

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Beate Böckle, Diepoldplatz 6/20/Stock 4, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Mit Bescheiden vom 17.12.2019 wurden die Einkommensteuer 2017 und 2018 veranlagt.

Für 2017 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 176,14, für 2018 in Höhe von € 14.417,04 festgesetzt.

In der **gesonderten Bescheidbegründung vom 17.12.2019** wurde ausgeführt: „Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab: Im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 5.8.2019 wurde bekanntgegeben, dass für die Eigentumswohnung in 2314 Ort Str.-Strasse Nr. Top 247 für die Bemessungsgrundlage der Abschreibung ein

Grundanteil von 2,45 % und bei der Wohnung 4321 Ort, Stra Str2 Nr2/Top 24 ein Grundanteil von 4,34 % ausgeschieden wurde. Als Begründung für die Anwendung des niedrigen Grundanteils wurde angeführt, dass die Grundstückswertverordnung herangezogen wurde. Dem Antwortschreiben wurde ebenso die Berechnung des Grundstückswertes (§ 4 Abs 1 Grunderwerbssteuergesetz) auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung (GRWV) pro Vermietungsobjekt vorgelegt.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Alternativ dazu kann auch das Aufteilungsverhältnis entsprechend der GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, herangezogen werden:

Danach beträgt der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten:

- 20% in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 Euro beträgt;
- 30% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst;
- 40% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen (Anzahl der Einwohner, durchschnittlicher Quadratmeterpreis für baureifes Land und Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten).

Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird, oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, d.h. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen.

Ein erhebliches Abweichen liegt dann vor, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses kann z.B. durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes können aber auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden, sofern eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheint. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20% des Gesamtaufpreises erscheint jedenfalls nicht plausibel. In diesem Fall ist weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erbracht worden.

Wie oben erwähnt, wurde für die Eigentumswohnungen in Ort ein Grundanteil von 2.45 % bzw. von 4,34 % ausgeschieden. Die ermittelten Anteile des Grund und Bodens liegen damit weit unter 20 %.

Es sind daher die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß GrundanteilV 2016 anzuwenden. Da die beiden Eigentumswohnungen in der Gemeinde Ort gelegen sind (Einwohnerzahl mehr als 100.000), sowie die Gebäude, in welchen diese Wohnungen situiert sind, jedenfalls mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfassen, ist ein Anteil an Grund und Boden im Ausmaß von 30 % von den Anschaffungskosten auszuscheiden.

Daraus ergeben sich folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die Abschreibung bzw. geänderte Höhen der Abschreibung für 2017 und 2018:

2314, Str.-Straße Nr. Top 247

			It. Erkl.	2017	2018	It GrundV		2017	2018
			%	Afa It. Erkl	Afa .It. Erkl	%		Halbj.Af a	AFA
G+B	05.10.2017	14.730,23	5,50			30	80.346,72		
Wohnung	05.10.2017	253.092,16	94,50	1.898,19	3.796,38	70	187.475,67	1.406,07	2.812,14
		267.822,39					267.822,39		

Küche Anzl.	20.11.201 7	1.958,33							
Restzlg.	30.01.201 8				555,84				555,84
Summe Afa					4.352,2 2				3.367,9 8

4321, Stra Str2 Nr2/Top 3547

			It. Erkl.	2017	2018	It GrundV .		2017	2018
			%	Afa It. Erkl	Afa .It. Erkl	%		Halbj.Af a	AFA
G+B	16.10.201 7	9.078,13	4,34			30	62.752,05		
Wohnun g	16.10.201 7	200.095,3 6	95,6 6	1.500,7 2	3.001,4 4	70	146421,44	1.098,1 6	2.196,3 2
		209.173,4 9					209.173,4 9		
Küche Anzl.	20.11.201 7	1.708,33							
Restzlg.	30.01.201 8				495,82				495,82

Summe Afa					3497,26				2.692,1 4
--------------	--	--	--	--	---------	--	--	--	--------------

Mit **28.1.2020** wurde gegen die genannten Bescheide Beschwerde erhoben, eine mündliche Verhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

In der **Begründungsergänzung vom 10. August 2020** wurde ausgeführt: „Strittig ist alleine die Höhe des Grundanteils. Zunächst wird festgehalten, dass - entgegen der Bescheidbegründung vom 17.12.2019 - der Grundanteil bei der ***17*** ***19*** nicht mit 2,45 %, dem Ergebnis nach dem Grundstückswertrechner, angesetzt wurde. Vielmehr wurde in der Rechnung, die der Veräußerer gelegt hat, ein Grundanteil von 5,5 % angesetzt, der der Berechnung des Grundanteiles und damit auch der Abschreibung zu Grunde gelegt wurde. Beim Objekt Stra Str2 Nr2 wurde von 4,34 % ausgegangen. Das Finanzamt argumentiert nun, dass nach dem Gesetz ein Grundanteil von 40 % vorgesehen ist. Die Anteile können aber alternativ dazu auch nach der Grundanteilsverordnung errechnet werden. Diese Überlegung ist unrichtig, da die Verordnung das Gesetz näher ausführt und daher selbstverständlich per se anwendbar ist. Die Anwendung der Verordnung stellt kein Wahlrecht dar.

Aus der Verordnung selbst ergibt sich richtigerweise ein Grundanteil von 30 %. Auf Basis von zwei Informationen des BMF respektive der EStR Rz 6447 ergibt sich, dass der Grundanteil auch nach der Grundstückswertverordnung glaubhaft gemacht werden kann.

Den Einkommensteuerrichtlinien war es vorbehalten, die bisherigen Aussagen der Informationen des BMF dahingehend zu ergänzen, dass einerseits die Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheinen muss. Andererseits würde ein Grundanteilswert von weniger als 20 % jedenfalls nicht plausibel erscheinen, sodass weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erbracht worden sei.

Unabhängig von einem auf Basis des EStG bzw. der Grundanteilsverordnung vorzunehmenden Nachweises ist zunächst festzuhalten, dass es keine bestimmte Mindestgrenze oder Höchstgrenze für den Grundanteil geben kann.

Wie in der Literatur ausführlich nachgewiesen (Proding, SWK 1/2019, 30 mit vielen Zahlenbeispielen), hängt der am Ende der Betrachtung resultierende Grundanteil von der Größe des Grund und Bodens, vom Quadratmeterpreis des Grund und Bodens, von der Größe des Gebäudes und von den Baukosten des Gebäudes ab. Mit diesen unterschiedlichen Parametern ergeben sich natürlich sehr geringe, durchschnittliche und sehr hohe Grundanteile.

So wird also ein sehr großes Grundstück, das in einer Gegend mit sehr hohen Grundstückspreisen gelegen ist, und nur mit einem kleinen und auffälligen Gebäude bebaut ist, einen Grundanteil von weit über 40 % (keinesfalls 20 % oder 30 %) haben. Mit gutem Grund ist daher auch vorgesehen, dass die Pauschalierung dann nicht anwendbar ist, wenn eine Abweichung von mehr als 50 % in die eine oder andere Richtung gegeben ist. Im Umkehrschluss führt aber ein kleines Grundstück, das allenfalls noch dazu zu geringen Grundstückspreisen erworben wurde, nur zu einem sehr kleinen Grundanteil, wenn es mit einem entsprechend großen Gebäude bebaut ist. Es ist daher evident, dass es auch Grundanteile von weniger als 20 % oder mehr als 40 % geben muss. Selbst unter Beachtung der 50 %-Grenze muss es Grundanteile von weniger als 10 % oder mehr als 60 % geben.

Daraus folgt aber, dass eine Automatik, wonach ein Grundanteil von weniger als 20 % jedenfalls nicht plausibel sei, jeder betriebswirtschaftlichen Betrachtung und nachfolgend auch jeder steuerlichen Betrachtung der Aufteilung der Gesamtkosten eines bebauten Grundstückes widerspricht.

Wenn aber klar ist, dass ein Grundanteil von weniger als 20 % durchaus möglich ist, dann ist nicht verständlich, warum die Grundstückswertverordnung diesfalls nicht entsprechend anwendbar sein soll. Diese Verordnung ermittelt in einem pauschalierenden und damit vereinfachenden Verfahren die Werte von Grundstücken für Zwecke der Grunderwerbsteuer. Betrachtet man das Verfahren näher, so zeigt sich, dass bezüglich des Grund und Bodens im Ergebnis ein Sachwert im Sinne eines Vergleichswertes ermittelt wird. Ausgangspunkt ist zwar der (dreifache) Einheitswert, der aber durch Faktoren, die nach den Erläuterungen gerade den Zweck haben, die Einheitswerte auf die tatsächlichen Verkehrswerte umzurechnen, auf eben die Verkehrswerte angepasst wird.

Beim Gebäude wird aus der Fläche des Gebäudes, den Baukosten, der Art des Gebäudes und dem Alter des Gebäudes (Bauzustand) ein Wert ermittelt, der offensichtlich dem Sachwert des Gebäudes entspricht.

