berücksichtigen sei, dass es sich bei dem Verkauf 2017 um eine Transaktion zwischen nahen Angehörigen (verbundenen Unternehmen) gehandelt habe. Es sei richtig, dass der Sachverständige in allen acht Fällen bei seiner Vergleichswertermittlung Grundstücke verglichen habe, die zu verschiedenen Zeitpunkten im umgebauten Zustand von der ***8*** erworben worden seien und das gegenständliche Grundstück im Juli 2017 bereits zumindest teilweise bebaut gewesen sei.

Dazu führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, dass der Experte für Immobilienbewertung darauf verwiesen habe, dass das Grundstück nicht bebaut gewesen sei und einen Wert von rd. 26,6 Millionen gehabt habe.

Was die Ermittlung des vom Sachverständigen dargestellten Preisanstiegs für Grundstücke im Zeitraum Dezember 2013 bis Juni 2018 im ***Bezirk*** betrifft, zitierte der Vorsitzende aus dem Gutachten, dass es sich im gegenständlichen Fall um Vergleichspreise für Eigentumswohnungen im ***Bezirk*** gehandelt habe. Diesbezüglich sei von der steuerlichen Vertretung über Nachfrage mitgeteilt worden, dass Eigentumswohnungen deswegen herangezogen worden seien, weil Grundstückspreise für unbebaute Grundstücke im Immobilienpreisspiegel nur für Einfamilienhäuser mit einer maximalen Größe von 600-800 m² vorliegen würden und der Weg über die Wertentwicklung von Eigentumswohnungen letztendlich nicht nur eine Erhöhung des Bauwertes, sondern auch eine Erhöhung des Grundwertes abbilden würde.

Zur Berücksichtigung der unterschiedlichen wertbeeinflussenden Kriterien je Bauklasse zitiert der Vorsitzende aus dem Gutachten, dass dort ein Zuschlag von pauschal 10 % je Bauklasse vorgenommen worden ist. Diesbezüglich sei von der steuerlichen Vertretung über Nachfrage mitgeteilt worden, dass es für diese Zuschläge keine Normwerte oder Tabellen gebe und es sich beim gegenständlichen Bereich um ein Entwicklungsgebiet gehandelt habe, bei dem alles

im Fluss gewesen sei, was sich auch aus den Preisen ableiten lasse. Pauschale Prozentsätze in diesen Abständen seien üblich und hätten wegen der unterschiedlichen Widmungskategorien, die zunächst nicht erkennbar gewesen seien, angesetzt werden müssen.

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden, in wieweit die belangte Behörde die in der Expertise des Experten für Immobilienbewertung angeführten, sehr pauschalen Vorhalte, wonach die Wertsteigerungen und Zuschläge unplausibel und nicht nachvollziehbar seien, konkretisieren könne, führt die Vertreterin des Finanzamtes zu diesen Zuschlägen für Bauklassen ebenso wie zu den Zuschlägen betreffend die Ermittlung des Preisanstiegs an, dass diesbezüglich auf die Expertise des Experten für Immobilienbewertung verwiesen werde.

Was die Anwendung der Methode der Sachwertverhältnisse bzw. der Differenzmethode betrifft, so führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, dass im gegenständlichen Fall die Werte der Grundstücke vom Erwerber festgestellt worden seien. Dies führe in weiterer Folge dazu, dass der Käufer der fertigen Wohnung der sowohl die Wertsteigerungen von Grund und Boden als auch den Gewinnanteil in den Baukosten zu tragen habe sowohl den Gewinnanteil des Veräußerers auf Grund und Boden als auch den Gewinnanteil aus den Baukosten zu bezahlen hat. Sämtliche Gewinnanteile würden sich damit auf die Baukosten verschieben.

Der Vertreter der Beschwerdeführer wies nochmals darauf hin, dass der Sachverständige in seinem Gutachten darauf hingewiesen habe, dass die Anwendung der Methode der Sachwertverhältnisse im gegenständlichen Fall schon daran scheitere, dass der Verkäufer nicht bereit gewesen sei, seine Baukosten bekanntzugeben und damit für die Berechnungen zur Verfügung zu stellen. Damit verbleibe die angewendete Differenzwertmethode, deren Anwendung vom VwGH bei Vorliegen der Voraussetzungen auch akzeptiert werde.

