

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Steuernummer ***1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 Bescheid vom 17. Dezember 2018 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2017 mit € 7.978,00 festgesetzt und bezüglich des Vermietungsobjektes in der ***2*** auf die Begründung des Erstbescheids 2016 vom 27.04.2018 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2019 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung Beschwerde gemäß §§ 243 ff BAO eingebracht und das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO beantragt. Hiezu wurde ausgeführt:

„1. Sachverhalt

Mit Bescheid für Einkommensteuer 2017 vom 17. Dezember 2018 wurde wie im Bescheid für Einkommensteuer 2016 (offenes Verfahren) beim Vermietungsobjekt ***2***, Eigentumswohnung (BJ 1995) in ***3***, im Jahr 2017 die Abschreibungsbemessungsgrundlage amtswegig verändert und die Bemessungsgrundlage für den Grundanteil auf 30 % erhöht und die Bemessungsgrundlage für das Gebäude entsprechend reduziert.

Die Abgabenbehörde wandte dabei § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG iVm § 2 (2) erster Teilstrich der GrundanteilsVO 2016 (BGBl. II Nr. 99/2016) an.

...

3. Beschwerdeerklärung

Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2017. Wir beantragen daher die Abänderung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2017 und somit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2017 mit EUR 27.527,52 festzusetzen.

...

4. Begründung

Die Abgabenbehörde hat den Grundanteil für das obige Vermietungsobjekt gem. § 2 Abs. 2 erster Teilstrich der GrundanteilsVO 2016 (BGBl. II Nr. 99/2016) mit 30 % angesetzt.

Zu diesem Vermietungsobjekt gibt es kein Gutachten über die Höhe des auszuscheidenden Grundanteils. Der Abgabenbehörde wurde eine Berechnung gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV, BGBl. II Nr. 442/2015) vorgelegt. Diese Berechnung ergab, wie von der Abgabenbehörde im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 26. Juli 2018 festgestellt wurde, einen Grundanteil in Höhe von 19,53 %. Diese Berechnung ist ein adäquater Nachweis im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG bzw. des § 3 (1) GrundanteilsVO 2016.

Nach der BMF-Info StRefG 2015/16 vom 12. Mai 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, können die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes aus Praktikabilitätsgründen entsprechend dem Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert gem. § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstücksverordnung (GrWV, BGBl. II Nr. 442/2015) glaubhaft gemacht werden. Dieser Möglichkeit liegt die Annahme zugrunde, dass die Ermittlungsmodalitäten des Grundstückswertes nach der GrWV die aktuellen Wertverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude – wenn auch pauschal – ausreichend genau berücksichtigen, um sie auch für ertragsteuerliche Zwecke nutzbar zu machen.

Die Abgabenbehörde führt in der Begründung im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 17. Dezember 2018, mit dem Verweis auf den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 26. Juli 2018 aus, dass ein Grundanteil unter 20 % (19,53 %) aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis nicht glaubhaft gemacht wurde und nicht plausibel erscheint und das ein Ausfluss aus den EStR Rz 6447 sei. Bei vielstöckigen Eigentumswohnhäuser oder niedrigen Bodenwerten kann jedoch sehr wohl ein Grundanteil von unter 20 % gegeben sein (siehe z.B. Prodinger, Ermittlung des Grundanteils durch den Grundstückswert, SWK 1/2019, 30). Zudem steht diese Aussage im Widerspruch mit der obigen BMF-Info vom 12. Mai 2016 zur StRefG 2015/16. Wenn der Grundanteil unter 20 % beträgt, erscheint es zudem nicht systemform, wenn die zuständige

Behörde den Grundanteil auf 30 % erhöht, anstatt diesen auf 20 % anzuheben, wenn wie im vorliegenden Fall der Nachweis des Grundanteils gem. der GrWV erbracht wurde.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt:

„Eine direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht war gemäß den Bestimmungen des § 262 Abs. 2 lit. b BAO nicht (mehr) möglich.

