

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schmidt Graf Hauer Steuerberatungs KG, Bahnzeile 10, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 12. Oktober 2018 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 5. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird insofern **abgeändert**, dass er im Spruch zu lauten hat:

„Die Einkommensteuer 2016 wird für das Jahr 2016 festgesetzt mit: -1.019 €.“

Bisher waren festgesetzt: -984 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Berechnungsblatt ./A) 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) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheid** vom 5. Oktober 2018 wurde von der belangten Behörde die Einkommensteuer des Jahres 2016 festgesetzt. In der zu diesem Bescheid gesondert zugestellten Bescheidbegründung vom 08. Oktober 2018 führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 eine Vorsorgewohnung in ***Ort*** angeschafft hätte und die Anschaffungskosten im Verhältnis von 5 % auf Grund und Boden und 95 % auf Gebäude aufgeteilt habe. Aufgrund der Grundanteilsverordnung 2016 betrage der auf den Grund- und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten 20 % in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern. Wird ein niedrigerer Wert beantragt, müsse ein Nachweis dafür erbracht werden. Dieser Nachweis könne z.B. durch ein Gutachten erbracht werden. Ein Nachweis des Aufteilungsverhältnisses durch die Berechnung nach der Pauschalwertmethode sei nur insoweit möglich, als das Aufteilungsverhältnis über 20 % des Grundanteils liege. Aufteilungsverhältnisse nach der Grundstückswertverordnung gemäß § 2 erschienen also nur insoweit als plausibel, wenn sie nicht weniger als 20 % des Gesamtkaufpreises auf Grund- und Boden ausmachten. Ein auf diese Weise ermittelte Anteil des Grund- und Bodens von weniger als 20 % des gesamten Kaufpreises sei nicht plausibel und durch eine Vorlage der Berechnung erfolge weder eine Glaubhaftmachung, noch ein Nachweis für den ermittelten Grundstückswert. Es seien daher die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß Grundanteilsverordnung 2016 im Verhältnis 20 % auf Grund- und Boden und 80 % auf Gebäude anzuwenden.

In der **Beschwerde** vom 11. Oktober 2018 gegen erwähnten Einkommensteuerbescheid führte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen aus, dass laut einer Information des BMF vom 18. Juli 2017 festgehalten worden sei, dass der Grundanteil im Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung ermittelt werden könne, dies ersetze somit die Einholung eines Sachverständigengutachtens. Erst mit der Einarbeitung des Wartungserlasses 2017 in die Einkommensteuerrichtlinien sei in der RZ 6447 erstmals der Hinweis aufgenommen worden, dass ein Grundanteil von weniger als 20 % des Gesamtkaufpreises jedenfalls nicht plausibel erscheine, und somit ein Mindestumsatz von 20 % zu wählen wäre. Die Finanzverwaltung übersehe im vorliegenden Fall, dass eine pauschale Aufteilung dann nicht zum Tragen kommen könne, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich von einer Pauschalbetrachtung gemäß der Grundanteilsverordnung abweichen. Eine erhebliche Abweichung sei immer dann gegeben, wenn der tatsächliche Wert des Grund- und Bodens um zumindest 50 % vom angenommenen Pauschalwert abweiche. Ein abweichendes Aufteilungsverhältnis könne in diesem Fall „beispielsweise“ durch ein entsprechendes Gutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden. Ein von der