Nunmehr kann man argumentieren, dass die jeweiligen Rechengänge nicht zum genauen Verkehrswert der Teilwirtschaftsgüter führen werden. Letztlich ist dies aber auch nicht entscheidend:

Bekanntlich geht es bei der Ermittlung des Grundanteiles um eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstückes auf Grund und Boden und Gebäude. Entscheidend ist daher, ob die Rechengänge dem Grunde nach zu wirtschaftlich sinnvollen Werten führen. Dies kann nicht bestritten werden (siehe nochmals Proding, aaO), da zum einen die Grunderwerbsteuer durchaus auf realistischen Werten des Grundstückes basiert, zum anderen eben gerade Sachwerte ermittelt werden. Somit muss aber klar sein, dass gerade das Verhältnis von Grund und Boden und Gebäude nach der Grundstückswertverordnung, klarerweise in einem Rahmen, den jede Schätzung nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH

18.3.1980, 3133/79; dazu Mima, SWK19/1991, 261) innehat, eine sinnvolle Abbildung des Wertverhältnisses der Teilwirtschaftsgüter zeigt.

Die Grundstückswertverordnung ermittelt daher die Sachwerte von Grund und Boden und Gebäude, sodass diese zueinander in Relation gesetzt werden können. Kennt man daher die Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter, so kennt man klärerweise auch deren Summe und kann dann durch einfache Division den Grundanteil errechnen. Mit anderen Worten sind ja die Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes bekannt und kann durch die Grundstückswertverordnung das Verhältnis von Grund und Boden und Gebäude ermittelt werden. Somit kann aber durch einfache Anwendung des Grundanteiles auf den Gesamtwert der richtige Wert des Grund und Bodens ermittelt werden.

Es ist daher durchaus zu begrüßen gewesen, wenn das BMF in den genannten beiden Informationen die Anwendung des Grundstückswertrechners ausdrücklich zugelassen hat. Wie nachgewiesen, gibt es keinerlei Automatik, dass der Grundanteil immer ca. 20 % oder 30 % oder 40 % (je nach Kategorie) ausmacht. Es bedarf daher durchaus eines Nachweises.

Um nun diesen Nachweis möglichst einfach zu machen, wurde die Anwendung der Grundstückswertverordnung zugelassen. Abzulehnen ist daher die Aussage, dass ein Anteil von weniger als 20 % jedenfalls nicht plausibel sei. Einerseits wurde gezeigt, dass niedrigere Werte durchaus vorkommen können, andererseits wurde nachgewiesen, dass die Grundstückswertverordnung durchaus zu sinnvollen Rechengängen und damit Grundanteilen führt.

Somit zeigt sich aber, dass die nachgewiesene Aufteilung dem Grunde nach zu akzeptieren ist. Dazu kommt noch, dass in einem Fall der verkaufende Bauträger selbst einen bestimmten Grundanteil angesetzt hat, welcher eben - wie dargestellt - übernommen wurde.

Die beiden konkreten Fälle sind nun Bauträgerobjekte in Ort, bei denen einmal der Bauträger sogar zu einem relativ hohen Grundpreis gekauft hat. Im anderen Fall wurde konzernintern verkauft.

Die Objekte haben sich offensichtlich sehr für die Verbauung geeignet, da etwa bei einem Objekt Bauklasse 6 gegeben war, also eine sehr große Bausubstanz mit entsprechender großer Höhe erreicht werden konnte. Die Grundstücke wären daher zwar von einem gewissen Wert, aber beide relativ klein. Sie wurden in beiden Fällen mit sehr großen und daher im Gesamtergebnis sehr teuren Gebäuden bebaut.

Es entspricht daher der oben dargestellten Logik, dass der Grundanteil in dieser Konstellation relativ gering ist. Wäre nur ebenerdig bebaut worden, hätte sich vielleicht ein Grundanteil ergeben, der sogar höher als der sich aus der Verordnung ergebende Wert von 30 % (bzw.

dann 40 %) gewesen wäre. Beim Bau von nur einigen Stockwerken hätte dann vielleicht der Wert von 30 % näherungsweise resultiert.

Da aber eine sehr hohe Baumasse realisiert wurde, ist es logische Folge, dass der Grundanteil geringer als 30 %, in concreto durchaus auch deutlich geringer als 20 % ist.

Nach der Judikatur des VwGH (vgl. die zahlreichen Hinweise bei Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht⁴, 174 ff.) ist der Grundanteil nach der Verhältnismethode zu ermitteln. Entscheidend sind daher die Werte beider Teilwirtschaftsgüter, die sodann in das Verhältnis gesetzt werden. Weiters hat der VwGH in diversen Erkenntnissen ausgeführt, dass die Wertaufteilung nach objektiven Gesichtspunkten im Verhältnis der Wertanteile des Grund und Bodens und des Gebäudes durchzuführen ist. Dabei wurde vom VwGH das Sachwertverhältnis als richtig angesehen (vgl. hierzu die Nachweise bei Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht⁴, 179 ff., zum Sachwertverfahren zB VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088).

Eine Parteieneinigung kann alleine nicht ausreichen, da sie dem objektiven Charakter der Wertermittlung zuwider laufen würde. Allerdings kann sich durchaus eine Bestätigung im Sinne eines zusätzlichen Beweismittels ergeben.

Um nun im vorliegenden Fall zu einer raschen Lösung im Sinne einer Stattgabe der Beschwerde zu kommen, wurden die gewählten Werte auf Basis einer Plausibilisierung durch einen Sachverständigen im entsprechenden Gebiet bestätigt. Beiliegend werden daher die beiden ausführlichen Stellungnahmen von DI Vorname SV2/Firma übermittelt.

Der Sachverständige ermittelt zunächst ausführlich den Wert des Grund und Bodens, wobei er einerseits auf Vergleichswerte, andererseits auf die Werte nach den jeweiligen Kaufverträgen abstellt.

Ebenso wird ausführlich die Bausubstanz beschrieben, nämlich das Gebäude in seinen (verschiedenen) Gebäudehöhen, Nutzflächen in den jeweiligen Stockwerken usw. Sehr klar kommt dabei zum Ausdruck, wie viele Tausende Quadratmeter Nutzfläche die Objekte haben bzw. dass etwa ein Bauteil allein 20 Stockwerke umfasst.

In der Beschreibung der steuerlichen Grundlagen stellt der Sachverständige völlig, korrekt die Grundsätze der Judikatur des VwGH dar und kommt zur Auffassung, dass die Sachwerte des Grund und Bodens und des Gebäudes zu ermitteln und zueinander in Relation zu setzen sind:

In ausführlicher Ableitung und Überlegung der Werte des Grund und Bodens respektive der anteiligen Gebäudewerte kommt der Sachverständige zum Ergebnis, dass die jeweils gewählten Grundanteile durchaus plausibel sind.

Der Sachverständige geht darüber hinaus sogar darauf ein, dass der durchschnittliche Vergleichspreis der Grundstücke bei einem Objekt eigentlich deutlich geringer als der tatsächlich realisierte Kaufpreis des Grundstückes war. Dies wird wohl darauf zurückzuführen sein, dass der Bauträger wegen der möglichen dichten Bebauung zu einem höheren Grundstückspreis bereit war. Insofern betrifft gerade diese „Überzahlung“ letztlich den Gebäudewert und gerade nicht den Grundstückswert.

Wie dargestellt, kommt es nach dem VwGH auf die objektiven Verhältnisse an. Trotzdem ermittelt der Sachverständige - hilfsweise - ausgehend von dem Grundstückswert, wie er aus dem Kaufvertrag über den Grund und Boden resultiert, auch hier den Grundanteil im Sinne einer theoretisch maximalen Höchstgrenze. Es zeigt sich, dass sogar hier der Grundanteil deutlich unter 20 %, ja deutlich unter 10 % liegt.

Somit sind durch den Sachverständigen die Werte des Grund und Bodens und des Gebäudes nach objektiven Kriterien ermittelt bzw. plausibilisiert worden. Aus diesen Überlegungen resultiert daher ein bestimmter Grundanteil. Dieser Grundanteil ist dann auf die Gesamtanschaffungskosten der erworbenen Wohnungen anzuwenden.

Daraus ergibt sich, dass auch Grundanteile unter 20 % möglich sind, gerade bei den gegenständlichen Objekten, bei denen auf kleinen Grundstücken hohe Gebäude gebaut worden sind.

Durch die Plausibilisierung der angesetzten Werte durch einen Sachverständigen wurde auch der Nachweis eines von der Grundanteilsverordnung abweichenden Prozentsatzes geführt.

Dieser Nachweis ist gesetzlich ausdrücklich als möglich erklärt.

Sohin kann kein Zweifel bestehen, dass die angesetzten Grundanteile inhaltlich korrekt sind und daher die resultierende Abschreibung in den jeweiligen Bescheiden rechtskonform ist.

Sollten Sie noch weitere Informationen oder Unterlagen benötigen, stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.“

Beigelegt waren diesem Schreiben zwei Plausibilisierungen der ***1*** zu den strittigen Wohnungen. Diese liegen dem Erkenntnis bei und sind Bestandteil dieser Entscheidung.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 26.4.2021 wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Die Abgabenbehörde ist verpflichtet, sich mit einem ihr vorgelegten Schätzgutachten, das den Verkehrswert einer Liegenschaft (im gegenständlichen Fall Berichte die den Grundanteil plausibilisieren sollen) nachweisen soll, eingehend auseinanderzusetzen, um allenfalls vom Befund der Expertise abweichen zu können:

Zu den vorgelegten Berichten der ***1***:

Aus dem Bericht:

Die Erstellung des Berichtes zu Liegenschaft EZ Zahl, GSt. Nr. .***2***, KG 12345 Bezirk erfolgte am 31.7.2020 zum Bewertungsstichtag 22.11.2017 d.s. 2 Jahre und 8 Monate nach dem Stichtag. Zur Liegenschaft EZ Zahl2, GSt. Nr. ***3***, KG 23546 ***4*** ***5*** erfolgte die Erstellung des Berichts am 11.8.2020 zum Stichtag 14.11.2017 d.s. 2 Jahre und 9 Monate nach dem Bewertungsstichtag.