Hinsichtlich des ausgeschiedenen Grundanteils von 30 % wird auf die im Vorlagebericht E-2016 vom 30.6.2019 angeführten Gründe verwiesen wie z.B. darauf,

- dass eine Ermittlung nach der GrWV nicht zulässig ist, wenn das Ergebnis unter 20 % liegt und/oder nicht plausibel ist,
- dass bei den bisherigen Ermittlungen durch den Beschwerdeführer die mit dem Vermietungsobjekt miterworbene Wegfläche keine Berücksichtigung im Grund- und Bodenanteil gefunden hat,
- dass die Preise für baureifes Land in ***3*** über 400 EUR liegen, und zB.
- dass ein von der GrundaufteilungsV abweichender Wert vom Beschwerdeführer nachzuweisen ist.“

Im Vorlageantrag vom 3. Juli 2019 (eingelangt am 5. Juli 2019) führt die steuerrechtliche Vertretung in ihrer Begründung wie folgt aus:

„Die Abgabenbehörde hat den Grundanteil für das obige Vermietungsobjekt gem. § 2 Abs. 2 erster Teilstich der GrundanteilsVO 2016 (BGBl. II Nr. 99/2016) mit 30 % angesetzt.

Zu diesem Vermietungsobjekt gibt es kein Gutachten über die Höhe des auszuscheidenden Grundanteils. Der Abgabenbehörde wurde eine Berechnung gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV, BGBl. II Nr. 442/2015) vorgelegt. Diese Berechnung ergab, wie von der Abgabenbehörde im Bescheid vom 26. Juli 2018 festgestellt wurde, einen Grundanteil in Höhe von 19,53 %. In der Beschwerdeverentscheidung vom 1.7.2019 weist die Abgabenbehörde erstmals darauf hin, dass die miterworbene Wegfläche zu dieser Liegenschaft keine Berücksichtigung im Grund und Bodenanteil gefunden hat. Im Zuge dieses Vorlageantrages wurde zusätzlich die Wegfläche mit einem anteiligen Grundstückswert von EUR 897,75 berechnet. Somit erhöht sich der Anteil für Grund und Boden auf gerundete 20 % (exakt 20,20 %). Diese Berechnung ist ein adäquater Nachweis im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG bzw. des § 3 (1) GrundanteilVO 2016.

Nach der BMF-Info StRefG 2015/16 vom 12. Mai 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, können die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes aus Praktikabilitätsgründen entsprechend dem Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert gem. § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV, BGBl. II Nr. 442/2015) glaubhaft gemacht werden. Dieser

Möglichkeit liegt die Annahme zugrunde, dass die Ermittlungsmodalitäten des Grundstückswertes nach der GrWV die aktuellen Wertverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude – wenn auch pauschal – ausreichend genau berücksichtigen, um sie auch für ertragsteuerliche Zwecke nutzbar zu machen.

Die Begründung im Bescheid über die Beschwerdeentscheidung vom 01. Juli 2019, dass ein Grundanteil unter 20 % aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis nicht glaubhaft gemacht wurde und nicht plausibel erscheint, ist ein Ausfluss aus den EStR Rz 6447. Bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern oder niedrigen Bodenwerten kann jedoch sehr wohl ein Grundanteil von unter 20 % gegeben sein (siehe z.B. Proding, Ermittlung des Grundanteils durch den Grundstückswert, SWK 1/2019, 30). Zudem steht diese Aussage im Widerspruch mit der obigen BMF-Info vom 12. Mai 2016 zur StRefG 2015/16. Wenn der Grundanteil unter 20 % beträgt, erscheint es zudem nicht systemform, wenn die zuständige Behörde den Grundanteil auf 30 % erhöht, anstatt diesen auf 20 % anzuheben, wenn wie im vorliegenden Fall der Nachweis des Grundanteils gem. der GrWV erbracht wurde. Der Grundanteil wurde in den eingereichten Einkommensteuererklärungen mit 20 % gerundet angesetzt. Somit ergibt sich auch mit der zusätzlichen Berücksichtigung der Wegfläche in den Grund- und Bodenanteil keine Veränderung. ...“

Im Vorlagebericht vom 4. September 2020, welcher das im Spruch genannte Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 2017 betrifft, wurde vom Finanzamt wie folgt ausgeführt:

„Gem. § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG i.d.F. des StRefG 2015/2016 sind bei Vermietungen ab dem 01.01.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40 % als Anteil des Grund und Bodens pauschal auszuscheiden, sofern das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nicht nachgewiesen wird. Der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen. Dies ist aufgrund der Grundanteilsverordnung (GrundanteilV 2016) erfolgt. Gem. § 2 Abs. 2 leg. cit. sind in Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern als Anteil des Grund und Bodens 30 %, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, bzw. 40 % auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten erfasst.“

Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass

- aufgrund der in ***3*** anzusetzenden Durchschnittspreise für baureifes Bauland,
- der Tatsache, dass das Mietobjekt mehr als 10 Wohneinheiten hat,
- und eine Berechnung nach der GrWV wegen der überdimensional hohen Baugrundpreise in ***4*** keine korrekten Werte ergibt,

ein Grundanteil von 30 % auszuscheiden sind.