Insgesamt sei festzuhalten, dass die AfA ein Betrag sei, der sich über die Jahre nominell nicht verändere, während die Mieteinnahmen über die Jahre steigen würden. Zudem sei festzuhalten, dass im Regime der Immobilienertragsbesteuerung, die bei Vermietung und Verpachtung geltend gemachte AfA bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes wieder zuzurechnen sei und damit nachversteuert werde. Damit werde der Veräußerungserlös entsprechend aufgefüllt.

Über Nachfrage durch den Laienrichter *****3*****, ob im gegenständlichen Objekt auch geförderte oder ausschließlich freifinanzierte Wohnungen enthalten seien, führt der Vertreter der Beschwerdeführer aus, dass er dies nicht abschließend beurteilen könne, er es sich bei diesem Objekt aber nicht vorstellen könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der im gegenständlichen Verfahren zu beurteilende Sachverhalt ergibt sich aus den Unterlagen des Verwaltungsverfahrens, insbesondere den von den BF vorgelegten Unterlagen sowie dem Vorbringen der Parteien im verwaltungsgerichtlichen Verfahren. Bei unterschiedlichen Beweisergebnissen wird dies im Einzelfall gewürdigt.

Die BF erwarben mit Kaufvertrag vom 22.12.2017 Wohnungseigentum an einer Wohnung im „***xy***“. Dabei handelt es sich um ein Hochhaus mit 15 Stockwerken in dem sich neben Geschäftsräumlichkeiten auch 140 Wohnungen befinden.

Das gesamte ***xy*** wurde auf einem etwa 25 Hektar großen Teil der Fläche des bis 2009 / 2010 größtenteils abgesiedelten und 2013 entfernten ***Bahnhof1*** errichtet. In der Mitte des Areals befindet sich, diagonal gelegen, der am 9. Dezember 2012 teilweise eröffnete und am 13. Dezember 2015 in Vollbetrieb genommene neue ***Bahnhof2***. Neben weiteren Bereichen umfasst das ***xy*** sechs Bauteile. Diese umfassen Büros und Geschäftsflächen (insgesamt 80.000 Quadratmeter), zwei Hotels (26.000 Quadratmeter), Wohnungen (24.000 Quadratmeter) und 700 Autostellplätze. (***www.xy.at***)

Das konkrete, die BF betreffende Projekt des Hochhauses („***xy***.“), wurde mit Bescheid vom 06.11.2015 baubehördlich genehmigt. Die erste Teilfertigstellungsanzeige erfolgte am 19.05.2017, die Fertigstellungsanzeige für dieses Gebäude erfolgte am 25.05.2018.

Das Projekt wurde von der ***4*** KG als Grundeigentümerin und Bauwerberin entwickelt, die das Grundstück von den ***8*** um einen Kaufpreis von 12.000.000,00 € erworben hatte. (Gutachten ***W***, Beilagen) In weiterer Folge wurde dieses Grundstück an die ***5*** Immobilien GmbH & Co. KG übertragen, die diese Liegenschaft im Gesamtausmaß von 6.499 m² mit Kaufvertrag vom 21.07.2017 um insgesamt 26.621.000,00 € an die ***6*** GmbH & Co. KG und die ***7*** GmbH & Co. KG verkaufte. Dies ergibt sich aus dem Kaufvertrag, den die steuerlichen Vertreter der BF über Anforderung des FA vorgelegt hatten.

Das Grundstück, auf dem das gegenständliche Wohngebäude errichtet wurde umfasst eine Fläche von 2.363 m². Der Anteil der Wohnung der BF am Gebäude beträgt 66/13.081tel. Dies ergibt sich aus dem Grundbuchsauszug der im GA ***W*** enthalten ist.

Der Kaufpreis für diese Wohnung betrug netto 267.833,61 €, an Nebenkosten fielen Grunderwerbsteuer i.H.v. 11.249,01 €, Eintragungsgebühr i.H.v. 3.536,00 €, Honorar der Treuhänder i.H.v. 3.494,00 €, sowie ein weiteres Vermittlungshonorar i.H.v. 323,82 € an. Somit ergaben sich Anschaffungskosten i.H.v. netto 286.436,44 € für diese Wohnung. Dies ergibt sich

aus den Unterlagen, die die BF im Verwaltungsverfahren vorgelegt haben und ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob es den BF durch die vorgelegten Berechnungen und/oder das vorgelegte Gutachten gelungen ist, den Wert des Grundanteiles dieser Wohnung der Höhe nach nachzuweisen, bzw. eine Abweichung des Grundwertes von der in der GrundanteilsVO 2016 nachzuweisen, nach der für Städte von mehr als 100.000 Einwohnern Objekte mehr als zehn Wohneinheiten ein Gebäudeanteil von 70 %, sowie ein Grund und Bodenanteil von 30 % vorgesehen ist.