Finanzverwaltung in Erfahrung gebracht tatsächlicher Wert des Grund- und Bodens ersetze daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung ein teuer einzuholendes Sachverständigengutachten und diene ebenfalls zur Nachweisführung für das offenkundige Abweichen gemäß § 3 Abs. 2 der Grundanteilsverordnung. Aufgrund der Aktenlage ergäbe sich, dass eine offenkundig erhebliche Abweichung zu dem pauschal angesetzten Grundanteil von 20 % der Anschaffungskosten bestehe. Aus diesem Grund könne eine pauschale Aufteilung nicht zum Tragen kommen und werde daher auch ersucht, den Grund- und Boden in Wertverhältnis der tatsächlich nachgewiesenen Kosten mit € 30 pro Quadratmeter anzusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 25. Februar 2019 wurde die Beschwerde abgewiesen. Die belangte Behörde führte in der Bescheidbegründung grundsätzlich aus wie im angefochtenen Bescheid und verwies auf die Bestimmungen des § 124b Z. 284 i.V.m. § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d. EStG. Demnach betrage der auf Grund- und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten, ohne entsprechenden Nachweis eines niedrigeren Grund- und Boden-Anteils, anstelle des gesetzlich vorgegebenen Aufteilungsverhältnisses von grundsätzlich 40 % in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Baureihe Festland weniger als € 400 betrage, 20%. 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. Für das Vorliegen einer erheblichen Abweichung sei vor allem auf die Größe und den Zustand des Gebäudes im Verhältnis zur Grundfläche abzustellen. Die Berechnung eines erheblichen Abweichens der durch Verordnung aufgestellten alternativen Aufteilungsverhältnis entsprechend der Grundanteilsverordnung 2016 könne jedoch nicht zur Aufteilung eines Anteils von weniger als 20 % der vorgenannten Verordnung führen, da es sich hierbei um eine gesetzlich verordnete Alternative nach den Gesichtspunkten der Einwohnerzahl in einer Gemeinde und durchschnittliche Quadratmeterpreis zu dem nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d Einkommensteuergesetz 1988 pauschalen Aufteilungsverhältnis handle. Ein erhebliches Abweichen liege dann vor, wenn der tatsächliche Anteil des Grund- und Bodens um zumindest 50 % abweiche, wobei die Beweislast eines niedrigeren Grundanteils grundsätzlich jenen treffe, der einen vom gesetzlich vorgegebenen Auftragsverhältnis abweichenden niedrigeren Grund- und Boden-Anteil behauptet bzw. begehre. Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses könne beispielsweise durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten unterliege der freien Beweiswürdigung der Behörde. Da kein entsprechender Nachweis, insbesondere kein Gutachten hinsichtlich abweichender tatsächlicher Aufteilungsverhältnisse vorgelegt worden sei, könne dem Beschwerdebegehren nicht entsprochen werden.

Mittels **Vorlageantrag** vom 29. April 2019 beehrte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 durch das

Bundesfinanzgericht. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde von der beschwerdeführenden Partei ausgeführt, dass im Rahmen des Vorhalteverfahrens ein Dokument vorgelegt wurde, welches einen Grundanteil in Höhe von etwa € 30 pro Quadratmeter belegt habe. Die Beschwerdeführerin habe mit Kaufvertragsdatum vom 9. Juli 2015 eine Wohnung in ***Ort*** zu einem Gesamtkaufpreis von € 153.260 erworben. In weiterer Folge wurde der Kaufpreis des Hauses im Verhältnis von 5 % Grundanteil zu 95 % Gebäude-Anteil aufgeteilt. Dies basierend auf dem Ansatz des Grundanteils, welcher im Rahmen der Berechnung nach der Grundstückswertverordnung in Anlehnung an die Aussagen in RZ 6447 Einkommensteuerrichtlinien ermittelt wurde. Die Beschwerdeführerin verwies auf einen beigefügten Auszug aus der Niederschrift über die öffentliche Gemeinderatsitzung der Stadtgemeinde ***Ort***, welche am 16. Dezember 2014 stattgefunden habe. Weiters auf einen Tausch- und Kaufvertrag abgeschlossen zwischen Frau *****Name5***** *****Name**** und der Stadtgemeinde ***Ort*** als Verkäufer der Liegenschaften einerseits und der *****Firma***** *****Firma2***** andererseits als Käufer der Liegenschaften. Hier werde der Kaufpreis für die betreffgegenständlichen Grundstücke mit einem beiderseits vereinbarten Kaufpreis i.H.v. € 30 vereinbart. Somit liege der tatsächliche Wert des Grundstücks auf Basis des vorgelagerten Grundstückskaufs bei € 7.260 (entspreche 242 m² Grundanteil mal 30 €). Dieser Wert läge sogar leicht unter dem mittels Grundstückswertverordnung ermittelten pauschalen Grundanteils in Höhe von 5 % des Gesamtkaufpreises der Liegenschaft. Wenn nun im § 3 der Grundanteilsverordnung davon die Rede ist, dass eine erhebliche Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse dann gegeben sei, wenn der tatsächliche Anteil des Grund- und Bodens um mindestens 50% abweiche, liege dies anhand der vorgelegten Unterlagen im hier vorliegenden Fall eindeutig vor, wenn der tatsächliche Wert der Liegenschaft laut Tausch- und Kaufvertrag der Stadtgemeinde ***Ort*** mit der *****Firma***** *****Firma2***** nur etwa 22 % des Wertes entspricht, welchen die Finanzverwaltung in Anlehnung an die Grundanteilsverordnung im Zusammenhang mit § 2 der Verordnung angesetzt habe. Nachdem in § 3 der Grundanteilsverordnung davon die Rede sei, dass in Abweichung zu § 2 der Verordnung der Grund- und Boden dann nicht pauschal zu ermitteln sei, wenn er nachgewiesen werde, dann werde in diesem Zusammenhang auf den beigefügten Tausch- und Kaufvertrag verwiesen, in welchem der Grundanteil mit € 30 pro Quadratmeter belegt sei. Der Gesetzgeber lasse in diesem Fall die Art der Nachweisführung offen, indem er betone, dass dies beispielsweise „durch ein Gutachten eines Sachverständigen“ erfolgen könne. Eine Nachweisführung in Form einer zeitnahen Kaufpreisdokumentation mittels Kaufvertrag ersetze im hier vorliegenden Fall das angeführte Gutachten und stelle einen sogar noch aussagekräftigeren Vergleichswert dar. Es werde somit ersucht, dem Beschwerdebegehren stattzugeben, und den Grundanteil im vorliegenden Fall mit den tatsächlichen Grundstückskosten i.H.v. € 7.260 anzusetzen.