Eine Besichtigung durch die ***1*** erfolgte weder bei der EZ Zahl, GSt. Nr. .***2***, KG 12345 Stra noch bei dem Objekt, EZ Zahl2, GSt. Nr. ***3***, KG 23546 ***4*** ***5***.

Aus dem Bericht: S 20 und S 24:

„Das gegenständliche Gutachten stellt keine vollständige Liegenschaftsbewertung dar.“

„Die Grundlagen wurden nur überschlägig erhoben und ermittelt...“

Wie der Berichtsteller selbst auf S 20 bzw, S 24 ausführt, handelt es sich um kein Gutachten, sondern um eine überschlägige Berechnung.

VwGH 3290/80 v. 18.2.1982

Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung; die Behörde hat es auf seine Richtigkeit, Vollständigkeit und Schlüssigkeit zu überprüfen. Ein Gutachten, das den genannten Anforderungen nicht entspricht; ist als Beweismittel unbrauchbar.

Zum Bodenwert lt. Bericht zur EZ Zahl, GSt. Nr. .*2***, KG 12345 Stra:**

Die auf Seite 23 angeführten „Vergleichsobjekte“ sind aufgrund der unterschiedlichen Bauklassen nicht vergleichbar. (Siehe Darstellung Beilage 1)

Aus diesen im Bericht angeführten „Vergleichspreisen“ ist ein Mittelwert iHv. € 656,95/m² Grundfläche errechnet worden, Daraus wird laut S 25 des Berichtes der angemessene Wert von € 1.300/m² Grundfläche abgeleitet.

Wie diese Ableitung vorgenommen wurde, ist weder begründet noch ziffernmäßig dargestellt. Die Ableitung ist nicht nachvollziehbar und daher unschlüssig.

Der Privatgutachter versucht auf Seite 25 darzustellen, dass der tatsächlich für das Grundstück bezahlte Kaufpreis am 26.6.2013 zu hoch gewesen wäre. (tatsächlicher Kaufpreis € 1861,16/m² - Mittel: € 656,95/m² - angemessen(?) € 1300/m²)

Dazu wird angeführt, dass der 2013 bezahlte Kaufpreis um 40 % höher war, da im Bezirk 5 die Kaufpreise seit 2013 in gleicher Höhe gesunken wären.

Dabei dürfte es sich um eine interessante Sondermeinung des gefertigten Sachverständigen handeln.

Wertentwicklung Grundpreise TU Ort nach Nutzflächen veröffentlicht Zeitschrift Gewinn

(Graphik)

Wertentwicklung Eh Grundstücke lt IPS d. WKO

Ort ***20***

(Graphik)

Die angeführten Vergleichsobjekte sind wegen viel niedrigerer Bauklassen mit dem bewertungsgegenständlichen Objekt gar nicht vergleichbar.

Zulässige Gebäudehöhen:

Bauklasse VI - über 26 m

Bauklasse V - 16 bis 26 m

Bauklasse IV - 12 bis 21 m

Bauklasse III - 9 bis 16 m

Bauklasse II - 2,5 bis 12 m

Bauklasse I - 2,5 bis 9 m

„Die Frage nach der Schlüssigkeit eines Gutachtens bezieht sich primär darauf, ob sich die in einem Gutachten dargelegten Schlussfolgerungen aus den Feststellungen des Befundes ergeben bzw. ob diese Schlussfolgerungen begründet sind. Diese Schlüssigkeitsprüfung richtet sich nach der allgemeinen menschlichen Erfahrung. Die Überprüfung eines Gutachtens auf seine Schlüssigkeit hin bedeutet es dahingehend zu überprüfen, ob es den „Denkgesetzen“ und den „Erfahrungen des täglichen Lebens“ entspricht. Besondere Kenntnisse sind hierfür nicht nötig. Daher kann eine entsprechende Einwendung auch von Laien ohne fachkundige Unterstützung wirksam vorgebracht werden. Sachverständige wirken an der Feststellung des Sachverhaltes mit, indem sie aus bestimmten Tatsachen - die bereits bekannt oder von ihnen zu erheben sind auf Grund ihres besonderen Fachwissens Schlüsse auf das (Nicht-) Vorliegen bestimmter Umstände ziehen. Das vom Sachverständigen zu erstattende Gutachten hat somit aus zwei Teilen zu bestehen: Dem Befund, das ist die Zusammenfassung der bekannten oder

vom Sachverständigen erhobenen Tatsachen; darin sind insbesondere alle Grundlagen und die Art ihrer Beschaffung zu nennen, auf die sich das eigentliche Gutachten stützt; Dem eigentlichen Gutachten, das sind die auf Grund seiner Fachkenntnis aus diesen Tatsachen gezogenen Schlussfolgerungen. Diese Schlussfolgerungen müssen methodisch einwandfrei und schlüssig begründet sein, der Sachverständige muss also nachvollziehbar darlegen, wie er zu seinen Schlussfolgerungen gelangt.

Dass auf dem bewertungsgegenständlichen Grundstück ein viel höheres Bauvolumen errichtet werden konnte und wurde, ist eine Tatsache und hat mit subjektiven Wertvorstellungen nichts zu tun.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die angeführten Vergleichsgrundstücke aufgrund der höchst unterschiedlichen Bebauungsbestimmungen (BKL I zu BKL VI) gar nicht vergleichbar sind.

Die Schlussfolgerung, dass auf Basis dieser Vergleichswerte sich ein angemessener Quadratmeterpreis von € 1.300 ableitet, ist ebenfalls weder nachvollziehbar noch begründet und daher unschlüssig.

Am 15.9.2016 wurde die EZ EZ (im Bericht Vergleichspreis B) neuerlich veräußert. Der Kaufpreis betrug € 2.600.000,00 wobei die erzielbare Nutzfläche konkret mit 2.790,25 m² angegeben wurde. Kaufpreis dividiert durch die mögliche Nutzfläche ergibt einen Betrag von € 931,02 €/m² Nutzfläche; umgerechnet auf das bewertungsgegenständliche Objekt ergibt das einen Bodenwert zum Bewertungsstichtag 2017 von € 4.377.939,00 (4.698,34 m² Nutzfläche laut Bericht S 17 multipliziert mit € 931,82) d.s.: € 462,00/Nutzwertanteil.

Zu den Baukosten:

Die auf Seite 27 angeführte Höhe der Baukosten/m² ist unbegründet. Es wird weder deren Herkunft noch deren Höhe nachvollziehbar und nachprüfbar genannt oder dargestellt.

Der vorgelegte Bericht („Privatgutachten“) kann wegen Fehlens wesentlicher Parameter gar nicht auf seine Schlüssigkeit hin überprüft werden.

VwGH RS 90/15/0178 vom 14.10.1991, ÖStZB 1992, 667;

Ein Urteil eines Sachverständigen, das mangels Darlegung des vom Sachverständigen erhobenen Befundes nicht auf seine Schlüssigkeit hin überprüft werden kann, darf die Behörde ihren Sachverhaltsannahmen nicht zu Grunde legen (Hinweis E 26.1.1970, 114/69, VwSlg 7714 A/1970).

Die Beschreibung aus dem Wohnungseigentumsvertrag nennt keinerlei hochwertige oder luxuriösen Ausstattungsmerkmale und entspricht laut den Definitionen des

Sachverständigenverbandes (Zeitschrift „Sachverständige“ Heft 2/2019) durchschnittlichen bis gehobener Ausstattungsmerkmalen

Aus den in der Zeitschrift „Sachverständige“ werden in der Ausgabe 2019 Heft 2 folgende Normalherstellungskosten für normale bis gehobene Ausstattung angegeben:

€ 2.270 - € 2.720 (brutto)

Das sind € 1.884,00 - € 2.258,00 netto. Indexiert mit dem BPI 2015 (BPI 2019: 112,0 BPI 2017: 104,6 ergibt das Baukosten von w € 1.760,00 - € 2.109,00 pro Quadratmeter.

Der Mittelwert beträgt daher € 1.933,50/m²

Zum Bodenwert: lt. Bericht EZ Zahl2, GSt. Nr. *3***, KG 23546 ***4*** ***5*****

Die auf Seite 27 angeführten „Vergleichsobjekte“ and aufgrund der unterschiedlichen Bauklassen nicht vergleichbar. (Siehe Darstellung Beilage 2)

Aus diesen „Vergleichspreisen“ wird ein Mittelwert iHv € 770,62/m² Grundfläche errechnet. Daraus wird laut S 29 des Berichtes der angemessenen Wert von € 1000/m² Grundfläche abgeleitet.

