

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Senatsvorsitzende Dr.<sup>in</sup> Natalie Brennsteiner, den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gottfried Warter, MBA und Christine Höll, LL.M., oec., in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch Moore Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Innsbrucker Bundesstraße 126, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 2. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. Juni 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer wird iHv 118.754,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer vermietet mehrere Mietobjekte in der Stadt \*\*\*W\*\*\*.

Am 20.10.2020 wurde die Steuererklärung für die Einkommensteuer 2019 über FinanzOnline übermittelt und ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Mit Vorhalt vom 14.4.2021 ersuchte die belangte Behörde um Übermittlung des Anlageverzeichnisses für alle Mietobjekte und um Auskunft, ob Anpassungen nach der GrundanteilV 2016 durchgeführt worden sind.

Mit Schreiben vom 26.5.2021 übermittelte die steuerliche Vertretung das Anlageverzeichnis 2019 und führte aus, dass bei Anschaffungen nach 1.1.2016 entsprechend der GrundanteilV 2016 vorgegangen worden sei. Bei den früheren Anschaffungen sei der Grundanteil entsprechend den zum Anschaffungszeitpunkt maßgeblichen, tatsächlichen Verhältnissen zugewiesen worden. Mangels Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse bzw mangels neuer Erkenntnisse zum ursprünglichen Wertverhältnis im Jahr 2016 seien keine Anpassungen vorgenommen worden.

Mit Bescheid vom 2.6.2021 wurde die Einkommensteuer 2019 iHv 112.008,00 Euro festgesetzt und die AfA entsprechend der GrundanteilV 2016 angepasst.

Begründend wurde ausgeführt, dass für die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der GrundanteilV 2016 bereits vermieteten Grundstücke auf die relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen sei. Wurde bereits in der Vergangenheit das Aufteilungsverhältnis nachgewiesen, erfolge keine Anpassung. Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses könne zB durch ein Gutachten erbracht werden. Laut vorgelegtem Anlageverzeichnis sei in der Vergangenheit immer die pauschale Aufteilung im Verhältnis 80/20 vorgenommen worden. Eine Aufteilung nach den tatsächlichen Verhältnissen sei nicht erfolgt. Betrage das bisherige Aufteilungsverhältnis 80/20, sei bei einer Anpassung auf das Aufteilungsverhältnis 60/40 die AfA um 25% (1/4) zu reduzieren. Bei einer Überführung des Aufteilungsverhältnisses auf 70/30 sei die AfA um 12,5% (1/8) zu reduzieren. Die Anpassungen seien durchgeführt worden (Resatzstraße 2 60/40, restliche Objekte 70/30).

Mit Schreiben vom 2.7.2021 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid Beschwerde erhoben.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.11.2021 die Beschwerde ab.

Mit Schreiben vom 9.12.2021 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein.

Die Beschwerde wurde am 7.1.2022 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss vom 30.1.2025 ersuchte das Gericht den Beschwerdeführer um Vorlage weiterer Unterlagen betreffend die ursprüngliche Aufteilung der Anschaffungskosten und um einen etwaigen Nachweis, dass die Aufteilung nach tatsächlichen Verhältnissen erfolgt sei. Weiters wurde den Parteien die vorläufige Überlegung zu einer uU erforderlichen (Neu-)Berechnung der AfA inkl dem Ansatz von Zuschläge ab dem Jahr 2019 vorgehalten.

Mit Schreiben vom 26.3.2025 beantwortete die belangte Behörde das Schreiben. Der Beschwerdeführer übermittelte nach erfolgter Fristverlängerung eine Stellungnahme und verwies auf die Entscheidung des BFG vom 11.6.2024, RV/5100286/2023.

Am 9.4.2025 wurde die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache von der Senatsvorsitzenden für den 21.5.2025 anberaumt, die Ladung der Laienbeisitzer verfügt und ergingen entsprechende Ladungen an die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (Zustellung an die Amtspartei am 9.4.2025; Zustellung an den zustellbevollmächtigen steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei am 11.4.2025).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 21.5.2025 führten die Parteien im Wesentlichen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer besitzt Wohnungen in der Stadt \*\*\*W\*\*\* und erklärt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Übersicht über die Wohnungen