Im **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde aus wie in ihren bisherigen Vorbringen und verwies auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit d. EStG und die GrundanteilsV 2016. Da kein

Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnisses abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses erbracht worden sei, werde begehrt, die Beschwerde abzuweisen.

In Beantwortung des Vorhalts des erkennenden Gerichts vom 24. Oktober 2024 führte die belangte Behörde am 05. November 2024 ergänzend zusammengefasst aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen habe 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. Auch § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d Einkommensteuergesetz 1988 und die Grundanteilsverordnung 2016 stellten auf ein bestimmtes Verhältnis der Verkehrswerte ab, dieses Verhältnis werde lediglich, abhängig von Parametern wie Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinden und Anzahl der Wohneinheiten, vermutet. Eine erhebliche Abweichung muss „offenkundig“ sein, was nur bedeuten könne, dass eine zumindest 50-prozentige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit festgestellt werden könne. Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall solle daher nur in besonders gelagerten Fällen, „Extremfällen“, in denen die erhebliche Abweichung klar zutage tritt, ausgeschlossen sein. Im vorliegenden Fall sei der vereinbarte Grundstückspreis der damaligen Ackerfläche weder seitens der Abgabenbehörde beurteilt worden, noch könne die Erhebung des Vertrages zu einer Bewertung des Grundpreises gesehen werden, zumal weder entsprechende Vergleichsgrundstücke vorgelegt oder erhoben, noch Werte aus öffentlichen Portalen für eine notwendige Beurteilung des Werts herangezogen wurden. Ob die Bemessung des Grundpreises von € 30 einer Ackerfläche auf Verkehrswerten beruhe, sei ebenfalls nicht feststellbar. Die Widerlegung der Pauschalsätze der Grundanteilsverordnung sei, wie bereits ausgeführt, nur mittels eines schlüssigen und nachvollziehbaren Verkehrswertgutachten möglich. Inwieweit die vorgelegten Berechnungen dem Verhältnis der tatsächlichen Verkehrswerte zum maßgeblichen Stichtag entsprächen, sei nicht erkennbar. Die Grundstückswertverordnung sei zur Ermittlung des Grundstückswerts nach § 4 Abs. 1 GrEStG ergangen und diene der Ermittlung des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Nach der Grundwertverordnung würden nur pauschal ermittelte Werte herangezogen, nicht aber auf die im Einzelfall gegebenen tatsächlichen Verhältnisse abgestellt. Von einem Nachweis, der ein Abgehen von dem nach der Grundanteilsverordnung heranzuziehenden Pauschalsatz rechtfertigen könnte, kann daher nicht ausgegangen werden. Ebenso liege keine offenkundige Abweichung vor.

