

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Prof. Dr. Josef Schlager Wirtschaftstreuhand GmbH, Freistädter Straße 313, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. September 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Einkommensteuerbescheid 2021** vom 22. September 2022 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2021 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit einem Betrag von – 4.580,25 € berücksichtigt.

In der gesonderten **Bescheidsbegründung** wurde hierzu folgendes ausgeführt:

Der Grundanteil der Anschaffungskosten für das vermietete Objekt sei in Anlehnung an § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 gemäß § 2 Abs. 1 Grundanteilsverordnung 2016 ermittelt und in der Höhe von 20% (71.375,52 €) berücksichtigt worden.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und die Grundanteilsverordnung 2016 würden auf ein aufgrund konkreter Parameter der Gemeinde vermutetes Verhältnis der Verkehrswerte von Grund und Boden einerseits sowie des Gebäudes andererseits abstellen. Zur Widerlegung könne im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nur ein auf dem jeweiligen Verkehrswert beruhender Nachweis geeignet sein. Ein Nachweis für eine nach objektiven Maßstäben - unter Berücksichtigung der Verkehrswerte des Grund und Bodens respektive des Gebäudes - erfolgten Aufteilung, der zufolge ein geringerer Anteil auszuscheiden wäre, sei nicht erbracht worden.

Es würde sich kein Anhaltspunkt für ein offenkundig erhebliches Abweichen des auf die vorliegende Wohnung entfallenden Grundanteils finden. Von der Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall solle gemäß höchstgerichtlicher Rechtsprechung nur in besonderen Fällen, "Extremfällen", abgegangen werden (siehe BFG RV/7105055/2019 sowie RV/7100416/2021).

Im Zuge der Vorbescheidkontrolle sei kein Nachweis im Sinne der obigen Ausführungen erbracht worden, dass eine offenkundige Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse entsprechend § 16 Abs. 1 Z 8 vorliegen würde.

Da es sich bei den geltend gemachten Kosten für den verlegten Parkettboden um einen Mehraufwand handle, der auf Tätigkeiten zurückzuführen sei, welche zur erstmaligen bestimmungsgemäßen Nutzbarmachung des Wirtschaftsgutes führen, seien die Aufwendungen in der Höhe von 3.859,97 € den Anschaffungskosten hinzugerechnet und entsprechend bei der Berechnung der Abschreibung für Abnutzung (AfA) berücksichtigt worden.

Die Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung seien folglich auf einen Gesamtbetrag in der Höhe von 2.997,72 € gekürzt worden.

Grundlage für die Berechnung der Abschreibung für Abnutzung (AfA) würden somit Anschaffungskosten in der Höhe von 356.877,58 € bilden, für die, vermindert um den Anteil des Grund und Bodens in der Höhe von 71.375,52 € eine jährliche Abschreibung in der Höhe von 4.282,53 € (1,5%) ermittelt worden sei.

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2022 wurde **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 eingereicht.

Die Berechnung des Grundanteiles von 5% sei bei der Beantwortung des Ergänzungsersuchens zur EStE 2021 dargelegt worden. Aus dieser Berechnung sei ersichtlich, dass sich bei Anwendung der Grundanteils-VO (Grundanteil von 20%) ein rechnerischer Quadratmeterpreis für die Eigentumswohnung von rd. 950,00 € ergeben würde. Es sei offenkundig, dass in der entsprechenden Lage ein solcher Preis im Jahr 2020 erheblich von den tatsächlichen Quadratmeterpreisen abweichen würde.

Aufgrund dieser Tatsache sei in der Erklärung der Grundanteil mit 5% angesetzt worden, da es sich um eine offenkundige Abweichung iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG handle.

Hinzuweisen sei ergänzend darauf, dass außerdem noch eine Tiefgarage und ein Keller vorliegen würde; die Berücksichtigung dieser Geschoße würde den Grundanteil noch weiter

reduzieren.

Anzumerken sei außerdem, dass eine Ermittlung gemäß der Grundstückswertverordnung (BMF-Infos vom 12.5.2016 und 18.7.2017) unter Beachtung des mehrgeschossigen Baus zu einem noch niedrigeren Wert als der angesetzten 5% führen würde.

Der Ansatz eines Grundanteiles von 5% würde rechnerisch immer noch einen Quadratmeterpreis von rd. 237,00 € ergeben.

Die Details zu dieser Berechnung würden dem Finanzamt vorliegen. Würden weitere Details zur übermittelten Berechnung nötig sein sollen, würden diese gerne bereitgestellt werden können.

Das pauschale Aufteilungsverhältnis würde nicht zur Anwendung kommen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, d.h. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen würden. Dies würde im zugrundeliegenden Fall vorliegen, da offenkundig sei, dass ein Quadratmeterpreis von 950,00 € in der gegenständlichen Lage nicht vorliegen würde.

