

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, Franz-Liszt-Gasse 25-27, 7100 Neusiedl/See, über die Beschwerde vom 6. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Jänner 2020 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob bei einem parifizierten Haus, dessen Wohnungseigentümer im Rahmen eines „Mietenpools“ ihre Wohnungen vermieten, der Grundanteil pauschal mit 30 % (§ 2 Abs 2 TS 1 GrundanteilIV) oder nach den von der Beschwerdeführerin (Bf) behaupteten tatsächlichen Verhältnissen mit 20 % der Anschaffungskosten anzusetzen ist.

Die Bf stützt sich dabei auf ein Bewertungsgutachten, das für eine 48 m² große Wohnung im streitgegenständlichen Haus angefertigt worden ist, für die ein Verkehrswert von 189.000 Euro und darin enthalten ein Bodenwert von 38.282,50 Euro (20,26 %) errechnet worden ist.

Die belangte Behörde befindet grundsätzlich die Bewertung anhand einer Wohnung als tauglich, weil alle Wohnungen neu und zur selben Zeit errichtet worden waren und damit bei allen Wohnungen ähnliche Verhältnisse gegeben seien. Für die belangte Behörde sei aber nicht nachvollziehbar, weshalb im Gutachten eine Marktanpassung ausschließlich auf den Gebäudewert und nicht auch auf den Wert von Grund und Boden vorgenommen worden ist, zumal die Einstellung einer Marktanpassung in der Lehre umstritten sei. Der Grundanteil liege

vor Marktanpassung bei 28,87 %, und mangels erheblicher (> 25 %) Abweichung sei der Wert laut Grundstücksverordnung anzusetzen.

Dem gegenüber führt die Bf in der Beschwerde aus, der Kaufvertrag über die gesamte Liegenschaft weise einen Gesamtkaufpreis von 2.390.000 Euro aus, der gemäß Beilage A) zum Kaufvertrag zu 503.600 Euro auf das Gebäude und zu 1.886.400 Euro auf den Grund und Boden entfalle. Zum Gutachtensstichtag valorisiert ergäbe das einen Grundkostenanteil von 17,18 % bezogen auf den Gesamtkaufpreis bzw von 13,56 % bezogen auf den Kaufpreis des Grundstückes. Anders, als die belangte Behörde behauptete, sei keine Marktanpassung erfolgt, sie diene im Sachwertverfahren lediglich als Vergleich. Basis des Verkehrswertes sei, weil es sich um ein Ertragsobjekt handle, der Ertragswert, in dem alle Marktparameter berücksichtigt seien.

Im Rahmen der abweisenden Beschwerdevorentscheidung rügt die belangte Behörde, der als angemessen erachtete Ansatz von 750 Euro Grundkostenanteil pro m² sei nirgendwo begründet worden. Vielmehr stelle sich heraus, dass der Quadratmeterpreis für Grund und Boden im Jahr 2015 bei 1.192 Euro gelegen sei (1.582 m² / 1.886.400 €), was sich auch mit Werten aus anderen Quellen decke (bspw 1.183,45 €/m² laut immopreisatlas.at). Lege man aufgrund der außerordentlich guten öffentlichen Verkehrsanbindung nun 1.200 Euro Quadratmeterpreis zugrunde, liege der Grundwertanteil wiederum bei knapp 30 %.