Wie diese Ableitung vorgenommen wurde, ist weder begründet noch Ziffernmäßig dargestellt. Die Ableitung ist nicht nachvollziehbar und daher unschlüssig. Auch hier ist sowohl die Ermittlung des Mittelwertes als auch die begründungslose Höhe des als angemessen bezeichneten Wertes von € 1000/m² weder nachvollziehbar noch schlüssig. (Mittelwert lt. S 30 des Berichts: € 770,62/m² - angemessener Kaufpreis 2017 lt. S 30 des Berichts € 1.000,00/m²)

Auch in diesem Bericht versucht der Privatgutachter darzustellen, dass tatsächlich bezahlte Kaufpreise wie der am 20.12. 2013 bezahlte Kaufpreis für 3130/21760 Anteile der gegenständlichen Liegenschaft iHv € 2.801.790,00 netto, das sind umgerechnet auf 1/1 Anteile € 7.499.000,00 viel zu hoch waren. Da im Jahr 2017 der Grund und Boden nur mehr € 3.122.000,00 wert sei.

Hier gibt es offensichtlich einen Wertverlust seit 2013 von mehr als 100%. Gleichzeitig wird auf S 32 behauptet, dass das Nachbargrundstück seit 2012 eine Steigerungsrate von + 29 % (woher diese Indexierung stammt bleibt verborgen und kann daher auch nicht auf seine Schlüssigkeit hin überprüft werden) erfahren hätte.

Diese Ausführungen im Bericht widersprechen der Erfahrung des täglichen Lebens. Die Werteinbrüche partiell nur bei den bewertungsgegenständlichen Liegenschaften sind nicht nachvollziehbar.

Wertentwicklung Grundpreise TU- Ort nach Nutzflächen veröffentlicht Zeitschrift Gewinn

(Graphik)

Wertentwicklung EH Grundstücke lt. IFS der WKO.

(Graphik)

Die Nutzfläche des gegenständlichen Objekts beträgt lt. Nutzwertgutachten 19.671,81 m².

Multipliziert mit dem Preis von € 750/m² (Wert lt. TU Ort) pro Nutzfläche ergibt das einen Bodenwert von € 14.753.857,50 ds.: € 624,56 pro Nutzwertanteil.

Zu den Baukosten:

Da diese Kosten ebenfalls unbegründet und daher nicht nachvollziehbar sind wird dazu auf die Ausführungen zu den Baukosten bei der EZ Zahl, G5t. Nr. .***2***, KG 12345 Bezirk verwiesen. Diese gelten ebenso für dieses Objekt.

Ein Gutachten ist das nachvollziehbare „allgemein verständliche Urteil eines Sachverständigen über einen komplexen Inhalt“.

Es muss leicht verständlich und in sich schlüssig sein und sollte alle wertbildenden Aspekte darlegen und beurteilen.

Dabei ist der Befund Basis eines jeden Gutachtens; er gibt Auskunft über die tatsächlichen Grundlagen, auf denen die Wertermittlung basiert und wie der Sachverständige das Faktenmaterial und die Quellen beschafft hat. Das Gutachten muss einen Befund, also die Erhebung von Tatsachen nennen. Ein Gutachten, aus dem weder die zugrundeliegenden Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar ist, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar. Die Aufgabe, möglichst vollständige Informationen über alle wertbeeinflussenden Merkmale einer Liegenschaft im Befundteil des Gutachtens aufzubereiten ist analog der Sachverhaltsdarstellung in einem richterlichen Urteil, eine der wesentlichen Anforderungen an ein Gutachten.

Dem Steuerpflichtigen obliegt es, den Nachweis durch ein Sachverständigengutachten so zu führen, dass ihm von Gerichten ohne Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann.

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist die Tatsache, dass ein Steuerzahler nie Kosten für ein Gutachten nicht im Wege eines Klageverfahrens faktisch auf die Finanzverwaltung abwälzen kann, indem er ein methodisch - (möglicherweise) offenkundig — zu beanstandendes Gutachten vorlegt.

In der Würdigung des vom Steuerpflichtigen hergebrachten Sachverständigengutachtens ist das Finanzamt grundsätzlich frei. Enthält ein Gutachten Mängel, z.B. methodische Mängel oder

unzutreffende Wertansätze ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich.

Ein Sachverständigengutachten, das von der Behörde ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt wird, muss ausreichend begründet sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. September 2002, Zl. 2001/06/0030) (VwGH 2012/06/0063 vom 27.02.2015).

Zusammenfassend:

Die errechneten Grundanteile in den vorgelegten Berichten können hinsichtlich der verwendeten Parameter mangels Darlegung der Herkunft und der Höhe gar nicht auf ihre Schlüssigkeit hin überprüft werden. Die angeführten „Vergleichsobjekte“ sind, da es sich um unterschiedliche Bauklassen handelt nicht vergleichbar. Schon der Ersteller selbst führt aus, dass das gegenständliche Gutachten (bzw. die überschlägige Berechnung) keine vollständige Liegenschaftsbewertung darstellt und die Grundlagen nur überschlägig erhoben wurden.

Die vorgelegten Unterlagen waren daher als Nachweis bzw. Glaubhaftmachung eines von der Grundanteilsverordnung abweichenden Grundanteiles nicht geeignet.“

Im **Vorlageantrag vom 17.5.2021** wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt und die Vorlage weiterer Beweismittel angekündigt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 8. Juni 2022 vorgelegt.

Mit **Beschluss vom 4. Juli 2023** bestellte die Richterin VN NN als Sachverständigen zur Feststellung des Grundanteils.

Die Gutachten wurden am 22. November 2023 übermittelt. Sie liegen dem Erkenntnis bei und bilden einen Bestandteil des Verfahrenslaufes.

Mit **Beschluss vom 28. November 2023** wurden die Gutachten den Parteien zur Stellungnahme übermittelt.

Die Amtspartei teilte mit **Schreiben vom 12. Jänner 2024** mit, dass hinsichtlich der Gutachten keine Einwände bestehen.

Die steuerliche Vertretung nahm mit **Schreiben vom 15. Februar 2024** wie folgt Stellung:

„Einleitung: Bezüglich der gegenständlichen Ermittlung des Grundanteiles sei zunächst festgehalten, dass nunmehr verschiedene Bewertungsansätze gegeben sind.

Das Finanzamt hat sich auf den gesetzlichen Wert von 30 % zurückgezogen, der nach alle anderen Methoden offensichtlich inhaltlich falsch ist.

Eine weitere Bewertung basiert auf dem Grundanteilsrechner des BMF. Wie schon in der Beschwerde ausgeführt, führt dieser Rechner zu deutlich niedrigeren Grundanteilen im einstelligen Prozentbereich.

Dem entspricht auch die Verplausibilisierung durch den SV DI Vorname SV2, ***8*** GmbH („idF „***9***“), wie vorgelegt.

Weiters wurden von den Parteien eines Kaufvertrages klare Aussagen zum Verkaufspreis des Grund und Bodens gemacht.

Der vom BFG bestellte Sachverständige kommt nunmehr gegenüber den letzten drei Methoden zu exorbitant hohen Grundstückswerten.

Zur Vereinfachung der weiteren Diskussion soll nur auf die Ermittlung der Grundwerte im Vergleichsverfahren eingegangen werden. Zwar sind Wertansätze für die Baukosten durchaus auch zu diskutieren; der Beschwerdeführer muss jedoch akzeptieren, dass eine detaillierte Diskussion aller Punkte zu überbordenden Kosten führen würde.

Vorausgeschickt sei, dass selbstverständlich die Sachverständigengutachten lege artis zu erstellen sind. Auf die Zusammenfassung all dieser Erfordernisse unter weitreichender Zitierung der Literatur bei Prodingen/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht⁴ wird verwiesen.

Auf Basis der Judikatur des VwGH sei dahingestellt, ob die gegenständliche Bewertung steuerliche Werte zum Inhalt hat, sodass nach dieser Judikatur das LBG nicht anwendbar ist, oder aber, ob einfach nur eine Aufteilung der ja bekannten Anschaffungskosten der Immobilie auf Grund und Boden und Gebäude nach dem Sachwertverhältnis zu erfolgen hat, sodass das LBG durchaus direkt anwendbar wäre. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass die Inhalte des LBG, so auch die Grundsätze zur Erstellung eines Gutachtens, anwendbar sind. Gleiches gilt für die Anwendung der ÖNORM B 1802.

Aus diesen Normen folgt, dass der Sachverständige ein klares und nachvollziehbares Gutachten zu erstellen hat, und sämtliche seiner Schritte zu begründen sind. Vorwegnehmend kann festgehalten werden, dass der Sachverständige diese Pflichten offensichtlich verletzt hat, und bestimmte Annahmen und Bewertungsschritte setzt, ohne dass in irgendeiner Form nachvollziehbar ist, wie und warum der Sachverständige zu diesem Schritt gelangt. Im Detail wird dies unten diskutiert,

Die Betrachtung erfolgt daher anhand der Gutachten zu den jeweiligen Objekten:

Stra Str2

Der Sachverständige verwendet für seine Ermittlung, die nach seinen Angaben im Sachwertverfahren erfolgen soll, wobei er dann beiläufig das Vergleichswertverfahren heranzieht, vier in den Jahren 2016 und 2017 stattgefundenene Transaktionen.

Entgegen den gesetzlichen Verpflichtungen wird zu keinem einzigen Objekt angeführt, warum dieses als Vergleichsmaßstab geeignet sein soll.

Interessant ist auch, dass der Sachverständige, dem die Verplausibilisierung durch ***g*** nach seinen Angaben übermittelt wurde, auch mit keinem Wort darauf abstellt, warum die Vergleichsgrundstücke, die ***g*** herangezogen hat, für seine Bewertung keine Rolle spielen sollen.