Auch wenn die Parteien des Verfahrens ausschließlich das vorliegende Gutachten erörtert haben, sollen auch die beiden anderen Berechnungsmethoden dargestellt werden und deren Würdigung aus Übersichtlichkeitsgründen im jeweiligen Schritt vorgenommen werden.

In einem ersten Schritt berechneten die BF den Quadratmeterpreis für Grund und Boden, in dem der Kaufpreis des gesamten Grundstückes im Ausmaß von 6.499 m² aus 2017 inklusive der Nebenkosten herangezogen wurde. Dies dividierten die BF durch die maximal mögliche Bruttogeschoßfläche und wendeten dies auf den Anteil der Wohnnutzfläche der gegenständlichen Wohnung und den Anteil für Grund und Boden an.

Das BFG folgt der belangten Behörde in ihrer Bescheidbegründung vom 04.07.2019, wonach diese pauschale Berechnung nicht den Nachweis eines tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses darstellt, wie dies die Grundanteils VO 2016 verlangt. Dies liegt zunächst und ganz wesentlich daran, dass der angesetzte Kaufpreis von 26.691.000,00 € nicht mehr ausschließlich für Grund und Boden sondern auch für Planungsleistungen und Errichtungskosten bezahlt wurde, da vor dem Zeitpunkt des Verkaufes am 21.07.2017 jedenfalls für die Wohnbauten bereits eine erste Teilfertigstellungsanzeige am 19.05.2017 erfolgt war. Festzuhalten ist, dass auch nach dieser ersten Teilfertigstellungsanzeige noch eine Planänderung erfolgte, die aber nur mehr die Stockwerke 14 und 15 betraf. Diesen Kaufpreis als Kaufpreis für Grund und Boden anzunehmen ist bei einem Gebäude, das kurz vor der Fertigstellung stand, verfehlt. Zudem darf darauf hingewiesen werden, dass auf der gesamten Liegenschaft Hotelgebäude und Wohnungen errichtet worden sind, was sich jedenfalls in unterschiedlichen Kostenanteilen für den Wohnbereich und den gewerblichen Bereich niederschlagen kann und zudem, wie auch der Fachexperte für Immobilienbewertung in seiner Expertise vom 02.09.2020 anführt, offenbar die Bruttogeschoßfläche deutlich gekürzt wurde.

Im Zuge der Beschwerde legte die BF die Berechnung eines Gerichtssachverständigen für Immobilien vor, in der dieser unter Bezugnahme auf § 3 Abs. 2 der Grundanteils VO 2016 nach dieser Bestimmung Abweichungen von der pauschalen Aufteilung des § 2 der Grundanteils VO 2016 darstellte, indem nach § 2 Abs. 2 der Grundstückswert-VO BGBl. II Nr. 442/2015 den Grundwert mit dem dreifachen Bodenwert und dem Hochrechnungsfaktor für den ***Bezirk*** (x3) multiplizierte und den Anteil der BF an der gesamten Grundfläche der

Liegenschaft von 2363 m² darstellte. Dazu multiplizierte er die Errichtungskosten für diesen Wiener Bezirk mit 1.470,00 € mit der Fläche der Wohnung, stellte die prozentuelle Verteilung der Wertverhältnisse dar und legte dies auf den Kaufpreis der Wohnung um. Daraus resultierte nach der Pauschalwertmethode der Grundstückswert-VO 2015 ein anteiliger Grundwert für die Anteile der BF i.H.v. 5.458,57 €.

Den anteiligen Gebäudewert zu Baukosten ermittelte der Gutachter nach § 2 Abs. 3 der Grundstückswert-VO 2015 unter Berücksichtigung der Baukosten in Wien i.H.v. 1.470,00 €/m² mit 74.382,00 €.