Die steuerliche Vertretung beruft sich auf die Möglichkeit, die Anteile auf Grund und Boden und des Gebäudes aus Praktikabilitätsgründen entsprechend dem Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstücksverordnung (GrWV, BGBl. II, Nr. 442/2015) glaubhaft machen zu können.

Diese ist jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung nur anwendbar, wenn eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheint. Beträgt ein derart ermittelter Anteil des Grund und Bodens weniger als 20 % des Gesamtkaufpreises, erscheint dies jedenfalls nicht plausibel, wodurch weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erbracht ist. Es sind daher die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß GrundanteilV 2016 anzuwenden.

Weiters sei ins Treffen geführt:

Der durchschnittliche Quadratmeterpreis liegt in ***3*** laut Fachliteratur zwischen 400 € und 550 €, was im Durchschnitt einen Preis von jedenfalls über 400 € ergibt. Derartige Immobilienpreisspiegel sind jedoch nur bedingt taugliche Beweismittel. Denn es ist zu beachten, dass z.B. in der „Gewinn“-Grundstückspreis-Übersicht die An- und Aufschließungskosten, welche nach der GrundanteilV 2016 noch einzubeziehen sind, nicht enthalten sind (Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 419). Der GrundanteilV sind zwingend die Baugrundstückswerte für baureifes Land zugrunde zu legen. Nachdem für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50 bis 70 % der Preise für baureifes Land gezahlt wird, sind daher – um die geforderte Baufreiheit zu gewähren – die Werte laut „Gewinn“-Grundstückspreis-Übersicht im Hinblick auf die von der GrundanteilV vorausgesetzte Baufreiheit entsprechend um 30 bis 50 % zu erhöhen (siehe dazu auch BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017).

Die Pflicht zur Glaubhaftmachung eines durchschnittlichen Preises für baureifes Land iSd GrundanteilV 2016 trifft jedenfalls denjenigen, der einen vom gesetzlich vorgegebenen Aufteilungsverhältnis (40/60) abweichenden niedrigeren Grund- und Boden-Anteil behauptet bzw. begehrt, im vorliegenden Fall den Beschwerdeführer.

Im übrigen sei darauf verwiesen, dass in den bisherigen Berechnungen des Beschwerdeführers (5,28 % bzw. 19,53 %) der mit den 146/2764 Wohnungsanteilen (EZ ***5***, GST ***6***) miterworbene und daher in den Anschaffungskosten enthaltene 1/30-Anteil an der Liegenschaft EZ ***7*** (GST ***8***; Wegfläche 285 m²) keine Berücksichtigung im nicht abnutzbaren Grundanteil gefunden hat (vgl. Kaufvertrag vom 12.7.1995).“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Kaufvertrag vom 12. Juli 1995 erwarb der verstorbene Beschwerdeführer die in den Tabellen 1 und 2 angeführten Miteigentumsanteile (EZ ***5***, Gst ***6*** und EZ ***7***, Gst ***8***) an den zu Punkt I. dieses Vertrages angeführten Liegenschaften samt Garagenabstellplatz (Wohnanlage „***2***“, ***3***). Der Kaufpreis der Wegfläche EZ ***7*** ist im Kaufpreis der Liegenschaft samt Wohnungen ob EZ ***5*** enthalten.

Die Höhe der Anschaffungskosten sowie die Tatsache, dass die Wohnhausanlage mehr als 10 Wohneinheiten umfasst, ist unbestritten. Ebenfalls unbestritten ist der durchschnittliche Grundstückspreis von über € 400,00 pro m².

In der Erklärung zur Einkommensteuer wurde vorerst auf Basis der Nutzwertanteile von 146/2764 ein Grundanteil von 5,28 % betreffend die Afa-Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Die steuerrechtliche Vertretung legte betreffend das Beschwerdejahr eine Grundstückswert-Berechnung gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV) vor, welche einen Grundwert von € 21.062,03 (= 19,53 %) auswies.

Laut Vorlageantrag vom 3. Juli 2019 wurde zusätzlich die Wegfläche mit einem anteiligen Grundstückswert von € 897,75 und somit der Anteil für Grund und Boden mit insgesamt 20,20 % berechnet.

Ein Sachverständigengutachten wurde im gesamten Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt.