Im Vorlageantrag gibt die Bf an, dem Gutachten liege wie dort ausgeführt das Residualwertverfahren zugrunde, das Residuum ist dem Vorlageantrag beigelegt. Die behördliche Argumentation unterliege zudem einem Denkfehler, wenn der Bodenwert pro Quadratmeter Grundstücksfläche berechnet werde, denn der Grundkostenanteil ermittle sich als Verkehrswert dividiert durch die Anzahl erzielbarer Wohnnutzfläche. Dazu zitiert die Bf aus *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, 166: „[...] Für die Ermittlung des Bodenwertanteils einer Wohnung werden die Kaufpreise von Grundstücken, die für den Mehrwohnungsbau gewidmet sind bzw genutzt werden, erhoben. Zusätzlich ist die für die Vergleichsgrundstücke bewilligte bzw zwischenzeitlich errichtete Wohnfläche zu recherchieren. [...] Der Grundkostenanteil je m² Wohnfläche stellt jenen Wertansatz dar, den ein Bauträger bereit ist, als Grundkostenanteil für einen m² erzielbarer Wohnfläche zu bezahlen. [...] Der Bodenwert eines Grundstückes, welches der Errichtung eines Mehrwohnungshauses dient, kann auch mit dem Residualwertverfahren ermittelt werden, bei dem der tragfähige Grundstückswert errechnet wird.“ Nochmals verwiesen wird auf eine Stellungnahme des Sachverständigen, die lautet: „Da wir eingangs nicht über diese tatsächlichen Daten (Kaufvertrag aus 2015) verfügt haben raten wir in diesem Fall dringend dazu den Grundkostenanteil für die Wohneinheiten dem tatsächlich gezahlten und gemäß gültigem VPI valorisierten Kaufpreis anzupassen und für diese Wohneinheit mit 13,56 % auszuweisen.“

Eine Nachfrage des Richters bei der belangten Behörde, ob die antragsgemäße Veranlagung der beiden Folgejahre den Schluss zuließe, die Behörde sei mittlerweile den Argumenten der Bf gefolgt, beantwortet das Finanzamt dahingehend, dass die Folgejahre bloß irrtümlich erklärungskgemäß veranlagt worden seien.

Da seitens des Bundesfinanzgerichtes der von der Bf begehrte Ansatz als nicht unplausibel erachtet wird, ist die Bf aufgefordert worden, ihr Begehren zu substantiieren. Das vorliegende Gutachten erschien dem erkennenden Richter nämlich ungeeignet, weil es sich bei der Bewertung nicht einmal ansatzweise mit der Bewirtschaftungsart des Anlageobjektes (Mietenpool) befasst hat.

Im Rahmen der Beantwortung legte die Bf die Stellungnahme eines weiteren Sachverständigen vor. Dieser führt aus, mit der im Kaufvertrag festgehaltenen Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden sei bereits der Nachweis erbracht, weil es sich um den tatsächlich entrichteten Kaufpreis handle. Zudem sei unter Punkt 1 des Kaufvertrages ebenso bereits ein Grundkostenanteil von 410 €/m² ausgewiesen, welcher auf Basis des Kaufpreises und der Planung rechnerisch hergeleitet worden sei. Somit seien die absoluten Werte aus der „Tabelle Grundkostenanteilsverteilung“ vorletzte Spalte als Grundkostenanteil der jeweiligen Wohneinheiten zu sehen und vom ersten Sachverständigen nachvollziehbar hergeleitet. Die Basisverkehrswerte aus Spalte 4 könnten durch tatsächliche Ankaufspreise der einzelnen Wohneinheiten ersetzt werden, womit sich eine Berechnung der Grundkostenanteile aufgrund tatsächlicher Kaufpreise sowohl der Wohneinheiten als auch des Grundstückes ergebe. Erforderlichenfalls könne eine derartige Aufstellung beigebracht werden. Zur Anmerkung des BFG, ein Gutachten, das sich nicht einmal ansatzweise mit der Bewirtschaftungsart des Anlageobjektes auseinandersetzt, sei wertlos, führt der weitere Sachverständige aus, das Vorhandensein eines Mietenpools habe keinen Einfluss auf die maßgeblichen Werte, weil es sich um tatsächliche Kaufpreise handle und der Bewirtschaftungsart als Anlageobjekt durch das Ertragswertverfahren entsprochen worden sei.

Die belangte Behörde wiederholt ihre Ansicht, eine in einem privatrechtlichen Kaufvertrag niedergeschriebene Aufteilung des Kaufpreises sei kein geeigneter Nachweis entsprechend der GrundanteilV.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, bestehend aus den 26 Wohnungseigentümern der Liegenschaft ***Adr1*** (Wien ***Bez***), die einen „Mietenpool“ darstellt, wobei die Wohnungseigentümer an der Gesamtheit der Mieterträge

aller Wohnungen einen Anteil im Ausmaß ihres Miteigentumsanteils an der Gesamtliegenschaft erhalten.