| Adresse   | Anschaffung   | AK Gesamt    |
|-----------|---------------|--------------|
| ***W1***  | Februar 2008  | € 58.828,94  |
| ***W2***  | März 2019     | € 69.145,25  |
| ***W3***  | März 2004     | € 98.674,66  |
| ***W4***  | April 2010    | € 132.991,20 |
| ***W5***  | April 2009    | € 47.300,00  |
| ***W6***  | Mai 2007      | € 54.697,43  |
| ***W7***  | Oktober 2015  | € 73.168,00  |
| ***W8***  | November 2018 | € 125.105,00 |
| ***W9***  | März 2011     | € 54.933,20  |
| ***W10*** | Mai 2019      | € 428.852,10 |
| ***W11*** | Mai 2019      | € 482.455,07 |
| ***W12*** | Mai 2019      | € 129.074,81 |
| ***W13*** | Dezember 2015 | € 382.610,20 |

|           |               |              |
|-----------|---------------|--------------|
| ***W14*** | Juli 2017     | € 207.419,20 |
| ***W15*** | Februar 2005  | € 261.556,56 |
| ***W16*** | Dezember 2012 | € 197.384,13 |
| ***W17*** | Dezember 2012 | € 298.982,11 |
| ***W18*** | Dezember 2012 | € 80.640,06  |
| ***W19*** | Juli 2005     | € 167.348,00 |
| ***W20*** | Februar 2003  | € 38.100,00  |
| ***W21*** | Februar 2003  | € 47.898,00  |
| ***W22*** | März 2010     | € 105.873,20 |
| ***W23*** | März 2009     | € 163.300,13 |
| ***W24*** | März 2009     | € 141.555,33 |
| ***W25*** | März 2008     | € 49.555,18  |
| ***W26*** | April 2010    | € 268.789,60 |
| ***W27*** | Juni 2016     | € 139.310,10 |
| ***W28*** | Juni 2015     | € 125.732,10 |
| ***W29*** | Juni 2017     | € 212.392,20 |
| ***W30*** | März 2017     | € 170.008,16 |

Die Liegenschaften befinden sich alle in der Stadt \*\*\*W\*\*\*, eine Gemeinde mit mehr als 100.000 Einwohnern.

Alle Wohnungen mit Ausnahme der Wohnung an der Adresse \*\*\*W24\*\*\* befinden sich in Gebäuden mit mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten.

Ein Gutachten betreffend den Nachweis der Aufteilung von Grund und Boden wurde vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt.

Eine offenkundig erhebliche Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Aufteilungsverhältnis laut Gesetz bzw GrundanteilV 2016 liegt nicht vor.

Die Einkommensteuer 2016 wurde mit Bescheid vom 19.10.2017 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Einkommensteuer 2017 wurde mit Bescheid vom 7.8.2018 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Einkommensteuer 2018 wurde mit Bescheid vom 29.5.2019 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Abgabenbehörde nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide 2016-2018 gem § 303 BAO mit Bescheiden vom 2.6.2021 wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide.

Gegen die Bescheide betreffende Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO und die ergangenen Sachbescheide wurde mit Schreiben vom 2.7.2021 Beschwerde erhoben.

Mit Bescheiden vom 8.10.2021 gab die Abgabenbehörde den Beschwerden betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 – 2018 statt und hob die Bescheide auf.

Mit Bescheiden vom 8.11.2021 führte die Abgabenbehörde betreffend die Einkommensteuer 2016 – 2018 eine Bescheidberichtigung gem § 293b BAO durch.

Mit Schreiben vom 9.12.2021 brachte der Beschwerdeführer gegen die Berichtigungen gem § 293b BAO Beschwerde ein.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 10.1.2022 wurde die Beschwerde von der Abgabenbehörde abgewiesen.

Gegen die Beschwerdeverentscheidung wurde mit Schreiben vom 26.1.2022 ein Vorlageantrag eingebracht und die Beschwerde dem BFG am 11.2.2022 vorgelegt.

Mit Erkenntnis des BFG vom 22.5.2025 (GZ RV/6100074/2022) wurden die gem § 293b BAO berichtigten Bescheide ersatzlos aufgehoben.

## **2. Beweiswürdigung**

Gem § 167 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Anschaffungskosten, der Anschaffungszeitpunkt und die Lage der Liegenschaften sind aus dem vorliegenden Anlageverzeichnis entnommen.

Die Anzahl der Einwohner der Stadt \*\*\*W\*\*\* ist offenkundig und bedarf somit keines Beweises.