Im angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt daher 30 % der Anschaffungskosten als Grundanteil ausgeschieden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den durch die belangte Behörde elektronisch vorgelegten Unterlagen zu den Verfahren bezüglich Einkommensteuer 2016 bis 2018 und kann als erwiesen angenommen werden.

Der angeführte Vorlagebericht sowie die genannte Beschwerdevorentscheidung haben Vorhaltecharakter entfaltet (siehe VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071; VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048).

Die steuerrechtliche Vertretung sieht die vorgelegten Grundstückswert-Berechnungen gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2

Grundstückswertverordnung (GrWV) als adäquaten Nachweis im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG bzw. des § 3 (1) GrundanteilVO 2016 an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG lautet:

"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 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."

Die Grundanteilsverordnung BGBl II 99/2016 hat folgenden Wortlaut:

"§ 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."

§ 3 Abs 2 GrundanteilV 2016 nimmt ein solches erhebliches Abweichen an, "wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht". Diese 50%-Toleranzschwelle gilt für alle drei Kategorien; bei der Kategorie "20/80" muss daher der Anteil des Grund und Bodens tatsächlich unter 30% liegen, bei der Kategorie "30/70" unter 45% und bei der Kategorie "40/60" unter 60% (Mayr in RdW 2016/328, RdW 2016, 419).

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wurde in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 eine (nur) für den außerbetrieblichen Bereich geltende gesetzliche Regelung bezüglich des auf Grund und Boden entfallenden Anteils an den Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft geschaffen. Grundsätzlich ist dieser Anteil mit 40% festgelegt. Ein anderes Aufteilungsverhältnis ist nur dann zulässig, wenn ein Pauschalsatz nach der auf Grundlage des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ergangenen GrundanteilV 2016 zur Anwendung kommt oder wenn ein Nachweis über die tatsächlichen Verhältnisse erbracht wird bzw. die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig von den gesetzlich bzw. im Verordnungswege festgelegten Aufteilungsverhältnissen abweichen.

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/*Ebner* EStG, 2025, § 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.

Wie bereits vom Finanzamt Österreich ermittelt und in seinen Entscheidungen festgehalten, liegt der durchschnittliche Quadratmeterpreis in ***3*** zwischen € 400 und € 550, was einen Durchschnittspreis von über € 400 ergibt. Dies wurde von den Verfahrensparteien nicht in Zweifel gezogen.

Aufgrund vorstehender Ausführungen ist daher gegenständlich § 2 Abs. 2 Teilstrich 1 GrundanteilV 2016 (Gemeinde, in der der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mehr als 400,00 € beträgt) anzuwenden, und damit der Anteil des Grund und Bodens grundsätzlich mit 30% aus den Anschaffungskosten auszuscheiden.

Der solcherart pauschal ermittelte Anteil kommt nach § 3 GrundanteilV 2016 nur dann nicht zur Anwendung, wenn der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens zum Beispiel durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen wird (Abs. 1) oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen (Abs. 2).

Grundsätzlich sind als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164, und VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN).

Sowohl § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 als auch die GrundanteilV 2016 stellen in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf. Soll, so wie auch im Beschwerdefall, ein von der gesetzlichen Vermutung bzw. den im Verordnungswege festgelegten Pauschalsätzen abweichender Aufteilungsschlüssel hinsichtlich der auf Grund und Boden bzw. das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zur Anwendung kommen, obliegt es dem Beschwerdeführer das Vorliegen der tatsächlichen Verhältnisse nachzuweisen (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119; VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169, mwN, wonach die Beweislast für die Widerlegung der nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 geltenden Vermutung einer Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren und damit einem AfA-Satz von 1,5% bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gebäuden dem Steuerpflichtigen obliegt, und ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist).

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

Im Beschwerdefall wurde vorerst auf Basis der Nutzwertanteile von 146/2764 ein Grundanteil von 5,28 % ausgeschieden (siehe Vorlagebericht vom 30. Juni 2019 zum Beschwerdeverfahren zur Einkommensteuer 2016). In der Folge wurde von der steuerrechtlichen Vertretung eine Berechnung gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV, BGBl. II Nr. 442/2015) vorgelegt. Diese Berechnung ergab einen Grundanteil in Höhe von 19,53 bzw. 20,20 %.

Ein vom Pauschalsatz abweichender niedrigerer Grundanteil wurde damit aber nicht nachgewiesen.