Es könne bei der Bestimmung des anzusetzenden Grundanteiles zu keiner sachgerechten Lösung kommen, wenn die Tatsache völlig negiert werde, ob es sich um eine Wohnung in einem mehrgeschossigen Gebäude oder z. B. um ein einzelnes Haus handle.

Ebenso müsse bei der Bestimmung des Grundanteiles die konkrete Anzahl der Stockwerke miteinfließen. Auch in einem Gutachten zur Bestimmung des Grundanteiles würde schließlich berücksichtigt werden müssen, ob etwa ein Bungalow vorliege oder z. B. ein Gebäude mit 15 Stockwerken.

Es sei offenkundig, dass ein Ansatz des Grundanteiles nach den sehr willkürlichen Prozentsätzen der Grundanteils-VO nur in Ausnahmefällen zu einem realistischen Ergebnis für ein konkretes Objekt führen könne (insbesondere bei Eigentumswohnungen). Dass der für ein konkretes Objekt anzusetzende Grundanteil genau 20%, 30% oder 40% betrage oder nahe an diesen Werten liege, werde eher selten der Fall sein.

Der Aussage in Rz 6447 EStR, dass ein Grundanteil von weniger als 20% nicht plausibel sei, könne nicht zugestimmt werden. Die Aussage würde völlig negieren, dass z. B. bei einem Gebäude mit 15 Stockwerken nicht für jede übereinanderliegende Eigentumswohnung derselbe Grundanteil angesetzt werden könne als etwa bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung in einem zweigeschossigen Wohnbau. Bei sturer Anwendung der Werte aus der Verordnung würden sich hier bei einzelnen Objekten teilweise rechnerisch Grundstückspreise von mehr als 10.000,00 € pro Quadratmeter ergeben. Konkrete Beispiele aus der Praxis würden vorliegen.

EStR Rz 6447:

Das pauschale Aufteilungsverhältnis komme allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen werde, oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, d.h. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen würden. Für das Vorliegen einer erheblichen Abweichung sei

vor allem auf die Größe und den Zustand des Gebäudes im Verhältnis zur Grundfläche abzustellen.

BFG RV/7100416/2021:

Es sei ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hätte und hierzu jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen sei (z. B. VwGH 28.5.2015. 2012/15/0104).

Eine erhebliche Abweichung müsse "offenkundig" sein, was nur bedeuten könne, dass eine zumindest 50%-ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit festgestellt werden könne.

Denkbar wäre dies etwa bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfallen würde (Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 40). Auch wenn davon auszugehen sei, dass mit zunehmender Anzahl der Wohneinheiten der Anteil der einzelnen Wohnung am Grund sinke, müsse aber auch in solchen Fällen gerade ein erhebliches Abweichen offenkundig sein.

Jakom § 16 Rz 40:

Dies gelte nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen würden. Denkbar wäre dies etwa bei unverhältnismäßig großen Grundstücken oder bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfallen würde.

Es werde daher höflich ersucht, den Grundanteil entsprechend der eingereichten Erklärung mit 5%, höchstens aber mit 10%, anzusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 2. Februar 2023 wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde dargestellt, dass die seitens des Steuerberaters dargestellte Aufteilungsmethode seitens der Abgabenbehörde nicht anerkannt werden könne, da es sich hier um die Differenzmethode handle, die auch seitens der Rechtsprechung des VwGH nur im Randbereichen bejaht werde. Die Differenzmethode könne nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen, in dem der Wert von Grund und Boden (unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend dem Verkehrswert entsprechen würde. Es seien somit immer zwei Parameter notwendig, die dem tatsächlichen Marktwert entsprechen würden. Würden diese beiden Voraussetzungen nicht zutreffen (bei Immobiliengeschäften unter bzw. über dem Verkehrswert), so sei der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben. Der

Verkehrswert der gesamten Liegenschaft müsse festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt werden. Bei dieser Methode werde vermieden, dass das Wertverhältnis zwischen Gebäudewert und Wert von Grund und Boden in jenen Fällen unrealistisch verzerrt werde, in denen ein besonderes Interesse von Käufer oder Verkäufer, ein Naheverhältnis zwischen diesen oder das Verhandlungsgeschick eines der Vertragspartner zu einem vom Verkehrswert mehr oder weniger stark abweichenden Kaufpreis führen würde.

Für die Ermittlung des Grundanteiles würden folgende 4 Möglichkeiten zur Verfügung stehen:

1. 40% nach der gesetzlichen Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988
2. 20 %, 30 % oder 40 % nach der Grundanteilsverordnung
3. Nachweis eines abweichenden Anteiles mittels SV-Gutachten
4. Ermittlung gem. § 2 Abs. 2 und 3 Grundstückswertverordnung (GrWV 2016) (liege hier der Grundanteil unter 20 %, würde diese Berechnung nicht als taugliches Wertermittlungsverfahren gelten und es würde wieder die Grundanteilsverordnung gelten).