Die Anzahl der Wohn- und Geschäftseinheiten ergibt sich aus den vorliegenden Grundbuchauszügen.

Zu der Feststellung der nicht offenkundig erheblichen Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Aufteilungsverhältnis laut GrundanteilV 2016 ist Folgendes auszuführen:

Der Durchschnittspreis pro Quadratmeter Baugrundstück in der Stadt \*\*\*W\*\*\* iHv 352,10 Euro für das Jahr 2015 wurde vom Beschwerdeführer anhand der Werte der Statistik Austria aufgezeigt bzw sind die Preise auf der Homepage der Statistik Austria abrufbar. Nach Ansicht des Beschwerdeführers komme das pauschale Aufteilungsverhältnis nicht zur Anwendung, da die tatsächlichen Verhältnisse (berechnet anhand der Werte der Statistik Austria) offenkundig erheblich davon abweichen. Eine erhebliche Abweichung sei nach der GrundanteilV 2016 dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweiche.

Die belangte Behörde führte dagegen aus, dass der Wert der Statistik Austria des Jahres 2015 für sämtliche Liegenschaften herangezogen worden sei. Um von dem pauschalen Aufteilungsverhältnis gem § 2 GrundanteilV 2016 abweichen zu können, müsse eine „offenkundig erhebliche“ Abweichung vorliegen. Diese müsse sich als eindeutig ersichtliche Divergenz zwischen den tatsächlichen Verhältnissen und dem pauschalen Aufteilungsverhältnis darstellen, bezogen auf spezifische Grundstücke. Des Weiteren müsse die „offenkundige Abweichung“ ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne spezifische Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit erkennbar sein. Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall solle daher nur in besonders gelagerten Fällen, „Extremfällen“, in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein. Dies könne beispielsweise bei unverhältnismäßig großen Grundstücken oder bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt, gegeben sein (mit Verweis auf *Jakom/Ebner* EStG, 2024, § 16 Rz 40). Das vom Beschwerdeführer zitierte BFG-Erkenntnis erlaube zwar ein Abweichen ohne Gutachten, allerdings übersehe der Beschwerdeführer, dass in diesem Erkenntnis die offensichtliche Abweichung herausgearbeitet worden sei, wobei mehrere öffentliche Quellen sowie vorliegende Vergleichsverkäufe einbezogen worden seien. Hauptsächlich sei dabei die in der Wirtschaftszeitung „Gewinn“ veröffentlichten Grundstückswerte als Berechnungsbasis herangezogen worden.

Die Immobilien-Durchschnittspreise der Statistik Austria bilden das durchschnittliche Preisniveau bzw den durchschnittlichen Wert von Immobilien in Österreich auf regionaler Ebene ab. Die Datengrundlage bilden die von Privathaushalten getätigten Käufe von Häusern, Wohnungen und Grundstücken. Sie beziehen somit sowohl bebaute als auch unbebaute Grundstücke mit ein. Bei Grundstücken werden auch die Gemeindedurchschnittspreise

veröffentlicht. Es wird nicht zwischen baureifem Land, Rohbauland und Bauerwartungsland unterschieden.

Aufgrund des Vorliegens von Durchschnittspreisen können nach Ansicht des Gerichts keine Anhaltspunkte für ein offenkundiges Abweichen bezogen auf die einzelnen Liegenschaften vorliegen.

Offenkundig sind solche Tatsachen, deren Richtigkeit, der allgemeinen Überzeugung entsprechend, der Behörde als wahr bekannt sind (VwGH 4.10.1985, 82/17/0021). Der allgemeinen Überzeugung entsprechend bzw allgemein bekannt sind Tatsachen, von denen zufolge der Lebenserfahrung anzunehmen ist, dass sie jedermann kennt oder jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse bekannt sein könnten (vgl VwGH 28.10.1994, 91/17/0064).

Da die Werte der Statistik Austria lediglich das durchschnittliche Preisniveau bzw den durchschnittlichen Wert von Immobilien auf regionaler Ebene abbilden, ist keine eindeutig erkennbare Divergenz für die einzelnen Liegenschaften ersichtlich. Dass im konkreten Fall bei jeder Liegenschaft ein Extremfall vorliegt, tritt nicht klar zu Tage.

Die von der Statistik Austria ermittelten durchschnittlichen Baugrundstückswerte (in € pro m<sup>2</sup>) sind daher nicht geeignet, das vom Gesetz geforderte offenkundige Abweichen für Liegenschaften im Einzelfall darzustellen.