In dem am 5. Dezember 2024 stattgefundenen **Erörterungstermin** wurde vom Beschwerdeführer ergänzend ein Kaufvertrag vorgelegt und unter Beilage ./A zu den Akten genommen. Von der belangten Behörde wurde eine Grundstückspreisübersicht vorgelegt und unter Beilage ./B zu den Akten genommen. Beide Parteien sahen einen Grundstückspreis von 90 € pro m² als realistisch an.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist österreichische Staatsbürgerin mit Hauptwohnsitz in Österreich. Mit Vertrag vom 09.07.2015 hat sie vom Bauträger Waldstraßen ****Firma 7****, ****FN****, im Zuge der Errichtung einer Wohnhausanlage ein Wohnungseigentumsobjekt käuflich erworben. Das erworbene Objekt befindet sich in der Gemeinde ****ORT**** ***Ort*** in der *****Strasse**** 6. Es handelt sich hierbei um eine Vorsorgewohnung, die zu einem Kaufpreis von 153.260 € erworben und diese Anschaffungskosten (samt Nebenkosten: 164.288,34 €) im Verhältnis von 5% auf Grund und Boden und 95% auf Gebäude aufgeteilt wurden. Die Grundfläche betrug 242 m².

Die Anschaffungskosten wurden von der Beschwerdeführerin mit Grundwert 8.214,42€ und Gebäudewert 156.073,92 € bewertet. Die AfA betrug nach dieser Berechnung 1.647,28€.

Als Abschreibung für Abnutzung wurde von der belangten Behörde unter der Kennzahl 9500 ein Wert von 1.462,51 € festgesetzt, als Anschaffungskosten unter der Kennzahl 9409 164.288,34 €, als Anschaffungskosten für das Gebäude wurden unter der Kennzahl 9410 131.430,67 € festgesetzt.

Der Verkehrswert der verkauften und von der Beschwerdeführerin erworbenen Liegenschaft ist vom erkennenden Gericht mit **90 € /m²** ermittelt worden. Somit beträgt der Wert des Grund- und Bodens **21.780 €**. Ausgehend von den Gesamtanschaffungskosten von 164.288,34 € beträgt der Wert des Gebäudes daher **142.508,34 €**. Bei einer Nutzungsdauer von 66,67 Jahren (1,5% Abschreibung) beträgt die AfA **2.137,63€**. Die Halbjahres-AfA somit 1.068,81 €. Unter Hinzurechnung der Nebenkosten ist unter der Kennzahl 9500 die Absetzung für Abnutzung mit **1.545,59 €** festzusetzen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergab sich aus dem Steuerakt der Beschwerdeführerin, den vorgelegten Kaufverträgen, dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei und der Amtspartei, sowie den gewonnenen Erkenntnissen im Erörterungsgespräch.

a) Zur Einwohnerzahl der Gemeinde des gelegenen Grundstücks

Laut Statistik Austria betrug die Einwohnerzahl der Gemeinde ***Ort*** im Jahr 2011 10.963 Einwohner, im Jahr 2021 11.592 Einwohner, im Jahr 2022 11.665 Einwohner. Der Homepage der Gemeinde ist zu entnehmen, dass die Gemeinde ***Einwohner**** Einwohner zählt. Die Zahl der Einwohner pendelte in den letzten 70 Jahren zwischen 10.000 und 14.000 Einwohner. Es ist somit offenkundig, dass die Einwohnerzahl auch im Jahr 2016 unter 100.000 lag.

b) Zum Kaufvertrag ***Name5***** *****Name***** und *****Firma***** Vermietungs-GmbH:**

In diesem Kaufvertrag wird unter Punkt „Zweitens“ des Vertrags eine Grundstücksfläche von 465 m² von Frau *****Name***** an die *****Firma***** Vermietungs- GmbH um 30 € pro Quadratmeter veräußert. Es handelt sich bei diesen Liegenschaften um landwirtschaftlich genutzte Flächen.