Inwieweit die Berechnungen daher dem Verhältnis der tatsächlichen Verkehrswerte zum maßgeblichen Stichtag entsprechen sollte (nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgt eine solche Aufteilung nach der Verhältnismethode, wobei der Sachwert des Bodens zum Sachwert des Gebäudes in Verhältnis zu setzen ist; vgl. etwa VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113), ist nicht erkennbar.

Mit dem Hinweis auf das Ergebnis einer Berechnung nach der Grundwertverordnung ist aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Die "Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung - GrWV)", BGBl II Nr. 442/2015 ist zu § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ergangen und dient der Ermittlung des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Beim Pauschalwertmodell nach § 2 GrWV wird der Grundwert in der Weise ermittelt, dass die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert gemäß § 53 Abs. 2 BewG multipliziert wird, wobei für den Bodenwert jener Wert maßgebend ist, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Weiters ist der dreifache Bodenwert mit dem in der Anlage zur GrWV festgelegten Faktor hochzurechnen. Zur Berechnung des Gebäudewertes wird ein für jedes Bundesland eigens festgelegter Baukostenfaktor herangezogen.

Nach der Grundwertverordnung werden somit wiederum **nur pauschal ermittelte Werte** herangezogen, aber 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. Die

Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bzw. der GrundanteilV 2016 kann durch den Beschwerdeführer somit nicht widerlegt bzw. ein anderes als das vermutete Aufteilungsverhältnis nachgewiesen werden.

Angemerkt wird zum Erlass des BMF (eingearbeitet in Rz 6447 EStRichtlinie), wonach die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 GrWV glaubhaft gemacht werden können, dass Erlässe der Finanzverwaltung keine subjektiven Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen (z.B. VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035). Insbesondere sind erlassmäßige Regelungen der Finanzverwaltung keine Rechtsnormen und entfalten demzufolge für das Bundesfinanzgericht keinerlei Bindungswirkung (vgl. VwGH 11.12.2003, 2000/14/0038, mwN).

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG bestimmt weiters, dass das pauschale Aufteilungsverhältnis dann nicht gilt, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen, wobei § 3 Abs. 2 GrundanteilV 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 (vgl. vgl. BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018 sowie Ritz/Koran, BAO⁸, § 167 Tz 1, zitierte Rechtsprechung zum Begriff der offenkundigen Tatsachen) festgestellt werden kann. Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, "Extremfällen" (vgl. Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 2016, 1035; vgl. auch BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019), 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/*Ebner* EStG, 2025, § 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.

Im vorliegenden Fall bietet sich kein Anhaltspunkt für ein derartiges, offenkundig erhebliches Abweichen des Grundanteils von dem pauschalen, vom Finanzamt angewendeten Ansatz von 30%. Auch wurde ein derartiges, offenkundig erhebliches Abweichen der tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Aufteilungsverhältnis weder vom Beschwerdeführer konkret behauptet, geschweige denn anhand nachvollziehbarer Umstände aufgezeigt. (vgl. BFG 14.11.2019, RV/1100353/2017; BFG 25.03.2021, RV/7100416/2021; BFG 07.05.2024, RV/7102643/2019; BFG 07.05.2024, RV/7100174/2019).

Für die Ermittlung des Grundanteils für Zwecke des § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 sind die Methoden der GrundanteilV heranzuziehen. Die Pauschalwerte der GrundanteilV ergeben sich aus § 2 GrundanteilV, der tatsächliche Wert aus § 3 GrundanteilV. Weder im EStG noch in der GrundanteilV findet sich ein Hinweis darauf, dass die Methoden der GrWV anwendbar wären. Zum Nachweis des tatsächlichen Grundanteils iSd GrundanteilV ist die Pauschalwertmethode der GrWV jedenfalls ungeeignet, die keinen Wert nachweisen kann, sondern nur Pauschalannahmen trifft und noch dazu zu einem anderen Gesetz ergangen ist (vgl. BFG 26.09.2025, RV/7101985/2024).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde daher zu Recht die Pauschalregelung des § 2 Abs. 2 Teilstich 1 GrundanteilV 2016 angewendet und dementsprechend bei der Ermittlung der AfA einen auf den Grund und Boden entfallenden Anteil von 30% ausgeschieden. Ein Nachweis eines abweichenden Wertes wurde vom Beschwerdeführer im gesamten Beschwerdeverfahren nicht erbracht.

Es war sohin 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.

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 noch nicht vor. Die ordentliche Revision war daher spruchgemäß zuzulassen.

Feldkirch, am 14. November 2025