Unter Vorlage eines Sachverständigengutachtens und im Rechtsmittelverfahren einer weiteren Stellungnahme eines Sachverständigen sowie des Kaufvertrages der Liegenschaft, auf der die Wohneinheiten errichtet worden sind, hat die Bf begehrt, den Grundanteil statt mit 30 % mit 20 % anzusetzen. Der entsprechende Nachweis ist ihr nicht gelungen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen. Dass der Grundanteil für das erkennende Verwaltungsgericht nicht nachvollziehbar und der Bf der Nachweis für einen bloß zwanzigprozentigen Grundanteil nicht gelungen ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Wiewohl dem zweiten Sachverständigen darin zuzustimmen ist, dass sich der Wert eines der Vermietung dienenden Objektes aus dem Ertragswert ableitet und für die Berechnung per se nicht entscheidend ist, dass es sich um einen Mietenpool handelt, ist die Glaubwürdigkeit des Gutachtens doch massiv eingeschränkt. Alleine zehn Seiten des Gutachtens befassen sich mit der Beschreibung von Wien und *****Bezirk*****, seiner Geographie, Bevölkerung, Infrastruktur und politischen Landschaft. Zwanzig Seiten beschreiben das Grundstück mit Lage, Flächenwidmung, Altlasten, Lärminfo, Anschlüssen, Baubeschreibung und Plänen. Dass bei einer derart detaillierten Beschreibung bekannter Allgemeinplätze kein Wort darüber verloren wird, dass die Verfügungsmacht des einzelnen Eigentümers durch die Verwendungspflicht zur Vermietung eingeschränkt, aber durch die Poolung der Mieten das Ausfallsrisiko vermindert ist, legt nur den Schluss nahe, dass ein formelhaftes Gutachten ohne tatsächlicher objektiver Auseinandersetzung mit den konkreten Gegebenheiten erstellt worden ist. Aufgrund dieser Formelhaftigkeit mit großem Schwerpunkt in Unwesentlichem wird dem Gutachten die Beweiskraft abgesprochen.

Der entscheidende Faktor für die Aufteilung – der Grundkostenanteil – wurde im Gutachten lapidar wie folgt begründet: „Aufgrund der exklusiven Lage wird jedoch ein Grundkostenanteil von Euro 750,--/m² als angemessener erachtet. Dieser entspricht ebenso herangezogenen Vergleichspreisen.“ Das Gutachten wurde Ende 2018 erstellt, die erwähnten herangezogenen Vergleichspreise bleiben im Dunklen. Erst mit dem Vorlageantrag vom 15.6.2020 wird ein Berechnungsblatt „Residualwertmethode – Tragbarer Bodenwert“ vorgelegt, das angeblich Grundlage für den im Gutachten angesetzten Grundanteil gewesen sein soll. Entsprechende Querverbindungen zwischen diesem Berechnungsblatt und dem Gutachten sind jedoch nicht ersichtlich. Die nunmehrige Behauptung, es sei das Residualwertverfahren angewendet worden, steht zudem im Widerspruch zum Wortlaut des Gutachtens, dass die Vergleichspreismethode herangezogen worden sei. Damit bleibt die Behauptung im Gutachten eine nicht nachvollziehbare Schätzung ohne fundierte Begründung.

Die Bf führt selbst aus, der Grundkostenanteil je m² Wohnfläche stelle jenen Wertansatz dar, den ein Bauträger bereit sei, als Grundkostenanteil für einen m² erzielbarer Wohnfläche zu bezahlen. Nirgendwo im Gutachten oder in den sonstigen vorgelegten Unterlagen ist jedoch ersichtlich, welche Wohnfläche letztlich erzielbar war bzw erzielt wurde. Es liegen nur die Quadratmeter einer mit dem Gutachten bewerteten Wohnung und die Grundstücksgröße laut Grundbuchauszug vor. Ein nachvollziehbarer Wert kann nicht festgelegt werden, wenn der entscheidende Grundparameter gar nicht dargelegt wird.