Dies ist umso mehr unverständlich, als es der bewertungswissenschaftlichen Literatur entspricht, dass beim Vergleichswertverfahren mit zunehmender Anzahl an Vergleichspreisen der Verkehrswert zunehmend an Repräsentativität gewinnt. So wird in der Literatur der Ansatz von 7-8 Vergleichspreisen gefordert, ja teilweise auch von mindestens zehn Vergleichspreisen (siehe dazu Prodinge/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht⁴, mVa die Lit).

In Entsprechung dieses Erfordernisses wurden von ***g*** acht Transaktionen erhoben und dargestellt. Auch wenn diese teilweise wenige Jahre vor der gegenständlichen Transaktion stattgefunden haben, sind sie offensichtlich für die Bewertung signifikant. Es zeigt sich, dass hier deutlich niedrigere Vergleichspreise gegeben waren. Diese werden, ohne jede Begründung, einfach ignoriert.

g hat nun eine Gegenüberstellung der verschiedenen Bewertungsansätze durchgeführt (Beilage).

Unter Punkt H wurde zur Veranschaulichung auch eine Tabelle mit ausgewiesenen zwischen 2019 und 2023 stattgefundenen Transaktionen eingespielt. Bekannt ist wohl, dass jedenfalls bis 2022 die Immobilienpreise zum Vergleichszeitraum noch deutlich gestiegen sind. Es zeigt sich, dass auch durchaus höhere Quadratmeterpreise gegeben sind, als dies noch 2016 der Fall war. An sich zu eliminieren wären manche Transaktionen (zB 2, 3 und 12), da diese wohl bebaute Grundstücke zum Inhalt haben. Auch ist fraglich, ob der Ausreißer nach Transaktion 3 nicht schon deshalb zu eliminieren ist, da nicht ersichtlich ist, wieso hier ein dermaßen hoher Preis bezahlt werden sollte (allenfalls auf Gebäude entfallend).

Bildet man aber - vereinfachend -- über alle Grundstücke einfach den Durchschnitt, so ergibt sich ein Wert von EUR 2.535,87 (würde man den Durchschnitt nur über jene Grundstücke rechnen, bei denen keine (oder abbruchreife) Gebäude gegeben sind, ergibt sich ein Durchschnitt von EUR 2.130,09). Es zeigt sich also, dass signifikante Transaktionen einige Jahre nach der zu bewertenden Transaktion trotz stattgefundenen Immobilienpreissteigerungen

noch immer einen deutlich niedrigeren Wert, als der Sachverständige für 2017 ermittelt, ergeben.

Weiters ist zu bedenken, dass in Bezug auf die von ***9*** herangezogenen Grundstücke aus der zwischen 2013 und 2017 erfolgten (allgemeinen) Wertentwicklung deutlich abzulesen ist, dass eine Wertsteigerung bei den von ***9*** ermittelten Transaktionen im Vergleich zu den vom Sachverständigen herangezogenen Transaktionen im Vergleich zu den durchschnittlichen Wertsteigerungen laut Immobilienpreisspiegel für den Bezirk5 zu völlig überhöhten und daher unglaubwürdigen Werten führen würde.

Betrachtet man nun die vom Sachverständigen herangezogenen Transaktionen im Einzelnen, so ergibt sich:

Nach Transaktion 1 ist das Grundstück zunächst bebaut. Es wird zwar im Kaufvertrag festgehalten, dass im Hinblick auf das Energieausweisvorlagegesetz das Gebäude abbruchreif sein soll. Ob das Gebäude tatsächlich keinen Wert mehr gehabt hat, wäre vom Sachverständigen zu ermitteln gewesen. Diese Argumentation gilt für alle 4 Vergleichsobjekte.

Dem Kaufvertrag zwischen der ***28*** Partei Österreichs und der ***27*** GmbH ist ein Vorvertrag beigeschlossen, wonach die ***27*** GmbH das Grundstück samt einem zwischenzeitig errichteten Wohnhaus mit vier Regelgeschossen usw. wieder an die ***28*** Partei Österreichs zurück verkauft.

Es wäre daher im Detail zu ermitteln, ob durch diese Sonderkonstellation der Kaufpreis aus der ersten Transaktion etwa überhöht dargestellt wurde, um den Errichter der Liegenschaft und späteren Verkäufer entsprechend abzusichern.

Bei der Transaktion 2 hat der Sachverständige den Kaufpreis ausgehoben, und ihn auf 638 m2 bezogen. Laut Vertrag ist die Fläche allerdings 738 m2, sodass sich schon mathematisch ein anderer Wert ergibt. Schon deshalb kann das Gutachten des Sachverständigen nicht richtig sein.

Die beiden letzten Transaktionen, 3 und 4, betreffen, wie schon nach der Tagebuchzahl festgestellt hätte werden können, und sich aus den Verträgen ergibt, das gleiche Grundstück. Die Transaktion 4 ist dabei zeitlich um rund einen Monat vorgelagert und bringt für die Liegenschaft einen Kaufpreis von EUR 910.000. Ein Monat später soll dieselbe Liegenschaft bereits EUR 1.600.000 wert sein.

Der Sachverständige bezieht bei den Transaktionen, insbesondere auch den höheren Wert mit einem Quadratmeterpreis von EUR 4.371,58 ohne jegliche Auseinandersetzung mit der Problematik einfach ein. Dabei übersieht er auch, dass die Transaktion sowohl ankaufseitig (Transaktion 4) als auch verkaufseitig (Transaktion 3) von einer Scheinfirma durchgeführt wurde.

<https://service.bmf.gv.at/service/allq/lisu/>

Liste der Scheinunternehmen

10 Ort Es fehlt: PN | Suchen mit FN

Es ist nun, wenn man sich die Mühe macht, sich ausreichend mit den einzelnen Transaktionen zu beschäftigen, augenscheinlich, dass allenfalls die Transaktion 4 herangezogen werden kann, nicht aber die kurze Zeit später folgende Transaktion 3, die eine exorbitante Wertsteigerung in einem Monat (mathematisch ist eine Wertsteigerung von 910 % pro Jahr gegeben, was wohl nicht ernsthaft diskutiert werden kann).

Schon insoweit erweisen sich die vom Sachverständigen herangezogenen Transaktionen isoliert betrachtet (auf das Ignorieren der von ***9*** herangezogenen Transaktionen sei nochmals verwiesen) in ihrer Auswirkung als offensichtlich untauglich.

Nunmehr wird auf diese Durchschnittswerte ein Zuschlag von 30 % für die hohe Bebauungsdichte aufgeschlagen. In offensichtlicher Verletzung der Verpflichtung zu Erstellung eines Gutachtens lege artis gibt der Sachverständige weder für den Grund noch für die Höhe des Zuschlages irgendeine nachvollziehbare Begründung an.

Durch diesen Zuschlag landet der Sachverständige nun bei Grundstückspreisen, die auch fast den Ergebnissen seiner Vergleichstransaktionen bei der Bewertung Str. entsprechen. Wie dort noch zu zeigen sein wird, zieht der Sachverständige Vergleichspreise heran, die den Preisen beim neu entwickelten Stadtzentrum ***13***/***12*** entsprechen.

Der Sachverständige hat auch die konkrete Lage des Grundstückes in Bezirk nicht reflektiert. Schon aus den Darstellungen der Lärmbelästigung durch Straßenbahn, der Lage an einer Ausfallstraße in einem offensichtlich niederpreisigen Bezirk usw. muss sich zwingend ergeben, dass die Werte auf der Stra Str2 nicht gleich hoch sein können wie die Werte in einem neu entwickelten Stadtteil von Ort. Dies gilt umso mehr, als in diesem Stadtteil auch ein hohes Ausmaß von Geschäftsflächen, die von potenten Unternehmern angemietet werden, gegeben ist.

Dazu kommt noch, dass das Bewertungsobjekt 2013 vom Bauträger fremdüblich angeschafft wurde, wobei ein Kaufpreis pro m² von EUR 1.861,16 gezahlt wurde. Woraus sich dann die Wertsteigerung auf weit mehr als das Doppelte bis 2017 ergeben haben soll, kann nicht nachvollzogen werden.

Beweis: Der Sachverständige möge daher zu seinem Gutachten und den oben gemachten Bedenken in der mündlichen Verhandlung befragt werden.

Beweis: Vernehmung der Geschäftsführung des Verkäufers bezüglich deren Einschätzung des Grundanteiles vorbehalten.

11

Die oben dargestellten methodischen Schwächen und mangelnden Begründungen gelten für dieses Gutachten genauso, sodass zur Vermeidung von Wiederholungen auf obige Ausführungen verwiesen werden darf.

Zum Unterschied zum obigen Gutachten wird die Expertise ***9*** in den übermittelten Unterlagen nicht erwähnt. Ob und wie weit der Sachverständige diese Unterlagen hat oder nicht, kann nicht nachvollzogen werden.

Jedenfalls ist festzuhalten, dass sich der Sachverständige auch in diesem Gutachten nicht mit den zehn Bewertungen durch ***9*** auseinandersetzt, sondern diese einfach ignoriert. ***9*** hat nun eine Gegenüberstellung der verschiedenen Bewertungsansätze durchgeführt (Beilage).