Aus diesem Verhältnis ergab sich die Aufteilung von 93,16% für das Gebäude sowie 6,84% für Grund und Boden. Da dieser Anteil um mehr als 50 % vom Pauschalanteil von Grund und Boden nach der Grundanteils-VO 2016 abweiche und dieser daher nicht pauschal auszuscheiden sei, seien die tatsächlich ermittelten Wertverhältnisse anzuwenden.

Diese Berechnung entspricht den Grundlagen und den Methoden der Grundstückswert-VO 2015. Der erkennende Senat folgt jedoch auch bei diesem Nachweisversuch der BF im Ergebnis der belangten Behörde, wonach diese Aufteilung im konkreten Fall nicht plausibel scheint.

Vorab ist festzuhalten, dass zwar nach Sicht des Senates die Voraussetzungen für eine Überprüfung der Richtigkeit der pauschalen Bewertung nach § 3 Abs. 2 der Grundanteilswert VO gegeben erscheinen. Berechnet man den Anteil der Wohnung (66/13.081tel) und berücksichtigt die tatsächliche Fläche von 2363 m², auf der diese Wohnanlage errichtet wurde, so entfielen gedanklich auf die Wohnung eine anteilige Fläche von unter 12 m². Bei der gegenständlichen Wohnung beträgt der 30 % Anteil des Kaufpreises, den die Grundanteilswert VO pauschal für Objekte dieser Art in Orten mit mehr als 100.000 Einwohnern annimmt, mit einem Wert von 85.930,93 € für Grund und Boden. Dies ergäbe einen Wert des Grundstücksanteiles der BF von 7.208,97 €/m². Dieser Wert erscheint für sich und vor allem unter Berücksichtigung der vom Sachverständigen in seinem in der Folge erstellten Gutachten dargestellten durchschnittlichen Quadratmeterpreise in dieser Gegend so unplausibel, dass die tatsächlichen Verhältnisse in diesem Fall offenkundig erheblich vom Durchschnitt abweichen. Sie würden etwa das 2,5 bis 2,6 fache des vom Sachverständigen in seinem im weiteren Verfahren ermittelten durchschnittlichen Wertes für Grund- und Boden darstellen.

Der Umstand der erheblichen Abweichung enthebt die BF aber nicht davon, eine entsprechende Nachweisführung für den tatsächlichen Wert des Grundanteiles durchzuführen.

Der erkennende Senat geht jedoch davon aus, dass die Berechnung des Grundanteils unter Zuhilfenahme der Grundstückswert VO aufgrund der Preisgestaltung in derart großen Arealen keinen genauen Nachweis für die Aufteilung der Verkehrswerte für Zwecke der AfA Bemessung darstellen kann.

Eine solche sehr vergrößerte und pauschale Berechnung kann auf die Besonderheiten eines Neubaus in einem offenbar sehr begehrten neu zu entwickelnden Stadtteil nicht Bezug nehmen. Eine Berechnung nach der GrundstückswertVO führt damit - zumindest im gegenständlichen Fall - zu keinen plausiblen Werten für die einzelnen Bestandteile des Bauwerks. Dies ergibt sich auch daraus, dass sich bei dieser Form der Berechnung der Wert von Grund und Boden mit 7 % der Anschaffungskosten einen Grundanteils wert von 20.050,55 €; ergeben würde, was bei den oben angesprochenen rd. 12 m² einen Preis für Grund und Boden i.H.v. 1.682,09 €/m² ergäbe. Auch dieser Wert ist Umfeld der Vergleichswerte aus dem Gutachten des Sachverständigen für sich gesehen nicht plausibel, liegt doch schon der ursprüngliche Kaufpreis für das konkrete Areal im Ausmaß von 6.499 m² im Jahr 2014 (12.000.000,00 €) auf dessen Teilfläche dann die Wohnungen errichtet wurden mit 1.846,00 €/m² über diesem Wert. Deshalb folgt der erkennende Senat im Ergebnis der belangten Behörde, die den Nachweis abweichender Wertverhältnisse auch durch diese Methode nicht als gegeben erachtet.

Vor allem aber ist es im gegenständlichen Fall nicht notwendig pauschal Werte für Grundstücke und Baukosten ohne die Berücksichtigung der konkreten Umstände anzunehmen, da Kaufpreise für Grund und Boden und die fertigen Wohnungen vorliegen.