Bei dem von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung eingebrachten Beweisantrag betreffend Vorlage weiteren Datenmaterials „sofern erforderlich“, handelt es sich ob der Formulierung um einen bedingten Beweisantrag der unzulässig ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0081).

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

Werbungskosten sind gem § 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 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. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1.1.2016 entsprechend anzupassen (40% Grund und Boden, 60% Gebäude oder ein im Verordnungsweg festgelegtes Aufteilungsverhältnis). Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist entsprechend anzupassen.

Wird bei Erwerb eines bebauten Grundstückes die AfA von den Anschaffungskosten bemessen, ist der auf den Grund und Boden entfallende Teil auszuscheiden. Nach der bisherigen Verwaltungspraxis (EStR 2000 RZ 6447) erfolgte der Ansatz für den ausgeschiedenen Grund und Boden bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% oder 2% zu Grunde gelegt worden ist, grundsätzlich auf pauschale Weise (einheitlich ohne spezielles Gutachten) mit 20%. Dieser Ansatz konnte - so die ErläutRV StRefG 2015/2016 vor allem durch die Preisanstiege bei Grund und Boden in jüngerer Vergangenheit nicht mehr aufrechterhalten werden.

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 iSd § 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 m<sup>2</sup> 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."*

Gem den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 (vgl dazu unter [https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT\\_COO\\_2026\\_100\\_2\\_1159670/COO\\_2026\\_100\\_2\\_1159687.pdf](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 gesetzlichen Regelung in § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 ist ab 1.1.2016 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 (zB durch ein der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegendes Gutachten) nur abgewichen werden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen bzw unter Beachtung der GrundanteilV 2016 und diesbezüglichem Nachweis.

Die gesetzlich geregelten pauschalen Aufteilungsverhältnisse sind erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden.

Der Beschwerdeführer hat bisher bei den vor 1.1.2016 erworbenen Liegenschaften 20% der Anschaffungskosten für Grund und Boden ausgeschieden.

Sowohl § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 als auch die GrundanteilV 2016 normieren, dass der pauschale Ansatz dann zur Anwendung kommt, wenn kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird bzw wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Gesetz und Verordnung stellen somit in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs 1 BAO auf.

Im streitgegenständlichen Fall wurde ein anderes Aufteilungsverhältnis etwa durch ein Schätzungsgutachten nicht nachgewiesen; auch wurde nicht behauptet, dass ein diesbezüglicher Nachweis überhaupt besteht.

In der Stellungnahme vom 26.3.2025 wurde als Nachweis für offenkundig erhebliche Abweichung Daten der Statistik Austria iZm dem Durchschnittspreis pro Quadratmeter Baugrundstück für \*\*\*W\*\*\* Stadt mit dem Grundpreis verglichen, den die belangte Behörde unter Anwendung der GrundanteilV 2016 ansetzen würde.

Würden – wie von der belangten Behörde durchgeführt - die Werte der Statistik Austria herangezogen werden, käme es nach Ansicht des Beschwerdeführers (bis auf drei Liegenschaften) zu erheblichen Abweichungen. Ein pauschales Ausscheiden käme somit nicht in Betracht.

Dabei übersieht der Beschwerdeführer, dass die Immobilien-Durchschnittspreise der Statistik Austria das durchschnittliche Preisniveau bzw den durchschnittlichen Wert von Immobilien in Österreich auf regionaler Ebene abbilden. Die Datengrundlage bilden die von Privathaushalten getätigten Käufe von Häusern, Wohnungen und Grundstücken. Die von der Statistik Austria ermittelten Baugrundstückswerte (in € pro m<sup>2</sup>) sind daher nicht geeignet, als Richtwerte für den durchschnittlichen Baulandpreis zu dienen (vgl BFG 21.2.18, RV/1100449/2017).

Eine offenkundig erhebliche Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Aufteilungsschlüssel ist nicht erkennbar, und konnte vom Beschwerdeführer auch nicht anhand nachvollziehbarer Umstände aufgezeigt werden.

Alle vermieteten Wohnungen des Beschwerdeführers befinden sich in einer Gemeinde mit mindestens 100.000 Einwohnern, weshalb die Voraussetzungen für den Ansatz des Pauschalsatzes gem § 2 GrundanteilV 2016 gegeben sind.