Weiters werden andere Grundstücke zwischen Frau *****Name***** und der Stadtgemeinde ***Ort*** (von Seiten Frau *****Name***** GSt Nr. 977/1, Teilfläche Figur 10, entspricht 22m², Teilfläche Figur 11, entspricht 280m²; von GSt Nr. 978/1, Teilfläche Figur 15, entspricht 23 m², Teilfläche Figur 12, entspricht 433m², von Seiten Stadtgemeinde ***Ort*** von GSt Nr. 979/1, Teilfläche Figur 20, entspricht 425m², von GSt Nr. 980/1, Teilfläche Figur 26, entspricht 53 m²) getauscht, wobei der Tauschwert der Grundstücke ebenfalls mit 30 € festgelegt wurde.

Weiters werden Grundstücke (von GStNr. 980/1 50m², von GSt Nr. 981/1 265m²) von der Stadtgemeinde ***Ort*** an Frau *****Name***** ebenfalls um 30 Euro pro m² verkauft.

Sämtliche Grundstück werden somit mit exakt 30 € pro Quadratmeter bewertet. Eine Einschaltung eines/r Sachverständigen und eine durchgeführte Bewertung ist aus dem Vertrag nicht ersichtlich und wurde auch nicht behauptet.

Es ist nach Ansicht des Gerichts völlig unüblich, dass verschiedene Grundstücke exakt gleich viel wert sein sollen. Es stellt sich somit dieser Wert von 30 € pro m² nach Ansicht des erkennenden Gerichts als kein objektiv ermittelter Verkehrswert, sondern lediglich als eine Verrechnungsgröße dar.

In diesem Sinne ist auch die Vertragsbestimmung zu sehen, wonach das Finanzamt die Bemessungsgrundlage anders beurteilen könnte und allenfalls eine Steuernachzahlung erfolgen wird. Ebenso in diesem Sinne sieht das erkennende Gericht die Vertragsbestimmung, dass die Leistung und Gegenleistung den ausdrücklichen Wünschen der Parteien entsprechen. Es wird zwar eine Angemessenheit des Kaufpreises angesprochen, über die Wertermittlung derselbigen jedoch nichts ausgeführt.

Wenn die Vertragsparteien in einem Absatz erklären, dass ihnen der wahre Wert von Leistung und Gegenleistung bekannt ist und der Kaufpreis ortsüblich und gleichwertig ist, *uno actu* jedoch offenkundig die Bestimmungen der *laesio enormis* explizit nicht anwenden möchten, sieht das Gericht diese gewünschte Nichtanwendungen in einem gewissen Spannungsverhältnis zur vorgebrachten Ortsüblichkeit des Kaufpreises stehend.

Die ins Eigentum der Frau ****Name**** fallende Grundstücke sind nicht aufgeschlossen, sie werden laut Vertrag erst aufgeschlossen, um Kosten von 55,21 € pro m². Die Aufschließungskosten liegen somit deutlich über den Beträgen, welche für die Grundstücke angesetzt worden sind. Bei der Bewertung der Grundstücke sind diese Aufschließungskosten miteinzukalkulieren.

c) Zur Bewertung von Grund und Boden.

Es ist- wie von der steuerlichen Vertretung völlig korrekt ausgeführt- die pauschale Aufteilung nicht anzuwenden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse erheblich von einer Pauschalbetrachtung gemäß Grundanteilsverordnung abweichen. Dem Verordnungstext (§ 3 Abs. 2 Grundanteilsverordnung, hierzu näheres unter Punkt 3.1) ist zu entnehmen, dass eine erhebliche Abweichung dann gegeben ist, wenn der tatsächliche Wert des Grund- und Bodens um zumindest 50% vom angenommenen Pauschalwert abweicht.

Wie weiter korrekt ausgeführt wird, kann ein abweichendes Aufteilungsverhältnis „beispielsweise“ durch ein entsprechendes Gutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden. Es ist der steuerlichen Vertretung zuzustimmen, dass auch anders als durch Sachverständigen ein Nachweis erbracht werden kann.

Allein gerade hierfür wäre eben ein Nachweis von Seiten der Beschwerdeführerin nötig gewesen. Wie ausgeführt, konnte eben nicht nachgewiesen werden, dass für den Grund und Boden ein Wert von 30 € tatsächlich als realistisch zu beurteilen ist.