Mit dem Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG legten die BF das Gutachten eines Immobiliensachverständigen vor, der beauftragt worden war den „Grundanteil an den Anschaffungskosten zur Feststellung der AfA-Bemessungsgrundlage“ festzustellen. Der Sachverständige ging dabei nach der Differenzmethode vor, bei der der Wert von Grund und Boden festgestellt wird und sich der Gebäudewert als Differenzgröße zum Gesamtkaufpreis ergibt. Der Sachverständige begründete dies damit, dass der Wert des unbebauten Grund und Bodens sich methodisch richtig im Wege der Vergleichswertmethode ermitteln ließe und auf diese Weise zu einem genauen Ergebnis im Sinn der Rechtsprechung des VwGH führe.

Der Verkehrswert der bebauten Liegenschaft stehe in Form des tatsächlichen gesamten Kaufpreises für die weitestgehend schnell verkauften Eigentumswohnungen und die konkrete Wohnung fest. Damit seien die vom VwGH genannten Voraussetzungen, wonach der Wert von Grund und Boden unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der gesamte tatsächliche Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend dem Verkehrswert entspreche, gegeben.

Die Verhältnismethode führe bei der Ermittlung des Gebäudewertes einer Eigentumswohnung naturgemäß zu Schwierigkeiten, die umso größer seien, je größer das Gebäude sei und je mehr Eigentumswohnungen es darin gäbe.

Die acht Vergleichstransaktionen für den Wert des Grund und Bodens der gegenständlichen Liegenschaft entstammten allesamt den veräußerten Flächen der ***8*** nach Auflösung des

Bahnhof1 und Wiesenflächen zwischen 1437 m² und 6499 m² auf. (das gesamte an die ***5*** Immobilien GmbH & Co. KG veräußerte Grundstück, auf dem auch das Hochhaus errichtet wurde, in dem sich die verfahrensgegenständliche Wohnung befindet).

Dagegen führte der Fachexperte des FA für Immobilien an, dass die die gutachterliche Auswahl der Vergleichsgrundstücke widersprüchlich sei, da das Vergleichsgrundstück mit der laufenden Nr. 8 das entsprechende Grundstück sei, auf dem die gegenständliche Wohnung erbaut worden sei. Dieses Grundstück, das im gegenständlichen Fall mit einem Kaufpreis von 12.000.000,00 ausgewiesen worden sei, sei das Grundstück, das am 21.07.2017 um einen Kaufpreis von 26.621.000,00 verkauft worden sei.

Diesem Argument kann der erkennende Senat - wie bereits zuvor angeführt - nicht folgen. Wie bereits bei der Berechnung der BF im Erstverfahren dargestellt, entspricht der Kaufpreis von 26.621.000,00 € im Jahr 2017 nicht dem Kaufpreis für Grund und Boden für dieses Grundstück. Vielmehr enthält dieser Wert aufrechte Baubewilligungen, vor allem aber bereits zum Großteil fertig gestellte Immobilien, während der Sachverständige die Grundwerte für das unbebaute Grundstück aufgewertet mit 14.950.000,00 € ermittelt hatte. Diese Aufwertung umfasst auch das gegenständliche Teilgrundstück selbst. Wie im Sachverhalt dargestellt war zum damaligen Zeitpunkt noch keine Entwicklung der Liegenschaften erfolgt. Die Baubewilligungen für dieses Grundstück wurden konkret erst ein Jahr später vergeben.

Der erkennende Senat kann daher im Wertansatz des Sachverständigen für dieses Grundstück Nr. 8 im Gutachten keinen Ermittlungsfehler und schon gar keinen Verstoß des Sachverständigen gegen Standesregeln erblicken, den der Fachexperte des FA für Immobilien vermutete.

In weiterer Folge leitete der Gutachter den Preisanstieg der unbebauten Grundstücke anhand des Preisanstieges von Eigentumswohnungen im Nahebereich in den Jahren 12/2013-6/2018 ab und ermittelte so entsprechende prozentuelle Zuschläge für die Grundstücke.