Die vom Steuerberater vorgelegte Aufteilung sei nicht anzuerkennen. Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses könne z. B. durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten unterliege der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes würden aber auch entsprechend dem Verhältnis vom Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden können, sofern eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheinen würde. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20% des Gesamtkaufpreises würde jedenfalls nicht plausibel erscheinen. In diesem Fall sei keine Glaubhaftmachung erbracht worden. Es seien daher die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß Grundanteilsverordnung 2016 anzuwenden.

Die Aufteilung hätte im Verhältnis 20/80 zu erfolgen. Ein Gutachten mit einer anderen Aufteilung sei nicht vorgelegt worden. Der Anteil Grund/Boden würde nach Ansicht des Finanzamtes 71.375,52 €, der des Gebäudes 285.502,06 € betragen.

Mit **Eingabe vom 15. Februar 2023** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Ergänzend zum Vorverfahren wurde weiters ausgeführt, dass im Erstbescheid die zum Grundanteil vor Ergehen des Bescheides gegebenen Informationen scheinbar negiert worden seien:

„Es findet sich kein Anhaltspunkt für ein offenkundig erhebliches Abweichen des auf die vorliegende Wohnung entfallenden Grundanteils.“

Diese Aussage sei insofern bemerkenswert, als klar sein hätte müssen, dass für das vorliegende Objekt weder ein Quadratmeterpreis für Grund und Boden von mehr als 500,00 € realistisch sei, noch, dass eine Wertsteigerung des Käufers in Bezug auf den Grundpreis von 200% (der dreifache Wert von 185,00 € laut Kaufvertrag vom 28.3.2019) in einem Zeitraum von weniger als 18 Monaten erzielbar sein werde. Bereits die für einen Grundanteil von 10% rechnerisch nötige Wertsteigerung von 46% scheine für diesen Zeitraum sehr hoch zu sein.

Den Ausführungen des Erstbescheides, dass vom pauschalen Ansatz nur in „Extremfällen“ abgegangen werden könne, seien kritisch zu sehen.

Im hierzu in der BVE angeführten Erkenntnis des BFG (RV/7105055/2019) werde der Begriff „Extremfall“ zwar genannt (allerdings zur Kontextgebung gleich in Anführungszeichen gesetzt), es finde sich im genannten Erkenntnis allerdings bereits im nächsten Satz die Auflösung, dass eigentlich nicht lediglich „Extremfälle“ erfasst seien, sondern dies in der Praxis tatsächlich eine Vielzahl der Fälle betreffen würde.

„Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, "Extremfällen" (vgl. Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK2016,1035), in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein.

Denkbar wäre dies etwa bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt (Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 40). Auch wenn davon auszugehen ist, dass mit zunehmender Anzahl der Wohneinheiten der Anteil der einzelnen Wohnung am Grund sinkt, muss aber auch in solchen Fällen gerade ein erhebliches Abweichen offenkundig sein.“

Siehe dazu auch die obigen Ausführungen (zu BFG RV/7100416/2021, Jakom § 16 Rz. 40).

Zum Verfahren selbst sei noch anzumerken:

Das Finanzamt hätte vor dem Erlassen des Bescheides ein Ergänzungsersuchen versendet, sich allerdings nicht eingehend mit der im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsersuchens dargelegten Thematik des Grundanteiles auseinandergesetzt. So sei leider bereits vor eingehender Würdigung der Thematik ein erstinstanzlicher Bescheid erlassen worden.

In Folge sei eine Bescheidbeschwerde eingebracht worden. Hier hätte das Finanzamt zunächst um eine Information des Bauträgers über den Grundanteil gebeten. Diese sei angefordert, aber vom Finanzamt letztendlich leider doch nicht als relevant erachtet worden.

Weiters sei vom Finanzamt kurz vor Erlassen der Beschwerdeentscheidung ein BFG-Erkenntnis genannt (RV/7102905/2022, vom 6.12.2022) und eine weitere Besprechung in den Raum gestellt worden. Dies sei insofern nicht hilfreich gewesen, als das Erkenntnis in der Findok nicht auffindbar gewesen sei. Hier sei seitens des Steuerberaters nochmal beim Finanzamt nachgefragt worden, die avisierte weitere Info sei aber ausgeblieben (lediglich ein Hinweis, dass das Erkenntnis scheinbar nicht veröffentlicht sei und noch eine Info folgen

würde). Auch die angedachte Besprechung hätte nicht mehr stattgefunden, da letztendlich vor dieser überraschend bereits die Beschwerdeentscheidung gefolgt sei.

