

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Vertreter, Adresse Vertreter, über die Beschwerde vom 1. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 1. Juli 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

III. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung als vollzogen.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführenden Ehegatten sind jeweils Hälfteeigentümer der gegenständlichen Wohnung mit Terrasse und Garten verbunden mit einem Tiefgaragenabstellplatz und einem Abstellplatz im Freien, die sie vermietet haben.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften für das Jahr 2018 erklärten die Beschwerdeführer Einnahmen in Höhe von Euro 7.000,00, eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von Euro 2.794,36 sowie übrige Werbungskosten in Höhe von

Euro 2.412,00. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen Euro 2.393,64 und es wurde beantragt, diese entsprechend dem Aufteilungsverhältnis an die zwei Beschwerdeführer aufzuteilen.

Diese Erklärung wurde mittels Bescheid vom 01. Juli 2019 antragsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 1. August 2019 reichten die Beschwerdeführer Beschwerde ein und gaben an, dass der Anteil von Grund und Boden in Höhe von 20% von ihnen zu hoch angegeben worden sei. Der Grundanteil werde nun mit 10% geschätzt und es werde ein schriftliches Gutachten nachgereicht.

Dieses Schätzgutachten reichten die Beschwerdeführer am 21. August 2019 nach. Laut diesem betrage der Grundanteil 9,11%. Das vorgelegte Gutachten stammte vom staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker Architekt DDipl. Ing. Name vom 21. August 2019.

Mittels Beschwerdeentscheidung vom 4. Oktober 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und angeführt, dass der Nachweis eines anderen Grundanteiles durch dieses Gutachten nicht erbracht worden sei. Die vom Gutachter angewendete Differenzmethode sei nicht anwendbar, das Gutachten hinsichtlich der Errichtungskosten und der Bewertung der Gartenfläche nicht nachvollziehbar.

Die Beschwerdeführer stellten mit Schreiben vom 30. Oktober 2019 einen als Beschwerde bezeichneten Vorlageantrag und legten eine Erklärung des Gutachters vom selben Tag vor. Darin geht der Gutachter nicht auf die von ihm angewendete Differenzmethode ein, wendet allerdings bezüglich der Neuerrichtungskosten ein, dass diese auf persönlichen Erfahrungswerten aus seiner langjährigen Praxis aufgrund der letzten Jahre basieren würden. Die Gartenfläche sei ein Sonderfall, bei der er keine Erfahrungswerte besitze. Der angeführte Quadratmeterpreis für die Gartenfläche beruhe auf den Grundkauf des Bauträgers samt Nebenkosten und es erscheine für ihn ein Quadratmeterpreis für den Garten von 100 Euro als Mittelwert zwischen „Wiese“ und „Baugrund“ als angemessen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme im Vorlagebericht beantragt es, die Beschwerde abzuweisen. Nach Zitierung einer höchstgerichtlichen Rechtsprechung wird auf die angewendete, unzulässige Differenzmethode eingegangen und dass die im Gutachten angeführten Neuerrichtungskosten nicht nachvollziehbar seien. Die Grundstückswerte im Immobilienpreisspiegel seien als tauglich anzusehen. Der dort angeführte, hochgerechnete Durchschnittswert ergebe im Gegensatz zum Gutachten für den Anteil der Beschwerdeführerin einen Grundkostenanteil von Euro 31.954,00. Da daher der Nachweis des Grundanteiles durch die Beschwerdeführerin nicht erbracht worden sei, seien gemäß § 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016 pauschal 20% auszuscheiden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführer sind jeweils Hälfteeigentümer der mittels Kaufvertrag vom Datum erworbenen Wohnung Top Bezeichnung mit einer Wohnfläche im Ausmaß von ca. 54,74 m², einem Garten im Ausmaß von 30 m², einer Terrasse im Ausmaß von ca. 17 m² und einem Kellerabteil im Ausmaß von ca. 3,1 m² samt einem Tiefgaragenstellplatz (Bezeichnung TG) und einem KFZ-Abstellplatz (Bezeichnung KFZ). Damit verbunden ist die Mitnutzung angeführter Allgemeinflächen. Der Gesamtkaufpreis betrug Euro 190.000,00 und setzte sich aus dem Kaufpreis der Wohnung in Höhe von Euro 165.000,00, des Tiefgaragenabstellplatzes in Höhe von Euro 20.000,00 und des KFZ-Abstellplatzes in Höhe von Euro 5.000,00 zusammen (siehe Kaufvertrag vom Datum und Grundbuchauszug Katastralgemeinde Gemeinde).

Die Wohnung wurde vermietet.

Die Wohnanlage besteht aus zwei Mehrfamilienwohnhäusern mit insgesamt 20 Wohneinheiten, davon Haus A mit 9 Wohneinheiten und Haus B mit 11 Wohneinheiten sowie insgesamt 25 Tiefgaragenabstellplätze, 16 zugeordnete Stellplätze und 6 Besucher-Stellplätze im Freien (siehe Bau- und ausstattungsbeschreibung „Projektname“, Stand 11. Juli 2016).