Sämtliche der nur vier (zur nötigen Anzahl von Vergleichsobjekten siehe oben) Bewertungsobjekte sind in unmittelbarer Lage am neu entwickelten Stadtteil ***13***/*12***. Siehe dazu zB https://de.wikipedia.org/wiki/*12***

Am neuen ***14***r ***13***, der erstmals einen Durchgangsbahnhof darstellt, hat sich eine Vielzahl von Bürogebäuden für potente Mieter, diversen Geschäftslokalen und auch Wohngebäuden entwickelt. Das Zentrum hat daher in den letzten Jahren einen exorbitanten Aufschwung genommen.

Ohne jede Auseinandersetzung, warum das gegenständliche Bewertungsobjekt, das deutlich weiter von diesem Zentrum entfernt und in einer völlig anders zu beurteilenden Lage ist, gleich zu bewerten sein soll wie entsprechende Liegenschaften in diesem neuen Stadtteil, werden einfach ohne jede Diskussion der Lage und allfälliger Unterschiede (nur) diese Vergleichsobjekte herangezogen.

Hinsichtlich des Objektes 2 (Str5) zeigt sich etwa, dass auf der Liegenschaft ein Hotel der Gruppe „Gruppe“ errichtet wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass die Vermietung oder Verpachtung eines Hotels an einen Betreiber zu anderen und höheren Renditen als die Vermietung von Wohnungen in schlechterer Lage führt, sodass auch deshalb der Kaufpreis für den Grund und Boden höher gewesen sein kann.

Weiters zeigt sich, dass die Verkäuferin offensichtlich eine Projektgesellschaft war, die bereits 2017 wieder gelöscht wurde. Zu ermitteln wäre, ob wegen der Namensähnlichkeit von Verkäufer und Käufer eine Transaktion im Konzern stattgefunden hat.

Auffällig ist jedenfalls, dass das Objekt 2014 von der ***15*** an die spätere Verkäuferin verkauft wurde, und der Kaufpreis EUR 6.000.000 betrug, sodass in 3 Jahren wiederum eine Vervierfachung des Wertes stattgefunden haben soll.

Selbst wenn dies im Hinblick auf die Entwicklung des Stadtviertels tatsächlich so stattgefunden haben sollte, ist augenscheinlich, dass eine derartige Preissteigerung am ca. 1,6 bis 2,2 km (bezogen auf alle Vergleichsobjekte) entfernten in deutlicher schlechterer Lage befindlichen Bewertungsobjekt nie gegeben sein kann.

Zur Transaktion 3 kann festgehalten werden, dass die Bebauungsvorschriften einen 104 m hohen Turm zugelassen haben. Demgegenüber ist das höchste Gebäude am Bewertungsobjekt 65 m hoch. Wenn nun der Sachverständige beim Objekt Stra Str2 einen Zuschlag von 30 % für die höhere Bebauungsdichte ansetzt, wäre logischerweise ein Abschlag beim Vergleichsobjekt 3 vorzunehmen. Auch dies ist mangels Auseinandersetzung nicht geschehen.

Der Sachverständige gelangt also nur durch Heranziehung einer zu geringen Anzahl von Vergleichsobjekten, die in einer nicht vergleichbaren Lage liegen, und unter Ausschluss der von ***9*** herangezogenen Vergleichsobjekte, zu einem deutlich zu hohen Wert.

Weiters hat ***9*** auch hier die künftigen Transaktionen ausgewiesen (Seite 5), wobei sich ein Durchschnittswert (ohne Diskussion der einzelnen Fälle) von EUR 1.002,76 ergibt. Interessant ist dabei auch die Transaktion 5, da diese ebenso beim ***13*** liegt, aber vom Sachverständigen wohl gerade nicht aufgenommen wurde.

Abgesehen davon, dass die vom Sachverständigen ermittelten Werte diametral von den von ***9*** aufgezeigten Werten und den Werten des Grundstücksrechners abweichen, darf nicht übersehen werden, dass auch eine exorbitante Abweichung von jenem Wert, den der Verkäufer selbst für den Grundstücksanteil angenommen hat, gegeben ist.

Wie aus der amtskundigen Rechnung ersichtlich ist, geht der Verkäufer ***16*** Verwertungs GmbH & Co KG von einem Bodenwertanteil von 5,52 % aus. ***9*** hat demgegenüber 5,33 % ermittelt. Der Sachverständige gelangt mit 21,04 % zum knapp vierfachen Wert, den der Verkäufer als gegeben angesehen hat.

Nun verkennt der Beschwerdeführer nicht, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Aufteilung nicht nach Vorstellungen der Parteien, sondern nach den objektiv ermittelten Werten vorzunehmen ist (dazu Prodingen/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht⁴, 171 mVa die Jud).

Allerdings ist dieser Judikatur auch zu entnehmen, dass in Ausnahmefällen sehr wohl eine Parteieneinigung im Sinne der Darstellung im Kaufvertrag heranzuziehen ist. Dies sei dann gegeben, wenn gegenläufige Interessen vorhanden sind.

Nunmehr gibt es beim Bewertungsobjekt keine Einigung der Parteien, sondern hat vielmehr der Verkäufer von sich aus den Verkaufspreis in Grund und Boden und Bauwert aufgeteilt. Zum einen geschah dies nach dem Lebenssachverhalt ohne jede Involvierung des Käufers. Abgesehen davon wäre eine solche Involvierung und Einigung schon deshalb nicht möglich gewesen, weil ja der Beschwerdeführer nur eine im Vergleich zum Gesamtobjekt ganz kleine Wohnung gekauft hat. Insofern hatte der Verkäufer auch nicht das geringste Interesse, irgendwelche Werte nach dem Wunsch des Käufers bekannt zu geben.

Es ergibt sich daher, dass jene Person, die durch den Ankauf des Grundstückes, und durch genaue Kenntnis der Baukosten den besten Einblick in die Kostenstruktur und damit in die Aufteilung der Kosten auf Grund und Boden und Gebäude hat, nämlich der Verkäufer und Errichter des Gebäudes, von sich aus und ohne jede Berücksichtigung des Interesses des Käufers zu einem Grundanteil von 5,52 % gelangt. Dieser Grundanteil ist wiederholend mit den Erkenntnissen von ***9*** und dem Grundanteilsrechner des BMF vergleichbar. Er steht jedoch ebenso wiederholend in diametralem Widerspruch zu den angeblichen Erkenntnissen des Sachverständigen.

Daraus folgt also, dass die Ergebnisse des Sachverständigen nur durch die Heranziehung von nicht vergleichbaren Objekten, bei denen tatsächlich eine hohe Wertentwicklung stattgefunden haben mag, die aber mit dem Bewertungsobjekt gerade nicht vergleichbar ist, zustande kam.

Die Schlussfolgerungen des Sachverständigen sind also nicht lege artis ermittelt und inhaltlich nicht überzeugend.

Sohin wird die Festlegung des Grundanteiles mit den vom Beschwerdeführer vertretenen Werten weiterhin begehrt.

Beweis: Der Sachverständige möge daher zu seinem Gutachten und den oben gemachten Bedenken in der mündlichen Verhandlung befragt werden.

Beweis: Zeugeneinvernahme der Geschäftsführung des Verkäufers

Zeuge1

c/o "****16****" Verwertungs GmbH & Co. OG

2314 Ort, ***17*** 43

DI Vorname Zeuge2

c/o "****16****" Verwertungs GmbH & Co. OG

2314 Ort, ***17*** 43

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wird aufrechterhalten. In dieser kann auch der Sachverständige einvernommen werden und können die beantragten Beweise aufgenommen werden.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat wird zurückgezogen.

Beilagen: Stellungnahme ***9*** - ***17*** ***19***/Top 247, 2314 Ort

Stellungnahme ***9*** - Stra Str2 Nr2/Top 3547, 4321 Ort“

Die beiden Stellungnahmen der ***9*** liegen dem Erkenntnis bei.

In der Folge wurden die beiden Zeugen seitens der Richterin schriftlich einvernommen.

Der Zeuge Zeuge1 sagte aus (Schreiben vom 9.12.2024): „1) Ist es richtig, dass Sie Geschäftsführer der ***16*** Verwertungs GmbH & Co OG (in weiterer Folge nur mehr ***16*** genannt) sind? Falls dies nicht (mehr) der Fall ist, waren Sie im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2017 und 2018 Geschäftsführer?

Ich bin seit 1.5.2019 Geschäftsführer der Firma10 Österreich GmbH, welche als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***16*** diese seit 11.9.2014 selbständig vertritt. Aufgrund dessen bin ich seit 1.5.2019 ebenfalls Funktionsträger bei der ***16***.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren (2017 und 2018) war ich nicht Geschäftsführer der ***16***.

2) Ist es richtig, dass die ***16*** die gegenständlich strittige Wohnung Top 247 in der ***6***. ***19*** verkauft hat?

Ja es ist richtig, dass die Wohnung (***6***. ***19*** Top 247) durch die ***16*** verkauft wurde.

3) Sind Sie mit dem Beschwerdeführer verwandt/befreundet oder fremd?

Der Beschwerdeführer ist mir nicht bekannt.

4) Ist die beiliegende Rechnung korrekt?

Die beiliegende Rechnung vom 30.11.2017 wurde im Zuge des Verkaufs der Wohnung von der ***16*** ausgestellt.

5) Ist die Angabe der Bf. richtig, der Grundanteil sei mit 5,52 % ermittelt worden?