Ein solcher Verfahrensgang sei nicht geeignet, um zu einem unbürokratischen Verfahren zu führen. Von der steuerlichen Vertretung sei von Beginn an angestrebt worden, diesen Fall auch ohne Einschaltung des BFG zu lösen. Es sei immer proaktiv das Finanzamt kontaktiert und der Tatbestand der offenkundigen Abweichung stets eindringlich besprochen worden. Die angedachte unbürokratische Lösung sei leider nicht geglückt.

Zur Beschwerdeentscheidung:

Am 27.12.2022 seien im Rahmen der Abstimmung mit dem Finanzamt dem FA weitere Unterlagen übermittelt worden (Berechnung des Grundanteiles auf Basis der Unterlagen der AREV, Erläuterungen dazu, Kaufverträge, Grundbuchauszug).

In der Beantwortung vom 27.12.2022 sei unter anderem ausgeführt worden:

„Es wurde nun in Folge der Kaufvertrag der A Wohnungs GmbH vom 28.3.2019 ausgehoben (Vertragsdatum rund eineinhalb Jahre vor dem nächsten Kauf durch die Mandantin). Hieraus ergibt sich ein Quadratmeterpreis für das betroffene Gesamtobjekt von 185,35 €.

Wenn nun angenommen wird, dass für die eineinhalb Jahre eine Steigerung des Grundwertes zu berücksichtigen ist, so kann dies in der Berechnung auf Basis der vorliegenden Daten umgesetzt werden (siehe Excel im Anhang). Selbst bei einer angenommenen Wertsteigerung von 40% (für weniger als 18 Monate wohl gemerkt), würde sich ein Grundanteil von weniger als 10% ergeben. Erst bei 46% Wertsteigerung wäre dieser Anteil höher als 10% (dies würde einen Quadratmeterpreis von 271 € in der entsprechenden Lage implizieren).

Kostenseitig würde sich erst bei Baukosten von weniger als 200.000 € für das anteilige Objekt ein Grundanteil von mehr als 10% ergeben.

Es wird daher höflich ersucht, einen Grundanteil von 10% anzuerkennen.“

Es werde in der Rechtsprechung und Literatur regelmäßig ausgeführt, dass ein Nachweis beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden könne. Der Ansicht, dass der Nachweis ausschließlich durch ein Gutachten erbracht werden könne, sei nicht zu folgen.

„Die beispielhafte Nennung lässt jedoch Raum für allfällige andere Nachweise (z. B. Bewertungsgutachten einer Bank oder eines Immobilienreuhänders, der kein gerichtlich beeideter Sachverständiger ist, Vergleichspreise zeit- und ortsnahe Veräußerungen).“
(Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 2016, 1035)

„Die BMF-Info eröffnet aber auch selbst die Möglichkeit, das (konkrete) Verhältnis von Grund- und Boden-Wert und Gebäudewert nach der zum GrEStG ergangenen Grundstückswertverordnung glaubhaft zu machen (der im Gesetz geforderte Nachweis wird hier etwas abgeschwächt). Dabei geht es vorrangig um die Frage einer erheblichen Abweichung

von mehr als 50% vom „Kategoriewert“ (siehe nächster Punkt).“

(Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 2016, 1035).

Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass § 16 EStG eine sehr klare Systematik vorgibt und keinen Nachweis verlangen würde, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig abweichen würden.

(„... Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen.“)

Insofern hätte eine Würdigung der konkreten Umstände auch durch das Finanzamt jedenfalls im Rahmen des § 115 BAO zu erfolgen.

Spätestens mit den am 27.12.2022 übermittelten Unterlagen (Berechnung des Grundanteiles auf Basis der Unterlagen der AREV, Erläuterungen dazu, Kaufverträge, Grundbuchauszug) hätte für das Finanzamt naheliegend sein sollen, dass eine offensichtliche Abweichung iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG vorliegen würde, welche gemäß § 115 Abs. 3 BAO zu würdigen sei. Dass das Finanzamt in einem solchen Fall auf ein Gutachten bestehen würde, sei im gegenwärtigen Fall überschießend.

Auch das Erkenntnis vom 24.10.2022 (RV/7103699/2020) scheine im vorliegenden Fall beachtlich.

„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.“

Eine objektive Beurteilung der Umstände des Falles würde zum Schluss führen, dass eine offenkundige Abweichung von den Grundanteilen gemäß VO vorliegen würde.

Nicht nachvollziehbar sei, wieso die Differenzmethode im vorliegenden Fall vom Finanzamt nicht als sachgemäß erachtet werde (siehe BVE).

Es werde ausgeführt, dass die Differenzmethode nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen könne, in dem der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden könne und der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend dem Verkehrswert entsprechen würde.

Ersteres sei gegeben, da ein Kaufvertrag aus dem Jahr 2019 vorliegen würde, aus welchem der Quadratmeterpreis von 185,00 € ersichtlich sei und eine Wertsteigerung von mehr als 46% bis zum nächsten Verkauf (dem Kauf durch die Mandantin) nicht realistisch sei.