Da der angenommene Wert von 30 € eine reine Verrechnungsgröße und somit kein Verkehrswert ist, entfaltet er, ungeachtet der sogleich dargestellten Berücksichtigung, auch keine über den konkreten Fall hinausgehende Rechtswirkung.

d) Ermittlung des Verkehrswerts von Grund und Boden

Laut Grundstückspreisübersicht des Magazins „Gewinn“ (****Zeitschr****, vorgelegt im Rahmen des Erörterungstermins) beträgt der m²-Preis in ***Ort*** zwischen 60 und 100 €.

Laut Statistik Austria (Baugrundstückpreise 2016) war der Grundstückspreis in ***Ort*** mit 95,1 € angegeben.

Auf Grund der Mitteilungen der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde kam das Gericht zu der Erkenntnis, dass das Wohnobjekt in einer gehobenen Lage gelegen ist, daher bei der Bewertung -ausgehend vom Maximalwert der soeben angeführten Schwankungsbreite- man nur moderate Abschlüsse annehmen kann. Ausgehend von oben erwähnter Bandbreite von 60 bis 100 € pro m² mit einer Bestwert in Zentrumgebiet von 95 bis 100 €, geht das Gericht davon aus, dass 90 € als Verkehrswert des gegenständlichen Grundstücks anzusetzen ist. Für die Höherbewertung war zu berücksichtigen: die Berücksichtigung, dass für baureifes Land ein höherer Betrag anzusetzen ist als für Rohbauland (sogleich unter 3.1. a)); Für den Abschlag: Anknüpfung an versorgungstechnische Einrichtungen, Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel.

Es ist nach Ansicht des Gerichts kein Anknüpfungspunkt zu sehen, dass innerhalb oben genannter Bandbreite ein Wert im unteren Bereich derselbigen anzusetzen ist. Selbst laut den vorliegenden Kauf- und Tauschvertrag „****Name****“, nachdem ein (nichtaufgeschlossener) Grundstückswert von 30 € pro m² angegeben wurde, wobei (laut Seite 4 dieses Vertrages) noch Aufschließungskosten von 55,21 € zu berücksichtigen sind, kann der Grundstückswert nicht unter 85 € pro m² angenommen werden.

Nach allen diesen festgestellten Werten beträgt der Grundstückswert 85 bis 95 € pro m² mit einem Mittelwert von 90 € pro m². Das Gericht sieht daher in freier Beweiswürdigung den auch von den Parteien als realistisch eingeschätzten Wert von 90 € als anzusetzenden Verkehrswert an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

a) Zum Einkommensteuergesetz und zur Grundanteilsverordnung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d. EStG in der Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl 2015/118 sind **ohne Nachweis** eines anderen Aufteilungsverhältnisses von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks 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 abweichende

Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäuden im Verordnungswege festzulegen.

In der gemäß oben genannter Ermächtigung ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils (**GrundanteilsV 2016**) wird in den §§ 1 und 2 ausgeführt, dass für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks der Anteil des Grund- und Bodens auszuscheiden ist. Ohne Nachweis ist der auszuscheidende Anteil des Grund- und Bodens in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohner mit 20% anzusetzen, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene Grundstücke weniger als 400 € beträgt. Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Kalenderjahr veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird. Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die relevanten Verhältnisse zum 1. 1. 2016 abzustellen.

Nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 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.

Die GrundanteilV 2016 stellt auf den durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) ab. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels festzusetzen bzw. nachzuweisen (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 12. Aufl., 2019, § 16 Rz 40). Aus einem für diese Zwecke geeigneten Immobilienpreisspiegel müssen daher jedenfalls die Quadratmeterpreise für baureifes Land im Sinne der GrundanteilV 2016 hervorgehen bzw. sich zumindest daraus ableiten lassen.

Laut § 3 der VO 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. Der Anteil an Grund und Boden ist auch dann nicht 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.

Gemäß § 4 der VO tritt die VO mit 1.1.2016 in Kraft und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 unter Beachtung des § 124b Z 284 EStG anzuwenden.