Diese Zuschläge, wählte der Sachverständige deswegen, weil die Preise für Baugrundstücke laut IPS nur für freistehende Einfamilienhäuser auf 600 bis 800 m² Grundfläche gelten würden und daher für den gegenständlichen Fall nicht aussagekräftig seien, die Preise für „Grundstücke Betriebsansiedlung“ ebenso wenig in Frage kämen und es lediglich um die (prozentuellen) Preisänderungen bei Eigentumswohnungen im Erstbezug gehe, die auch die Änderung des darin jeweils enthaltenen Bodenpreises abgebildet seien.

Unterschiedliche Größen der Liegenschaften und Unterschiede in deren Bebaubarkeit berücksichtigte er mit Zu- oder Abschlägen im Vergleich zum Bewertungsobjekt, adaptierte die ermittelten Kaufpreise nach diesen Kriterien.

Gegen dieses Gutachten wurde in der Expertise des Fachexperten für Immobilienbewertung vom 02.09.2020 im Wesentlichen vorgebracht, dass sich die acht ins Treffen geführten Vergleichsgrundstücke vom Bewertungsobjekt sowohl von der Flächenwidmung als auch vom Bebauungsplan, was insbesondere die Bauklasse betreffe ebenso wie von der Größe, der Lage und vom Erwerbszeitpunkt erheblich bis wesentlich unterschieden. Die in diesem Zusammenhang in Ansatz gebrachten pauschalen prozentuellen Zu- und Abschläge seien nicht nachvollziehbar und somit nicht auf Schlüssigkeit zu überprüfen.

Die gewählten Wertanpassungen über Zu- und Abschläge scheinen dem Senat von der Bewertungsmethode her schlüssig.

Der erkennende kann Senat in den Unterschieden von Größe, Lage und Erwerbszeitpunkt der Grundstücke und deren Adaptierung keinen Ermittlungsfehler des Sachverständigen sehen, da genau auf Grund dieser Unterschiede die entsprechenden im Gutachten detailliert dargestellten Aufwertungen der Liegenschaften über die Jahre erfolgt sind.

Die vom Gutachter angesetzten Zu- und Abschläge zur Anpassung der für die verschiedenen Vergleichsgrundstücke gültigen Bauklassen iHv. je 10 % je niedrigerer Bauklasse stellen nach Sicht des erkennenden Senates notwendige Anpassungen dar, die - da es für die Bemessung dieser Zu- und Abschläge keine Tabellen oder Normwerte für einzelne Lagen in einem Entwicklungsgebiet wie diesem damals gab - eine logisch schlüssige Anpassung dar. Der Senat folgte dabei den Argumenten der BF wonach pauschale Prozentsätze in gewähltem Abstand üblich seien und hier dadurch gestützt würden, dass die Preisunterschiede der verglichenen Grundstücke vor der Anpassung wegen der unterschiedlichen Widmungskategorie keinen Zusammenhang mit der jeweiligen Widmung erkennen ließen und damit die die damaligen Preise gut abgebildet worden seien. Dies gilt aus Sicht des erkennenden Senates umso mehr, als die belangte Behörde ihre pauschale Kritik an diesem System der Zu- und Abschläge weder in der Expertise des Fachexperten für Immobilien noch in der mündlichen Verhandlung konkretisierte.

Das Ausscheiden von Ausreißerwerten von mehr als 35 % nach oben oder nach unten (dies betraf ein Vergleichsgrundstück) ist für eine Durchschnittsbewertung logisch und schlüssig.

Berücksichtigt man weiters, dass der vom Experten für Immobilienbewertung dargestellte deutlich höhere Kaufpreis für ein beinahe fertiggestelltes Gebäude naturgemäß nicht mit den vom Sachverständigen gewählten unbebauten Grundstücken vergleichbar ist, stellt der vom Sachverständigen ermittelte Vergleichspreis von 2.864,00 €/m² für Juni 2018 einen mängelfrei ermittelten Preis für Grund und Boden des verfahrensgegenständlichen Gebäudes dar.

Diesen Quadratmeterpreis rechnete der Sachverständige auf die Nutzfläche der Liegenschaft und in weiterer Folge auf den Nutzflächenanteil der Liegenschaft um, was zu einem

Grundkostenanteil von 33.818,49 € oder einem Prozentanteil von 11,81 % an den Anschaffungskosten führte.