Zweiteres sei ebenso gegeben, da es sich um einen Kauf zwischen fremden Dritten handeln würde.

Aus den oben angeführten Gründen sei der Bescheid des Finanzamtes mit Mängeln behaftet und die BVE sei nicht geeignet gewesen, diese Mängel zu beheben.

Es werde daher beantragt, den Grundanteil entsprechend der Ausführungen der Bescheidbeschwerde mit 10% anzusetzen (anstatt der 20% lt. von der Erklärung abweichendem Bescheid).

Es werde der Antrag auf mündliche Verhandlung beim Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit **Vorlagebericht vom 20. April 2023** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darstellung der Sach- und Rechtslage beantragte die belangte Behörde gegenständliche Beschwerde abzuweisen.

Mit **Datum 19. Dezember 2024** ersuchte der nunmehr zuständige Richter die belangte Behörde um Übermittlung einer allenfalls vorhandenen Kaufpreissammlung.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass aus weiteren Quellen doch erhebliche Abweichungen von den Ansätzen der belangten Behörde (rd. 950,00 €/m²) resultieren würden:

< Zeitschrift Gewinn: 150,00 € bis 210,00 €/m²

< statistik austria: 184,00 €/m²

< www.immobilien-oesterreich.at: 473,48 €/m²

Es sei um Stellungnahme hierzu ersucht worden.

Mit **Eingabe vom 25. Jänner 2024** wurde hierzu folgende Stellungnahme der belangten Behörde übermittelt:

„Zu 1.) Leider gibt es keine Kaufpreissammlung, aus der vergleichbare Verkäufe hervorgehen.

Zu 2., 3. und 4.) Eine Abweichung muss immer „offenkundig erheblich“ sein, d.h. die tatsächlichen Verhältnisse müssen eindeutig ersichtlich vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen. Eine solche offenkundig erhebliche Abweichung kann sich aber immer nur auf das konkrete Grundstück beziehen. Es müssen also die tatsächlichen Verhältnisse für das konkrete Grundstück so offenkundig abweichen, dass die Anwendung der GrundanteilV 2016 nicht plausibel erscheint. Der m²-Preis, der sich bei Anwendung der GrundanteilV rechnerisch ergibt (950,00 €), hat keine Aussagekraft, weil es eben ein Pauschalsatz ist.

Grundstückswerte aus dem Immobilienpreisspiegel, aus der Zeitschrift „Gewinn“ oder der Statistik Austria sind jedoch immer Durchschnittswerte von einer Gemeinde, ev. werden noch unterschiedliche Lagen berücksichtigt. Aber jedenfalls sind es nie Werte, die sich auf ein konkretes Grundstück beziehen. Es handelt sich immer um pauschale Werte.

Eine offenkundig erhebliche Abweichung bezieht sich aber immer auf die tatsächlichen Verhältnisse, also auf das jeweilige Grundstück und kann sich somit nicht durch eine pauschale Ermittlung bzw. durch einen Vergleich mit anderen pauschalen Preisspiegeln ergeben.

*Kann der Abgabenbehörde im vorliegendem Sachverhalt nicht nachgewiesen werden, dass der Grundstückswert des konkreten Grundstücks auf Grund seiner besonderen Lage oder sonstigen Gegebenheiten (Ausrichtung, Konfiguration, Bodenbeschaffenheit, Aufschließungsgrad, öffentliche Verkehrsanbindung, Flächenwidmung/Bebauungsdichte, Nutzungsmöglichkeit, Bau-Erhaltungs- bzw. Ausstattungszustand von Gebäude und Wohnung; Stockwerkslage, Besonnung, Lärmbelastung; Sicherheitsfaktor und rechtl. Zugehör: Garten/Terrasse, Balkon/Loggia, Keller, Parkplatz/Garage) **offenkundig erheblich abweicht**, ist die GrundanteilV 2016 anzuwenden.“*

Mit **Eingabe vom 17. Mai 2024** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gegenständlich ist strittig, welcher Anteil von den Anschaffungskosten einer Wohnung als Grundanteil anzusetzen ist.

Die Beschwerdeführerin erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer im Jahr 2020 erworbenen Wohnung.

Die Anschaffungskosten (inkl. Nebenkosten) der Wohnung (ca. 88m²; adaptiert ohne Eingang: 74,26m²) betragen nach einer geringfügigen Korrektur (3.859,97 €) durch die belangte Behörde unstrittig **356.877,58 €**.

Die Liegenschaft (3.055m²) in der Ort1 (Gemeinde C), auf der sich das 4-stöckige Gebäude mit insgesamt 29 Wohnungen befindet, wurde von der Errichtergesellschaft im Jahr 2019 zu einem Preis von 185,00 €/m² erworben.