Aus der Rechnung ist ersichtlich, dass eine Aufteilung auf den Grundteil sowie den Baukostenanteil stattgefunden hat. Darin wurde der Grundanteil iHv EUR 12.771,46 ausgewiesen.

6) Wie wurde der in der Rechnung ausgewiesene Grundanteil ermittelt? Bitte um genaue Beschreibung und allenfalls Übermittlung dazu vorhandener Unterlagen.

Die exakte Berechnung des Grundanteils ist für uns im Detail leider nicht mehr rekonstruierbar, jedoch erscheint der in der Rechnung vom 30.11.2017 ermittelte Grundanteil plausibel. Die Gesamtinvestitionskosten des Bauprojekts haben sich auf EUR 33.185.000,00 belaufen. Das Grundstück wurde um EUR 1.417.753,18 gekauft. Für die Berechnung des Grundanteils wurden dem Kaufpreis des Grundstücks offensichtlich noch weitere Kosten (zB Finanzierungskosten, Projektkosten) des Gesamtprojekts anteilig zugeordnet (siehe beiliegende Aufstellung (Anlage 71)). Zudem darf ich hierbei darauf verweisen, dass die vergleichsweise niedrigen Anschaffungskosten des Grundstückes tatsächlich sehr gering ausgefallen sind, da sich auf diesem zuvor lediglich Ablageplätze und Mischanlagen befanden und daher der Wert des Grundstückes vergleichsweise gering war.“

Der Zeuge DI Zeuge2 sagte aus (Schreiben vom 7. Jänner 2025): „1) Ist es richtig, dass Sie Geschäftsführer der ***16*** Verwertungs GmbH & Co OG (in weiterer Folge nur mehr ***16*** genannt) sind? Falls dies nicht (mehr) der Fall ist, waren Sie im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2017 und 2018 Geschäftsführer?

Ich bin seit 8.11.2023 Geschäftsführer der Firma10 Österreich GmbH, welche als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***16*** diese seit 11.9.2014 selbständig vertritt. Aufgrund dessen bin ich seit 8.11.2023 ebenfalls Funktionsträger bei der ***16***.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren (2017 und 2018) war ich nicht Geschäftsführer der ***16***.

2) Ist es richtig, dass die ***16*** die gegenständlich strittige Wohnung Top 247 in der ***6***. ***19*** verkauft hat?

Ja es ist richtig, dass die Wohnung (***6***. ***19*** Top 247) durch die ***16*** verkauft wurde.

3) Sind Sie mit dem Beschwerdeführer verwandt/befreundet oder fremd?

Der Beschwerdeführer ist mir nicht bekannt.

4) Ist die beiliegende Rechnung korrekt?

Die beiliegende Rechnung vom 30.11.2017 wurde im Zuge des Verkaufs der Wohnung von der ***16*** ausgestellt.

5) Ist die Angabe der Bf. richtig, der Grundanteil sei mit 5,52 % ermittelt worden?

Aus der Rechnung ist ersichtlich, dass eine Aufteilung auf den Grundteil sowie den Baukostenanteil stattgefunden hat. Darin wurde der Grundanteil iHv EUR 12.771,46 ausgewiesen.

6) Wie wurde der in der Rechnung ausgewiesene Grundanteil ermittelt? Bitte um genaue Beschreibung und allenfalls Übermittlung dazu vorhandener Unterlagen.

Die exakte Berechnung des Grundanteils ist für uns im Detail leider nicht mehr rekonstruierbar, jedoch erscheint der in der Rechnung vom 30.11.2017 ermittelte Grundanteil plausibel. Die Gesamtinvestitionskosten des Bauprojekts haben sich auf EUR 33.185.000,00 belaufen. Das Grundstück wurde um EUR 1.417.753,18 gekauft. Für die Berechnung des Grundanteils wurden dem Kaufpreis des Grundstücks offensichtlich noch weitere Kosten (zB Finanzierungskosten, Projektkosten) des Gesamtprojekts anteilig zugeordnet (siehe beiliegende Aufstellung (Anlage ./1)). Zudem darf ich hierbei darauf verweisen, dass die vergleichsweise niedrigen Anschaffungskosten des Grundstückes tatsächlich sehr gering ausgefallen sind, da sich auf diesem zuvor lediglich Ablageplätze und Mischanlagen befanden und daher der Wert des Grundstückes vergleichsweise gering war.“

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurden den Parteien die Zeugenaussagen und der Amtspartei auch die Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 15.2.2024 übermittelt.

In der **mündlichen Verhandlung vom 6.3.2025** wurde ausgeführt: „Die Richterin befragt die Parteien zu einer möglichen Einigung hinsichtlich des Anteiles des Grund und Bodens. Der steuerliche Vertreter gibt an, aufgrund der Verfahrenskosten eine Einigung erzielen zu wollen. Es folgt eine diesbezügliche Diskussion, der Amtsbeauftragte lehnt eine Einigung zum jetzigen Zeitpunkt ab und möchte die Ausführungen des Sachverständigen hören.

Gutachtenserörterung mit dem Sachverständigen VN NN

Beginn: 11:15 Uhr

Nach Begrüßung durch die Richterin werden durch die Richterin folgende Fragen gestellt:

Sind die beiden Stellungnahmen/Verplausibilisierungen bei der Gutachtenserstellung vorgelegen? Ja (Frage, weil sie in einem Gutachten nicht erwähnt wurden und dies vom Bf. angemerkt wurde)

Die Stellungnahme des Bf. zu den Gutachten wurde mit der Ladung zu dem heutigen Termin übermittelt.

Ergeben sich aus diesen Ausführungen ihrer Meinung nach Änderungen zu den Gutachten?

Nein

Wurden Ihrer Meinung nach die Gutachten lege artis erstellt? Ja

Zu den einzelnen Einwänden wird vom Sachverständigen ausgeführt:

Wohnung B) Stra Str2

Auswahl Vergleichspreise: Zu den Vergleichspreisen wird ausgeführt, dass es zwar richtig ist, dass es möglichst vielen Vergleichspreisen geben soll, allerdings müssen sie auch vergleichbar sein. In der Region Stra Str2 gibt es sehr vielen Vergleichspreise, beginnend von ca. 480 € bis 4 bis 5.000 €. Wenige sind aber vergleichbar mit dem gegenständlichen Grundstück, daher muss man auch auf die Verbauungsdichte abstellen. Im gegenständlichen Fall liegt eine hohe Bebauungsdichte vor und es wurden dementsprechende Vergleichspreise genommen. Die von der Gegenpartei herangezogenen Vergleichspreise beginnen bei 287 €. Diese sind für das städtische Gebiet mit dieser Bebauungsdichte jedenfalls zu niedrig, daher wurden sie nicht herangezogen. Im städtischen Bereich werden für die Baulandbeurteilung regelmäßig Abbruchobjekte herangezogen. Es gibt eher weniger unbebaute Grundstücke. Zum Zuschlag Bebauungsdichte der von mir in Höhe von 30 % angesetzt wurde verweise ich auf die unterschiedlichen Bauklassen (Bauklasse 3 des Vergleichsobjekts und Bauklasse 5 bzw. 6 der gegenständlichen Liegenschaft). Die höhere Bauklasse weist eine höhere Bebauungsdichte auf. Der Zuschlag ergibt sich aus der Markterfahrung in Ort. Die in der Literatur zum Teil verwendeten Umrechnungstabellen wurden für deutsche Städte entwickelt und sind auf Ort nicht umlegbar.

Diesbezüglich wird auf die Erfahrung des Sachverständigen in der Erstellung solcher Gutachten verwiesen.

Die von der Finanz herangezogenen 30 % Grundanteil sind maximal in der ***7*** **5*** erreichbar.

Auf Befragen des Steuerberaters gibt der Sachverständige an, er habe die Bebauungsklassen nicht überprüft und die Angaben von SV2 nicht zu Grunde gelegt. Er habe jene Grundstücke herangezogen, die ihm passend erschienen.

Er gibt weiters an: Ich habe versucht, sehr zeitnahe Vergleichspreise heranzuziehen. Bei der Vergleichspreisermittlung versucht man in Bebauungsdichte ähnliche Grundstücke heranzuziehen. Das gegenständliche Grundstück wäre schon deswegen ausgeschieden worden, weil der Verkauf 2014 erfolgte. Wäre der Verkauf 2016 erfolgt, wäre er ausgeschieden worden, weil Ausreißer nach oben und nach unten ebenfalls ausgeschieden werden. Ich suche Vergleichsgrundstücke, die in Lage, Preis, Bebauung dem gegenständlichen Grundstück entsprechen. Kriterium ist der durchschnittliche Marktteilnehmer. In Ort ist eine starke Inhomogenität gegeben.

Über Befragen des SV zu früheren Verkäufen: Der Markt pendelt sich auf einem bestimmten Niveau ein, Ausreißer werden ausgeschieden. Auf welchen Überlegungen der Kaufpreis festgesetzt wurde, müssen sie den Käufer fragen, das kann in einem Gutachten nicht überprüft werden.

Über Befragen des Sachverständigen: Ist es nicht am besten den konkreten Verkauf zwischen unabhängigen Dritten heranzuziehen?

Es wird im Gutachten festgestellt, was der durchschnittliche Käufer bezahlen würde. Der konkrete Verkauf spielt dabei keine Rolle.