Zur Verprobung führte der Sachverständige eine Berechnung nach den Nutzwertanteilen durch, die bei gleichen Grundkosten der Liegenschaft einen Anteil von 11,92 % oder 34.144,80 € an den Anschaffungskosten der betreffenden Wohnung ergaben. Gerundet teilte der Sachverständige daher die Anschaffungskosten der Wohnung in einen Grundanteil von 12% und einen Gebäudeanteil von 88% auf.

Festzuhalten ist weiters, dass der Sachverständige das Ergebnis seiner Berechnungen der Bauträgersgesellschaft übermittelte und diese ihm bestätigte, dass die interne Kalkulation von einem ähnlichen Aufteilungsverhältnis ausgegangen war. (14% für Grund und Boden, 86% für das Gebäude)

Mit eben dieser Verprobung hat der Sachverständige die Schlüssigkeit seiner Wertermittlung für Grund und Boden und das daraus resultierende Aufteilungsverhältnis, die naturgemäß eine Schätzung innerhalb einer gewissen Bandbreite darstellen muss, für den erkennenden Senat bestätigt.

Zu klären bleibt somit aus Sicht des erkennenden Senates lediglich, ob die im Gutachten gewählte Methode (Differenzmethode) nach der Rechtsprechung des VwGH gegenständlichen Verfahren angewendet werden kann und somit der Nachweis abweichenden Wertverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Vergleich zur GrundanteilsVO durch dieses Gutachten geglückt ist.

Nach dem Verständnis des erkennenden Senates ist aus der Judikatur entgegen der Auffassung der belangten Behörde und des Fachexperten für Immobilienbewertung keineswegs ein Vorzug für die Wertermittlung nach der Sachwertmethode oder gar eine gänzliche Unzulässigkeit der Differenzmethode zu erkennen. Der VwGH geht vielmehr davon aus, dass auch die Differenzmethode bei der Feststellung des Wertes von Grund und Boden in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen kann, in denen der Wert von Grund und Boden unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der gesamte tatsächliche Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihren Verkehrswert entspricht. Würden diese beiden Voraussetzungen nicht zutreffen, so ist der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt und in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Grund und Boden aufgeteilt wird. (VwGH vom 07.09.1990, 86/14/0084) Der Gerichtshof akzeptiert somit grundsätzlich beide Methoden zur Wertermittlung, wesentlich ist die Erzielung eines wirklichkeitsnahen Ergebnisses nach den oben genannten Kriterien (VwGH vom 10.07.2019 96,94/15/0044, VwGH vom 21. September 2006, 2002/15/0113).

Wie oben dargestellt lassen sich aufgrund der Ermittlung durch den Sachverständigen die Werte der unbebauten Grundstücke aufgrund des nahezu einheitlichen Verkaufsvorganges der diesen Verkäufen zwischen 2013 und 2017 zugrundeliegt ebenso unbedenklich feststellen, wie die Werte der Wohnungen, die innerhalb kurzer Zeit weitestgehend abverkauft worden sind.

Der erkennende Senat hat somit im gegenständlichen Fall keine Bedenken das vom Sachverständigen nach der Differenzwertmethode erstellte Gutachten der Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude zugrunde zu legen.

Zum Argument der Amtsbeauftragten, dass bei der Differenzmethode die Wertsteigerungen von Grund und Boden außer Ansatz blieben, ist auszuführen, dass die Amtsbeauftragte aus Sicht des erkennenden Senates in diesem Fall unberücksichtigt lässt, dass der Sachverständige in seinem Gutachten sehr wohl Wertsteigerungen für Grund und Boden anhand der Wertsteigerungen von Eigentumswohnungen in diesen Jahren berücksichtigt hat. Der von ihm gezogene Schluss, dass bei steigenden Preisen für Wohnungen auch die Grundstückswerte um diese Prozentsätze steigen würden ist aus Sicht des erkennenden Senates nicht zu beanstanden und entkräftet bereits für sich dieses Argument der Amtsbeauftragten.

Zudem ist festzuhalten, dass der Sachverständige bei der Feststellung der Grundwerte auf die Berücksichtigung eines Bebauungsabschlages verzichtet hat. Auch dadurch wird eine weitere Wertsteigerung von Grund und Boden berücksichtigt, die sich letztlich im Ergebnis durch die vom Sachverständigen vorgenommene Plausibilisierung des Ergebnisses durch die Bauträgersgesellschaft als richtig erweist.