Die Liegenschaft befindet sich in einer Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossenen unbebaute Grundstücke (baureifes Land) beträgt weniger als 400,00 €. Auch dies wird von den Parteien nicht in Abrede gestellt.

In Anlehnung an die sog. Grundanteilsverordnung hat die belangte Behörde in weiterer Folge **20% als Anteil Grund und Boden** errechnet (wie bereits erwähnt also 950,00 €/m²).

Die Beschwerdeführerin bestreitet diesen Ansatz, da in dieser Gemeinde keinesfalls ein derartiger Preis zu erzielen wäre.

In der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurde Grundanteil von 5% dargelegt.

Durch diesen Ansatz ergibt sich noch immer ein Quadratmeterpreis von rd. 237,00 €. Die Beschwerdeführerin würde allenfalls einen Ansatz von höchstens 10% akzeptieren.

Die Beschwerdeführerin führt auch aus, dass selbst bei einer Wertsteigerung von 4/2019 (Kauf Bauträger) bis zum Jahr 9/2020 (ca. 1,5 Jahre) in Höhe von 40% noch immer lediglich ein Wert von 259,00 €/m² zum Ansatz kommen würde (185,00 €/m² + 40%).

Verwiesen wurde allerdings auf eine Berechnung der Betreibergesellschaft (AREV), wobei sich ein Grundanteil von rund 6,7% errechnen würde:

Anschaffungskosten Gesellschaft: 3.055m²*rd. 180,00 €: 549.900,00 €

Anteil Beschwerdeführerin (3,93%): 21.611,07 €

In Relation zu den Anschaffungskosten (323.000,00 €) ergibt dies einen Prozentsatz von rd. 6,7%.

Gemäß Grundstücksanteilsverordnung wäre bei gegebenem Sachverhalt ein Grundanteil vom pauschal 20% anzusetzen. Ein Abgehen davon ist nur mittels Gutachten bzw. dann möglich, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig davon erheblich abweichen.

Ein Gutachten wurde von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt. Allerdings wurden zahlreiche Sachverhaltsmomente aufgezeigt, welche auf ein erhebliches Abweichen klar hinweisen.

In und um C gibt es kein Grundstück, welches derartige Kaufpreise aufweist. Dies wurde auch von der belangten Behörde nicht dargestellt und behauptet. Weiters ergibt auch eine erhebliche Preissteigerung (beispielsweise +40%) seit dem ursprünglichen Kauf seitens der Betreibergesellschaft (185,00 €/m²) lediglich einen Preis von rd. 260,00 €/m².

Seitens des erkennenden Richters ist also eine Reduktion des Pauschalsatzes der Grundanteilsverordnung jedenfalls gerechtfertigt und geboten (**erhebliches Abweichen**). Es wird demnach dem Alternativvorschlag der Beschwerdeführerin (10%) gefolgt und der Bescheid demnach abgeändert.

2. Beweiswürdigung

Die Anschaffungskosten und die Größe der Liegenschaft (Wohnung) sind den vorliegenden **Kaufverträgen** zu entnehmen und sind unstrittig:

< Kaufpreis (Grundstück) der Errichtergesellschaft für 3.055m²: 566.235,00 € (rd. 185,00 €/m²)

< Kaufpreis Beschwerdeführerin (Wohnung) für 88,28m² bzw. adaptiert (Eingang) 74,26m²:

323.000,00 € (zuzüglich Nebenkosten: 356.877,58 €).

Dass ein m²/Preis von 950,00 € im vorliegenden Fall nicht zu erzielen ist, wurde von der Beschwerdeführerin nicht belegmäßig nachgewiesen. Es wurde in der Beschwerde lediglich dargestellt, dass dies „offenkundig“ sei.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde auf den ursprünglichen **Kaufpreis der Errichtergesellschaft** und einer allfälligen Preissteigerung von 40% (siehe auch Vorlage der Betreibergesellschaft) hingewiesen. Auch dadurch ist keinesfalls ein Preis in Höhe von 950,00 €/m² erzielbar, sondern lediglich allenfalls rund 260,00 €/m².

Vorgelegt wurden weiters **Kaufverträge von Vergleichsgrundstücken** in der Nähe der streitgegenständlichen Liegenschaft.

< Kaufvertrag Mag. D an A Wohnungs GmbH vom 28.3.2019.

Hier wurde ein m²-Preis von ca. 401,00 € verrechnet.

< Kaufvertrag Mag. D an Gesellschaft für den Wohnungsbau vom 16.3.2009.

Hier wurde ein m²-Preis von ca. 183,00 € verrechnet.

< Kaufvertrag E an F Immobilien aus dem Jahr 2015.

Hier wurde ein m²-Preis von ca. 245,00 € verrechnet.