Der zweite Sachverständige meint, aus jener Passage des Kaufvertrages, die lautet: „Sofern eine rechtsgültige Baubewilligung mit einer Nettowohnnutzfläche (exklusive Allgemein- bzw. Nebenflächen, Terrassen, Loggien, Balkone) von mehr als 3.335 m² erzielt wird, verpflichtet sich die Käuferin zu einer nachträglichen Kaufpreisnachbesserung in der Höhe von € 410,00 pro Quadratmeter zusätzlich erzielter Netto-Wohnnutzfläche“, ergebe sich, dass ein Grundkostenanteil von 410 Euro ausgewiesen sei. Wieso aber die Kaufpreiserhöhung für über eine bestimmte Bebauung hinausgehende Quadratmeter gleichzusetzen wäre mit dem Grundkostenanteil, lässt sich nicht nachvollziehen. Ebenso wenig ist dieser vereinbarten Zuschlagszahlung per se zu entnehmen, dass es sich um den Grundkostenanteil handelt.

Dem Sachverständigen ist auch nicht darin zuzustimmen, dass die durch zwei Vertragsparteien niedergeschriebene Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude den Nachweis für den Grundanteil liefert. Der Kaufvertrag ist eine privatrechtliche Urkunde und damit ein Beweismittel. Die Aussagekraft von Beweismitteln wird im Rahmen der freien Beweiswürdigung bestimmt. Mangels näherer Begründung oder Berechnung der von den Parteien getroffenen Aufteilung ist durch die vertraglich vereinbarten Zahlen kein nachvollziehbarer Beweis dafür erbracht, dass diese Werte auch einem objektivierten Maßstab standhielten.

Letztlich steht die Aussage, der Grundkostenanteil sei mit 410 Euro festgesetzt, im Widerspruch zu den im Gutachten angesetzten 750 Euro. Damit liegen schlussendlich zwei weit auseinander klaffende Werte vor, von denen keiner sachlich nachvollziehbar erscheint.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Grundsätzlich fällt die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzte Liegenschaft unter § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG, der bei Ermittlung der AfA vorsieht, einen 40%igen Anteil für den nicht abnutzbaren Grund und Boden auszuscheiden, wenn nicht die tatsächlichen Verhältnisse offensichtlich erheblich davon abweichen.

Gemäß der zu dieser Bestimmung ergangenen Grundanteilsverordnung sind bei der streitgegenständlichen Liegenschaft abweichend von der gesetzlichen Bestimmung 30 % der

Anschaffungskosten auszuscheiden, denn die Voraussetzungen des § 2 Abs 2 TS 2 der GrundanteilV liegen unzweifelhaft vor (Gemeinde über 100.000 Einwohner, Baulandpreis mindestens 400 €/m², mehr als zehn Wohneinheiten).

Gemäß § 3 Abs 1 GrundanteilV 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.

Wie bereits ausgeführt, ist dieser Nachweis der Bf nicht gelungen. Zwar ist auch das Bundesfinanzgericht zur amtswegigen Sachverhaltsfeststellung verhalten (§ 269 Abs 1 iVm § 115 Abs 1 BAO), doch endet diese Ermittlungspflicht dort, wo die Beweislast von Rechts wegen einer Partei aufgetragen wird.

Amtswegig wäre der Pauschbetrag nur dann nicht heranzuziehen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Erheblich ist eine Abweichung um zumindest 50% (vgl § 3 Abs 2 GrundanteilV).

Gegenüber dem pauschal ermittelten Wert von 30 % stellen 20 % nur ein Abweichen um 1/3 dar, was nicht erheblich ist. Auch, wenn die begehrten 20 % dem Gericht im Beweisverfahren plausibel im Sinne eines denkmöglichen Wertes erschienen sind, genügt diese bloße Möglichkeit nicht. Dass der Wert richtig ist, muss eben nachgewiesen werden.

Der in weiterer Folge seitens der Bf genannte Grundanteil von 13 % wäre zwar eine Abweichung um zumindest 50 % vom Pauschalwert, doch ist die Herleitung dieses Wertes derart unsubstantiiert, dass gar nicht daran gedacht werden könnte, diesen Anteil als offenkundig anzusehen.

3.2. 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.

Entscheidungswesentlich war hier die Beweiswürdigung der vorgelegten Urkunden und somit eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 19. Juli 2023