Im Rahmen der Beschwerde beehrten die Beschwerdeführer einen abweichenden Anteil an Grund und Boden und übermittelte das Schätzgutachten von dem staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker Architekt DDipl. Ing. Name vom 21. August 2019. Nach Anführen der Grundlagen (Kaufvertrag, Parifizierungsgutachten und Pläne) und der Veranlassung „Schätzung des Grundanteiles“ des gegenständlichen Wohnungseigentumsanteils am Kaufpreis führte der Gutachter unter dem Punkt Befund den Bauträger an, die Käufer, die Anteile gemäß dem Parifizierungsgutachten und die Kaufpreisaufteilung laut Kaufvertrag sowie, dass die Preisbildung 2016 erfolgte und die Baugenehmigung vom 18.01.2016 stammen würde. Anschließend folgte unter Punkt 4 die Annahme des Gutachters für komplette Neuerrichtungskosten laut Erfahrungswerten:

4) **Meine Annahme für komplette Neuerrichtungskosten einer Wohnanlage lt. Erfahrungswerten und laufenden Rückrechnungen des Arch. Büros im Land Salzburg im Zeitraum 2017/18:**

Ca. € 3.000,00 - € 4.000,00 / m² Hauptnutzfläche

Und zwar je nach gewähltem Ausstattungsgrad und je nach Geschoss

inkl. schlüsselfertige Bauherstellungskosten

inkl. anteiligen Außenanlagen

inkl. Planungs- und Projektierungskosten

inkl. anteiligen Hausanschlusskosten

inkl. MWSt.

inkl. 1 Tiefgaragenplatz

inkl. 1 Stellplatz im Freien

inkl. Lagermöglichkeit im KG

inkl. Balkon oder Terrasse mit 10 – 20 m²

In der konkreten Wohnanlage werden die Wohnungen im 1.OG von mir mit € 3.500,00 / m² Nfl. geschätzt. Die Wohnungen im EG werden mit ca. 10% niedrigeren Neuerrichtungskosten geschätzt.

5) **Rückrechnung / Hochrechnung:**

- Die Top A02 hat 54,74 m² Nutzfläche im EG, zuzügl. 17 m² Terrasse und 3,10 m² Kellerabteil, zuzüglich 1 TG-Platz und 1 KFZ-Abstellplatz und ca. 30 m² Gartenanteil
- Beahlt wurden 2018 insgesamt € 190.000,00
- Meine Schätzberechnung der Errichtungskosten basiert in diesem Fall auf folgender Annahme: € 3.100,00 / m² Hauptnutzfläche im EG
- Ca.-Hochrechnung:
Ca. € 3.100,00 x 54,74 m² = € 169.694,00 Errichtungskosten
- Die 30 m² gekaufte Gartenfläche sind ein Extra, das ich mit ca. € 100,00 / m² bewerte.

6) **Grobe Schätzberechnung des Grundpreisanteils:**

Gesamtkaufpreis	€ 190.000,00
- abzügl. geschätzte Errichtungskosten ca.	€ 169.694,00
- abzügl. 30 m ² gekaufte Gartenfläche ca.	€ 3.000,00
Grundkostenanteil ca.	€ 17.306,00

Anmerkung:

Ein zusätzlicher Gewinn des Bauträgers ist hierin explizit nicht berücksichtigt und auch nicht ersichtlich.

Ein Nachweis im Sinne der GrundanteilV über den auszuscheidenden Anteil an Grund und Boden liegt nicht vor.

Die Gemeinde Gemeindename hatte und hat weniger als 100.000 Einwohner. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes (als Bauland gewidmetes, voll aufgeschlossenen unbebautes) Land liegt unter 400,00 Euro.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammer angeführten Beweismittel zu verweisen, die im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den entsprechenden Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten.

Zu den Beweismitteln gehören auch Gutachten von Sachverständigen (§ 177 BAO). Die Partei kann auch von sich aus Gutachten von Sachverständigen vorlegen. Solche "Privatgutachten" sind zwar keine solchen iSd § 177, doch ist ihr Beweiswert deshalb nicht geringer (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 177 BAO Rz 2 mit Verweis auf VwGH 15.04.1988, 85/17/0086).

Ein Gutachten ist wie jedes andere Beweismittel auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen. Die Wertansätze für Grund und Boden und Gebäude sind als objektiv ermittelte Werte zu verstehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Würdigung eines Sachverständigengutachtens, und damit auch die Frage, ob ein Verwaltungsgericht einem Gutachten folgt oder nicht, Teil der Beweiswürdigung (VwGH 13.01.2023, Ra 2022/06/0318).

Die Beweislast eines niedrigeren Grundanteiles im Sinne der GrundanteilV 2016 trifft denjenigen, der diesen niedrigeren, abweichenden Grundanteil begehrt, somit die Beschwerdeführer. Es wäre daher an den Beschwerdeführern gelegen, einen unter 20% liegenden Grundanteils einwandfrei nachzuweisen.