Im Vorlageantrag wurden die unrealistischen Werte der belangten Behörde nochmals dargelegt. Ein Quadratmeterpreis von mehr als 500,00 € würde eine Wertsteigerung von 200% (das dreifache von 185,00 € lt. Kaufvertrag vom 28.3.2019) in einem Zeitraum von weniger als 18 Monaten bedeuten.

Die Beschwerdeführerin würde allenfalls einen Grundanteil von 10% akzeptieren (d.s. 35.687,77 €).

Recherchen des erkennenden Richters haben ebenfalls relativ klare Ergebnisse gebracht:

< Zeitschrift Gewinn 2020: 150,00 bis 210,00 €/m² (bereits um 50% erhöht)

< statistik austria (www.statistik.at/volkswirtschaft-und-oeffentliche-Finanzen/preise-und-preisindizes): 184,00 € (Durchschnitt 2018-2022 auf Basis von Transaktionen 2018-2022)

< www.immobilien-oesterreich.at/oberoesterreich/C: 473,48 €/m².

Diese Ergebnisse ergeben demnach ein Abweichen von mehr als 50% vom Wert lt. Grundanteilsverordnung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 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 in der genannten Gesetzesstelle ausdrücklich zugelassen ist.

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, können nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wurden dieser Gesetzesstelle folgende Sätze angefügt:

"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."

Nach § 124b Z 284 EStG 1988 ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden.

Zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse (vgl. ErläutRV StRefG 2015/2016) hat der Bundesminister für Finanzen entsprechend der obgenannten gesetzlichen Ermächtigung mit Verordnung 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, Folgendes verordnet:

"§ 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."

Gemäß den Erläuterungen zur GrundanteilV (vgl. dazu unter https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_COO_2026_100_2_1159670/COO_2026_100_2_1159687.pdf) "trägt die Differenzierung nach Art der Bebauung dem Umstand Rechnung, dass in der Regel der Grundanteil sinkt, je mehr Einheiten pro Gebäude vorhanden sind, während das Abstellen auf die Anzahl der Einwohner sowie den durchschnittlichen Quadratmeterpreis den höheren Wert des Grund und Bodens im Vergleich zu den - keinen

größeren Schwankungen unterliegenden - Baukosten berücksichtigen soll.

In ländlichen Gebieten sind in der Regel die Grundstückspreise geringer, sodass der Gebäudeanteil eine größere Rolle spielt. Dementsprechend soll der Grundanteil niedriger angesetzt werden können."

Entsprechend der neuen gesetzlichen Regelung in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ist ab 1. Jänner 2016 im außerbetrieblichen Bereich der Grundanteil grundsätzlich pauschal mit 40% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes anzusetzen. Von diesem gesetzlich vorgegebenen pauschalen Aufteilungsverhältnis (Grundanteil 40%, Gebäudeanteil 60%) kann ohne entsprechenden Nachweis eines niedrigeren Grund- und Boden-Anteiles (z. B. durch ein der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegendes Gutachten) nur unter Beachtung der GrundanteilV 2016 abgewichen werden. Die neuen pauschalen Aufteilungsverhältnisse sind - wie oben dargelegt - erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden.

Fest steht im vorliegenden Fall, dass die gegenständliche Eigentumswohnung der Beschwerdeführerin 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 auszuschneiden 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.

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 (vgl. 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 (vgl. BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin eine Berechnung der Bauträgergesellschaft vorgelegt, aus der hervorgeht, dass sich der Grundanteil auf lediglich rd. 7% errechnen würde.

Weiters wurden Kaufverträge (siehe oben D, D, E) vorgelegt, welche Grundstückspreise wiedergeben (zwischen 183,00 €/m² und 401,00 €/m²), die erheblich von jenen abweichen,

welche sich im gegenständlichen Fall durch die Anwendung der GrundanteilV 2016 errechnen (rd. 950,00 €/m²).

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bestimmt, 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).

Das offensichtliche Abweichen wurde, wie oben dargestellt, durch Preisvergleiche klar herausgearbeitet. Eine Preissteigerung der Grundstückspreise beispielsweise innerhalb eines Zeitraumes von rd. 18 Monaten von 200% ist absolut nicht nachvollziehbar. Auch wenn die Beschwerdeführerin die Nachweise zu erbringen hat, so hat die belangte Behörde der Darstellung, dass ein m²-Preis von 950,00 € offenkundig nicht zu erzielen ist, nicht dezidiert widersprochen.

Gemäß GrundanteilV 2016 muss ein Abweichen **offenkundig** sein.

Bereits **einfache Abfragen** des erkennenden Richters haben diese offenkundigen Abweichungen zu Tage gebracht (Ermittlungen ohne besondere Fachkenntnisse, ohne jede Schwierigkeit). Vergleiche hierzu die oben angeführten Ermittlungsergebnisse (Zeitschrift Gewinn; statistik austria; immobilien oesterreich), aber auch die vorliegenden Vergleichsverkäufe.