Nach § 124b Z 284 EStG ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d. in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr. 118/2015 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschrittenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund- und Bodens mit Wirkung ab 01.01.2016 entsprechend anzupassen. (40% Grund und Boden, 60% Gebäude, oder ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis)

Als für eine solche Nachweisführung geeigneter Immobilienpreisspiegel sind etwa die im Wirtschaftsmagazin "Gewinn" veröffentlichten Grundstückswerte anzusehen (vgl. Lenneis/Jakom, EStG, 12. Aufl., 2019, § 16 Tz 40, mwN). Diese Grundstückswerte gelten für ein- und zweifamilienhaustaugliche, in guten Lagen befindliche Baugrundstücke und 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 von Werten für als Bauland gewidmetem, unbebautem Rohbauland auszugehen. Zu beachten ist dabei, dass für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50% bis 70% der Preise für baureifes Land gezahlt werden und die Werte laut Grundstückspreisübersicht des Magazins "Gewinn" daher entsprechend zu erhöhen sind (vgl. BFG 12.8.2019, RV/1100398/2017, mwN).

Die Beweislast eines niedrigeren Grundanteiles wie auch die Pflicht zur Glaubhaftmachung eines durchschnittlichen Baulandpreises iSd GrundanteilV 2016 trifft jedenfalls denjenigen, der einen vom gesetzlich vorgegeben Aufteilungsverhältnis abweichenden niedrigeren Grund- und Boden-Anteil behauptet bzw. begehrt; im konkreten Fall sohin den Beschwerdeführer (vgl. dazu auch BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017; BFG 21.11.2018, RV/1100161/2018; BFG 12.8.2019, RV/1100398/2017; siehe auch Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 16 Rz 40).

b) Zur Grundstückswertverordnung

Nach § 1 der aufgrund des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ergangenen "Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (**Grundstückswertverordnung** - GrWV)", BGBl II Nr. 442/2015, kann der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz BewG 1955 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) nach Maßgabe des § 2 GrWV (Pauschalwertmodell) oder in Höhe eines von

einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes nach Maßgabe des § 3 GrWV ermittelt werden. Entsteht die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2017, ist - bei Vorliegen der dort angeführten Voraussetzung - ausschließlich der zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen (§ 3 Abs. 1 GrWV); entsteht die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016, sind ausschließlich die zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich maßgeblich (§ 3 Abs. 2 GrWV), wobei der Grundstückswert jeweils 71,25% des ermittelten Wertes beträgt.

Nach der dem Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes zuzuordnenden Grundwertverordnung werden somit wiederum nur pauschal ermittelte Werte herangezogen und wird sohin nicht auf die im Einzelfall gegebenen tatsächlichen Verhältnisse (Verkehrswerte) abgestellt (vgl. BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018). Von einem Nachweis, der ein Abgehen von dem nach der GrundanteilV 2016 heranzuziehenden Pauschalsatz rechtfertigen könnte, kann daher schon aus diesem Grund nicht ausgegangen werden. Der in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, wonach die Anteile des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits aus Praktikabilitätsgründen entsprechend dem nach § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung ermittelten Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert angesetzt werden können, vermag daran nichts zu ändern, sind erlassmäßige Regelungen der Finanzverwaltung doch keine Rechtsnormen und entfalten daher für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0038, mwN).

c) Zu der Rechtsqualität von Erlässen

Erlassregelungen, wie die erwähnten Richtlinien inbes. RZ 6447 EStR, entfalten mangels gehöriger Kundmachung keine normative Wirkung und können somit weder über das Gesetz oder die Grundanteilsverordnung hinausgehende Rechte für den Beschwerdeführer begründen, noch das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidungsfindung binden. Wie in den Richtlinien selbst ausgeführt, stellen diese lediglich einen Auslegungsbehelf dar, die im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werden. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

d) Zur BAO

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 Abgabenvorgangs 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).

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

e) Für den Fall ergibt sich daraus:

Wie aus der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG ersichtlich, sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund- und Bodens auszuscheiden, wenn nicht ein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird. Auf Grund der vorgelegten Beweismittel und der vom erkennenden Gericht vorgenommenen Ermittlungen zur Höhe des Grundstückspreises kann dieses nach seiner Beweiswürdigung feststellen, dass die Grundstückskosten als mit 90 € pro m² nachgewiesen wurden. Die pauschale Regelung des leg.cit. sind somit nicht anzuwenden, ebenso wenig die auf dieser gesetzlichen Grundlage ergangene Verordnung. Der angefochtene Bescheid war somit abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das vorliegende Erkenntnis steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Es ist darauf hinzuweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis bzw. der Bewertung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für **nicht zulässig** zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. März 2025