Das gegenständliche Gutachten ermittelt den Grundanteil, indem es vom Kaufpreis die vom Gutachter angeführten Neuerrichtungskosten und die Gartenfläche abzieht. Bereits mit Beschwerdeentscheidung, der Vorhaltecharakter zukommt (z.B. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125), wurden die Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass das vorgelegte Gutachten Mängel in Bezug auf die Auswahl der Bewertungsmethode, die angesetzten Neuerrichtungskosten sowie die Bewertung der Gartenfläche aufweist.

Wieso im gegenständlichen Fall diese Bewertungsmethode anzuwenden ist, wird durch die Beschwerdeführer allerdings nicht dargelegt. Im gegenständlichen Gutachten ermittelt der Gutachter die Neuerrichtungskosten offensichtlich aus einem Mittelwert zwischen Euro 3.000,00 und Euro 4.000,00 pro Quadratmeter für die Hauptnutzungsfläche. Welche Fakten den Gutachter zum Ansatz dieser Werte veranlasst haben, warum dies dann der Preis für das

erste Obergeschoß sein soll und warum er dann in weiterer Folge einen Abschlag vom ersten Obergeschoß zum Erdgeschoß mit 10% bemisst, ist aus dem Gutachten nicht erkennbar. Im Rahmen des Vorlageantrages gibt der Gutachter nur an, dass es sich um persönliche Erfahrungssätze handelt. Damit ist aber auch für das Gericht nicht nachvollziehbar, woher er diese Ansätze nimmt, wieso dann der Mittelwert den Neuerrichtungskosten im Obergeschoß entsprechen soll und wieso für das Erdgeschoß dann ein Abschlag von 10% anzusetzen ist. Außerdem würde bei einem Mittelwert von Euro 3.500,00 nach einem 10% Abschlag der Wert Euro 3.150,00 betragen. Im weiteren Folge setzt der Gutachter jedoch ohne weitere Begründung Euro 3.100,00 Neuerrichtungskosten an. Ebenso wurde der Gartenanteil ohne Angabe von Fakten mit 100,00 Euro pro Quadratmeter angesetzt. Betreffend den Gartenanteil führt er an, dass er überhaupt keine Erfahrungswerte hat. In seiner Ergänzung im Rahmen des Vorlageantrages gibt er selbst an, keine Erfahrung mit der Gartenbewertung zu haben und führt dann aus, dass er die Grundkaufkosten des Bauträgers errechnet hat. In weitere Folge nimmt er dann einen „Mittelwert“ zwischen diesen Kosten und den Wert von „Wiese“. Woher diese angegebenen Quadratmeterpreise für die Wiese stammen, geht nicht hervor. Ebenso geht nicht hervor, wieso hier ein Preis für eine Wiese überhaupt anzuwenden sei.

Der Gutachter hat jene Fakten, die ihn zu diesen Aussagen bewogen haben, im Gutachten nicht dargelegt. Aufgrund dessen besteht auch für das Gericht keine Möglichkeit, die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen und es kann dem Gutachten nicht folgen. Der Beschwerdeführerin ist der Nachweis des Grundanteils damit nicht gelungen.

Beide Parteien stimmen überein, dass die gegenständliche Gemeinde unter 100.000 Einwohner hat und hatte sowie dass der Grundstückspreis für baureifes Land unter Euro 400,00 pro Quadratmeter beträgt. Diesen Ansätzen kann sich das Gericht bedenkenlos anschließen, zumal Abfragen der Statistik Austria betreffend die Einwohnerzahl und die Grundstückspreise, die sich im Akt befinden, dies bestätigen. Außerdem ist allgemein bekannt, dass im Bundesland Salzburg nur Salzburg Stadt über 100.000 Einwohner hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

...

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil von Grund und Boden 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.

Der Bundesminister für Finanzen hat von dieser Verordnungsermächtigung mit der mit 1. Jänner 2016 in Kraft getretenen und erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwendenden Verordnung über die Festlegung des Grundanteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988, BGBl. II 2016/99, (in der Folge: GrundanteilV) Gebrauch gemacht.

Gemäß § 1 GrundanteilV 2016 ist für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes der Anteil von Grund und Boden auszuscheiden. Ohne Nachweis ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens wie folgt zu ermitteln:

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 Abs. 1 GrundanteilV 2016).

...

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 (§ 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016).

Nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 "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" (vgl. https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_COO_2026_100_2_1159670/COO_2026_100_2_1159687.pdf).

Die Gemeinde Gemeindename hat weniger als 100.000 Einwohner und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land beträgt weniger als Euro 400,00. Es gilt der pauschale Grundanteil von 20%, da kein niedrigerer Grundanteil nachgewiesen wurde.

Außerdem wurde im gegenständlichen Fall auch in der ersten Erklärung durch die Beschwerdeführer und in den antragsgemäß veranlagten Erstbescheiden der Grundanteil mit 20% ausgeschieden.

Nachdem es den Beschwerdeführern im konkreten Fall nicht gelungen ist, den Nachweis eines niedrigeren Grundanteiles zu erbringen, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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. Im Beschwerdefall handelt es sich bei der Frage der Beurteilung eines Sachverständigengutachtens um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Innsbruck, am 15. April 2025