Die Nachfrage durch den Sachverständigen, der zwar die entsprechenden anteiligen Kaufpreise von der Bauträgersgesellschaft nicht erhalten konnte, aber von dieser die Bestätigung erhielt, dass der Bauträger in seiner internen Kalkulation von ähnlichen Wertverhältnissen (14% für Grund und Boden und 86% für das Gebäude) ausgegangen sei, stützt seine Berechnungen zusätzlich. Da jedes Gutachten eine Schätzung darstellt, hat der erkennende Senat keine Bedenken, die genaue und aufwändige Ermittlung der Wertverhältnisse des Sachverständigen seiner Beurteilung zugrunde zu legen.

Somit verbleibt im Ergebnis, dass die BF in diesem Verfahren durch die Vorlage eines mängelfreien Gutachtens nach der in diesem Fall anwendbaren Differenzwertmethode nachgewiesen hat, dass die Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude bei der gegenständlichen Wohnung nicht nach der Grundanteilswert VO 2016 mit 30% für Grund und Boden und 70% für das Gebäude vorzunehmen ist, sondern in einem Verhältnis von 12% für Grund und Boden und 88% für das Gebäude.

Zudem darf nochmals darauf hingewiesen werden, dass eine Abweichung von der Grundanteilswert VO 2016 im gegenständlichen Fall schon dem Grunde nach plausibel erscheint. Eine VO, die eine Differenzierung des Anteiles des Grundwertes lediglich bei 10

Wohneinheiten vornimmt, muss bei derart großen Objekten mit 155 Wohnungseigentumseinheiten (davon 140 Wohnungen) auf kleinem Raum notwendigerweise unscharf sein, eine Abweichung ist bei diesen Größenverhältnissen wohl eher die Regel als die Ausnahme.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. a) und lit. d) EStG 1988 sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

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.

Gemäß § 1 der dazu ergangenen 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 (GrundanteilVO 2016) ist ohne Nachweis der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln:

Für Objekte mit mehr als zehn Wohneinheiten in Städten mit mehr als 100.000 Einwohnern und Grundstückspreisen von mehr als 400,00 € wird nach § 2 Abs. 2 der GrundanteilVO 2016 eine pauschale Aufteilung von Gebäude und Grund und Boden im Verhältnis 70% zu 30% verordnet.

Nach dem Ergebnis der letzten Volkszählung (2011, BGBl II 2013/181) hat die Gemeinde Wien mehr als 100.000 Einwohner, alle weiteren Voraussetzungen treffen ebenfalls zu.

Gemäß § 3 Abs. 1 GrundanteilVO 2016 ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens 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.

Gemäß § 3 Abs. 2 GrundanteilVO 2016 ist der Anteil des Grund und Bodens 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.

Wie oben dargestellt haben die BF im Beschwerdeverfahren ein Gutachten erstellen lassen, um den für die AfA Bemessung auszuscheidenden Grundanteil gemäß § 3 Abs. 1 GrundanteilVO 2016 nachzuweisen.

In der Beweiswürdigung wurde dargestellt, warum dieses Gutachten aus Sicht des erkennenden Senates den Regeln der Immobilienbewertung entspricht und die vom Fachexperten für Immobilienbewertung angeführten Fehler nicht vorliegen. Dieses Gutachten war daher der Sachverhaltsermittlung zugrunde zu legen.

Der Beschwerde war daher im Sinne der Abänderung des Beschwerdebegehrens im Vorlageantrag stattzugeben.

Der erkennende Senat folgt dem vom Sachverständigen erstellten Gutachten und der darin erfolgten Aufteilung der Anschaffungskosten von netto gesamt 286.436,44 €. Von diesen Anschaffungskosten entfällt ein Anteil von 34.372,37 € auf Grund und Boden, ein Anteil von 252.064,07 € auf den Gebäudeanteil der Wohnung. Die AfA von 1,5% beträgt damit 3.780,96 €.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Frage der Vergleichbarkeit der herangezogenen Grundstücke, der vom Sachverständigen herangezogenen Zu- und Abschläge für die Bewertung der Grundstücke stellen Sachverhaltselemente bzw. deren Würdigung dar.

Hinsichtlich der Anwendung der Differenzmethode auf die Liegenschaftsbewertung im konkreten Fall stützt sich das gegenständliche Erkenntnis auf die im Begründungsteil angegebenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 24. Oktober 2022