In gegenständlichem Fall finden sich mehrere Anhaltspunkte für ein derartiges, offenkundig erhebliches Abweichen des auf die einzelne Wohnung entfallenden Grundanteils von dem pauschalen, vom Finanzamt angewendeten Ansatz von 20% d.h. es ist offenkundig feststellbar, dass der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens am Gesamtkaufpreis für die gegenständliche Eigentumswohnung der Beschwerdeführerin maximal 10% oder weniger beträgt.

Zu den angeführten Quellen (vor allem Zeitschrift Gewinn) ist darauf hinzuweisen, dass die GrundanteilV 2016 auf den durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) abstellt. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 anhand eines **geeigneten Immobilienpreisspiegels** glaubhaft zu machen

(siehe dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 16 Rz 40; Veröffentlichung auch beispielsweise in Wirtschaftszeitschriften).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung der Offenlegungspflicht nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen (schlüssig) glaubhaft zu machen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Tzen 269 f mwN).

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht - ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren) - Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; VwGH 23.5.2012, 2011/17/0308; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0135; siehe auch Ritz, BAO⁶, § 167 Tzen 6 ff).

Von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel für ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis ist - wie das Finanzgericht bereits in seiner Entscheidung vom 21. Februar 2018 (vgl. BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017) festgestellt hat - nur dann auszugehen, wenn die dem Immobilienpreisspiegel für die Bewertung eines Grundstückes zugrunde liegenden Annahmen bzw. Parameter jenen des in § 2 GrundanteilV 2016 bezeichneten Grundstückes entsprechen [als Bauland gewidmet, voll aufgeschlossen, unbebaut (baureifes Land)].

Die in der Wirtschaftszeitung "Gewinn" veröffentlichten Grundstückswerte, werden aufgrund von das jeweilige Bewertungsjahr betreffenden Preisangaben von Gemeinden, Kaufpreisdaten aus den Grundbüchern, Maklerangaben und der statistischen Berechnung der TU Wien ermittelt, wobei An- und Aufschließungskosten nicht enthalten sind [damit ist zumindest wohl von (als Bauland gewidmetem, unbebautem) Rohbauland auszugehen].

Angesichts dieser Mischung von das jeweilige Bewertungsjahr betreffenden Daten für Rohbauland erachtet das Finanzgericht diese Gewinn-Grundstückspreis-Übersicht (im Hinblick auf einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis wird vereinfachend das arithmetische Mittel

gebildet) durchaus als tauglichen Immobilienpreisspiegel zur Glaubhaftmachung des in der GrundanteilV 2016 angesprochenen Bodenpreises (vgl. dazu auch Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 419, wonach die jährlich erscheinende "Grundstückspreis-Übersicht" der Wirtschaftszeitschrift "Gewinn" als grundsätzlich geeignet angesehen wird).

Nicht übersehen darf in diesem Zusammenhang aber, dass für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50% bis 70% der Preise für baureifes Land gezahlt wird (siehe dazu z. B. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S 44; Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung, unter <http://www.srf.tuwien.ac.at/feil/lehrunterlagen/immotext.pdf>) und damit die Werte lt. Gewinn-Grundstückspreis-Übersicht im Hinblick auf die von der GrundanteilV vorausgesetzte Baufreiheit entsprechend (um 30% bis 50%) zu erhöhen sind (vgl. BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017; BFG 21.11.2018, RV/1100161/2018; BFG 12.8.2019, RV/1100398/2017; Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 16 Rz 40).

Dies wurde in obiger Darstellung auch gemacht (+50%).

Gegenständlich ist es für den erkennenden Richter klar erwiesen, dass der seitens der belangten Behörde angesetzte m²-Preis (rd. 950,00 €) keinesfalls der Realität entsprechen kann. Eine Abweichung von (über) 50% wurde glaubhaft dargestellt. Der zugrunde zu legende Wert von über 470,00 €/m² befindet sich noch immer an der Obergrenze der Grundstückswerte in diesem Gebiet.

Selbst die Grundanteilsverordnung geht ja bei ihrem Pauschalansatz von 20% von einem Grundstückswert von weniger als 400,00 € aus.

Berechnung Abschreibung:

- < Anschaffungskosten: 356.877,58 € (unstrittig)
- < Anteil von Grund und Boden (10%): 35.687,76 €
- < Anteil Gebäude (90%): 321.189,82 €
- < Abschreibung p.a. (1,5%): 4.817,85 €

Überschussermittlung für 2021:

- + Einnahmen: 2.700,00 € (unstrittig)
- Sofortaufwendungen: 2.997,72 € (unstrittig)
- Abschreibung: 4.817,85 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: - 5.115,57 €

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.

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.

Beilage:

Berechnungsblatt Einkommensteuer 2021

Linz, am 11. Juni 2024