Die belangte Behörde hat bei der Ermittlung der AfA zu Recht einen auf Grund und Boden entfallenden pauschalen Anteil von 30% (mit Ausnahme von der Liegenschaft \*\*\*W24\*\*\* – ein Anteil von 40%) für die vor 2016 angeschafften Liegenschaften ausgeschieden.

### **Verjährung - Hinzurechnung**

Der Beschwerdeführer bezieht aus der Vermietung der Wohnungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG 1988 und kann die AfA als Werbungskosten gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 geltend machen.

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.

Nach § 28 Abs 7 EStG 1988 gilt § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 idF Abgabenänderungsgesetz 2012, AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

*„Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:*

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.*
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.*

*[...].“*

Gem § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den

Gebühren gem § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gem § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung a) in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 ist eine Fehlerkorrektur im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Zeitraum vorzunehmen. Die Korrektur soll also frühestmöglich vorgenommen werden (*Jakom/Marschner*, EStG, 2020, § 4 RZ 222). Die Zu- und Abschläge werden im frühesten der Veranlagungszeiträume vorgenommen, für welche die Abgabe (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) noch nicht verjährt ist. Die Zu- und Abschläge werden somit für das älteste Veranlagungsjahr angesetzt, für welches dies verjährungsrechtlich möglich ist (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072).

Die Verjährung betreffend Einkommensteuer 2016 tritt grds mit 31.12.2021 ein. Aufgrund der bis 31.12.2021 vorgenommenen Verlängerungshandlungen verlängerte sich die Verjährung bis zum 31.12.2022. Im Jahr 2022 wurde mit Beschwerde vorentscheidung vom 11.1.2022 die Beschwerde gegen die Berichtigung gem § 293b BAO betreffend Einkommensteuer 2016 iZm der Anpassung der AfA abgewiesen. Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht und das Verfahren dem BFG vorgelegt. Weder im Jahr 2023 noch im Jahr 2024 erfolgte betreffend die Einkommensteuer 2016 eine Verlängerungshandlung.

Die Verjährung betreffend Einkommensteuer 2017 tritt grds mit 31.12.2022 ein. Aufgrund der bis 31.12.2022 vorgenommenen Verlängerungshandlungen verlängerte sich die Verjährung bis zum 31.12.2023. Im Jahr 2022 wurde das Verfahren betreffend die Berichtigung gem § 293b BAO betreffend Einkommensteuer 2017 iZm der Anpassung der AfA dem BFG vorgelegt. Weder im Jahr 2023 noch im Jahr 2024 erfolgte betreffend die Einkommensteuer 2017 eine Verlängerungshandlung.

Die Verjährung betreffend Einkommensteuer 2018 tritt grds mit 31.12.2023 ein. Aufgrund der bis 31.12.2023 vorgenommenen Verlängerungshandlungen verlängerte sich die Verjährung bis zum 31.12.2024. Im Jahr 2022 wurde das Verfahren betreffend die Berichtigung gem § 293b BAO betreffend Einkommensteuer 2018 iZm der Anpassung der AfA dem BFG vorgelegt. Im Jahr 2024 erfolgte betreffend die Einkommensteuer 2018 keine Verlängerungshandlung.

Mit Erkenntnis des BFG vom 22.5.2025 (GZ RV/6100074/2022) wurden die gem § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2018 mangels Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit aufgehoben. Der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 19.10.2017, der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 7.8.2018 und der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29.5.2019 sind wieder in Rechtsbestand.

Bei den in Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheiden 2016 bis 2018 erfolgte keine Anpassung iSd GrundanteilV 2016.

Die Jahre 2016, 2017 und 2018 sind bereits verjährt, da im Jahr 2023 bzw 2024 keine Verlängerungshandlungen gem § 209 BAO gesetzt worden sind.

Demzufolge ist eine Korrektur iHv 13.491,75 Euro gem § 28 Abs 7 iVm § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 im streitgegenständlichen Jahr 2019 vorzunehmen.

Beilage Berechnung

### **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.

Die Frage, ob ein Abgehen des pauschalen Aufteilungsverhältnisses betreffend den Grundanteil iSd § 16 EStG 1988 bzw iSd GrundanteilV 2016 aufgrund des offenkundig erheblichen Abweichens der tatsächlichen Verhältnisse möglich ist, stellt eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage dar. Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG auf (vgl zB VwGH 19.5.2022, Ra 2022/16/0007, mwN). Es ist daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. Juni 2025