Über Befragen des Sachverständigen zum Zuschlag von 30 %:

Für den VwGH sind nach Vorhalt des steuerlichen Vertreters lediglich die Hinweise auf die Kenntnisse des Sachverständigen zu wenig.

Antwort SV: Dieser Wert ergibt sich aus der Markterfahrung und ist ein Schwachpunkt jedes Gutachtens.

Die Verplausibilisierung ergibt sich aus meinem Erfahrungsschatz. Ein Verweis auf fremde Gutachten ist nicht möglich, aber der Wert ist realistisch.

Über Befragen des Sachverständigen zu den Vergleichsgrundstücken:

Zur Transaktion 1: Welchen Wert hatte das Gebäude?

Antwort SV: Keinen. Es wurde ein Nutzwertgutachten erstellt. In der Kaufpreissammlung werden auch die Nutzwertgutachten erfasst.

Frage des steuerlichen Vertreters: In wieweit spielt es eine Rolle, wenn bei einer Sonderkonstellation ein Grundstück gekauft oder wiederverkauft wird?

Antwort SV: Die Sonderkonstellation macht den Vergleichswert nicht per se unbrauchbar. Es ist auch immer die Frage, ob wirklich ein Abbruchobjekt vorliegt. Aber nach der Markterfahrung hat ein Abbruchgebäude keinen Marktwert mehr.

Zur Transaktion 2:

Bezug auf 638 m²:

Antwort SV: Diese Quadratmeter von 738 m² sind korrekt, meine Datenbank war diesbezüglich falsch.

Zur Transaktion 3 und 4:

Wie erklären Sie sich die Wertsteigerung? Warum wurde diese Transaktion herangezogen?

Antwort SV: Es sind beide Transaktionen passiert. Welche Transaktionen passend sind und welche höher sind, kann nicht verifiziert werden. Ich wusste nicht, dass es sich um eine Scheinfirma handelt. Konsequenterweise müsste man dann beide Transaktionen ausscheiden. Wir wissen nicht, ob diese Werte falsch sind. Daher sind die Werte sehr wohl einzusetzen.

Einwand Amtsbeauftragter: Die Feststellung, dass es sich hierbei um eine Scheinfirma handelt, wurde erst 1 Jahr später (nach dem gegenständlichen Kaufvertrag) festgestellt. Was zum Zeitpunkt des Kaufes bei der Firma an Tätigkeit vorhanden war, kann nicht festgestellt werden.

Der Amtsbeauftragte: Für das Finanzamt sind die Ausführungen des Sachverständigen nachvollziehbar. Natürlich wäre eine größere Anzahl besser, jedoch nur unter der Prämisse, dass die Objekte vergleichbar sind. Die Aufgabe des Gutachtens war die Erstellung eines Gutachtens und nicht die Beurteilung der vorgelegten Unterlagen.

Zu Wohnung A): *21*****

Der Sachverständige gibt an:

Ich muss versuchen vergleichbare Grundstücke zu finden. Bei der konkreten Liegenschaft kommt die hohe Bebauung zum Tragen. Es gibt in der Stadt vergleichbare Lagen, sogenannte Mikrolagen. Die Stadtteile werden entwickelt und dies muss berücksichtigt werden. Hier wurde ein Durchschnittswert gebildet und kein Zuschlag gemacht. Dies aufgrund der Unterschiede der Bauklassen. Hier fanden Ausgleich zwischen den einzelnen Vergleichsgrundstücken statt. Eine höhere Raunditerwartung würde den Kaufpreis sogar eher anheben.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters: Welche Rolle spielt bei der Bewertung die Lage?

Antwort SV: Die Lage ist ein sehr wesentliches Kriterium, aber eines von mehreren.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters: Alle vier Objekte sind in Bahnhofsviertel, diese Lage ist unserer Ansicht nach nicht vergleichbar.

Antwort SV: Die Marktteilnehmer sehen das anders. Es hat sich herausgestellt, dass im Jahr 2021 eine Transaktion stattgefunden hat, wobei der Kaufpreis 5.161 € pro Quadratmeter war.

Diesbezüglich werden Unterlagen zum Vergleichsgrundstück vom Sachverständigen vorgelegt und diesem dem Protokoll angeschlossen. Die Parteien erhalten ebenfalls vom Sachverständigen die Unterlagen.

Sodann werden die vorgelegten Unterlagen erörtert. Mikrolage und Bebauungsdichte sind laut Sachverständigen entscheidend. Die Transaktion würde seine Ausführungen bestätigen.

Auf Befragen des steuerlichen Vertreters: Wie erklären Sie sich, dass Käufer und Verkäufer, die einander fremd gegenüberstehen, auf einen Wert von 5 % kommen? Dies wurde auch in die Rechnung aufgenommen.

Antwort SV: Es handelt sich um eine Einzeltransaktion.

Einwand Amtsbeauftragter: Es widerspricht den Zeugenaussagen. Der Zeuge kann selbst nicht angeben, wie die Aufteilung erfolgt ist. Diese Ansicht wird auch durch die vorgelegte beispielhafte Transaktion des Gutachters bestätigt. Zum Thema Scheinfirma: Im Zeitpunkt der Durchführung der Grundstückstransaktion ist keine Scheinfirma vorgelegen, daher kann diese Transaktion sehr wohl herangezogen werden.

Es gibt keine weiteren Fragen an den Sachverständigen.

Ende der Befragung des Sachverständigen: 12:42 Uhr

Ergänzung Amtsbeauftragter: Die Feststellung der Scheinfirma erfolgte am 6.3.2018. Was ein Jahr vorher war ist nicht feststellbar.

Der steuerliche Vertreter stellt folgende Beweisanträge: Vernehmung der entsprechenden Organwalter und Einsicht in den Veranlagungsakt zum Nachweis einer Scheinfirma bereits zu einem früheren Zeitpunkt. Beweisantrag aufgrund der aufgezeigten methodischen Schwächen und inhaltlichen Unrichtigkeiten: Bestellung eines neuen Gutachters.

Die Richterin vertagt die Verhandlung auf einen späteren Termin.“

Mit **Schreiben vom 11.3.2025** wurde seitens der steuerlichen Vertretung nochmals Stellung genommen und ausgeführt: „Zur am 06.03.2025 stattgefundenen (und vertagten) mündlichen Verhandlung wird zunächst auf die zahlreichen Argumente verwiesen, die nach Befragung des Sachverständigen gegen dessen Gutachten sprechen.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass sich das Bundesfinanzgericht zur Bestellung eines Gutachters entschlossen hat. Wenn nun - wie ausgeführt - dieses Gutachten fälschlich zu hohe Grundanteile bringt, ist die folgerichtige Konsequenz, ein weiteres Gutachten, allenfalls zu diesem Gutachten, durch das Bundesfinanzgericht zu beauftragen.

Darauf begründet sich auch der gestellte Beweisantrag.

Von der vorsitzenden Richterin wurde, übereinstimmend mit der Amtspartei, argumentiert, dass nach der Grundanteilsverordnung, die generelle Wirkung hat, bei Abweichen von der pauschalen Ermittlung nach § 2 GrundanteilV, nach § 3 Abs 1 leg.cit. ein Nachweis durch ein Sachverständigengutachten zu führen ist.

Wenn also der Beschwerdeführer ein solches Gutachten nicht vorgelegt hat, könne der Nachweis nicht gelungen sein. Würde das Gutachten welches durch das Bundesfinanzgericht beauftragt wurde sozusagen „wegfallen“, wäre wieder kein Nachweis gegeben. Diesfalls kämen wieder die pauschalen Sätze des § 2 leg.cit. zur Anwendung.

Diese Auffassung wird nicht geteilt, widerspricht sie doch Gesetz und Verordnung.

§16 Abs 1 Z 8 lit d EStG spricht davon, das „ohne Nachweis“ ein bestimmtes Prozentausmaß anzusetzen ist. Von einer bestimmten Form, also zwingend eines Sachverständigengutachtens, kann keine Rede sein.

§ 3 Abs 1 GrundanteilV lautet:

„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. (Herv d. Verf).

Somit ist klar, dass ein Gutachten eines Sachverständigen grundsätzlich eine Nachweismöglichkeit darstellt. Allerdings wird ein solches Gutachten ausdrücklich als ein Beispiel dargestellt, sodass andere Beweismittel ganz offenkundig auch zulässig sind.

Sämtliche Argumente, die bisher vom Beschwerdeführer vorgebracht worden sind, sind daher zu berücksichtigen. Dies gilt also sowohl für die Ergebnisse des Grundstückswertrechners, die ursprünglichen Aussagen des SV SV2, die Stellungnahme des SV SV2 zum Gutachten des SV NN und die Aussagen des Verkäufers in der gerichtsbekannten Rechnung.

Da das Gutachten der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegt, gilt dies natürlich auch für alle anderen Beweismittel.

Somit ist das Bundesfinanzgericht durch nichts gehindert, etwa den Aussagen des Beschwerdeführers mit den entsprechenden Nachweisen mehr Glauben zu schenken als den Ausführungen des Sachverständigen NN, wie es denkbar ist, in freier Beweiswürdigung etwa vom Sachverständigen als herauszunehmende Transaktionen (Grundstücke 3 und 4 Stra Str2) in der Berechnung zu eliminieren, und den nicht begründeten Zuschlag von 30 % nicht anzusetzen.

Die Aussage, es müsse jedenfalls ein Gutachten beigebracht werden, ist daher unhaltbar. Die bereits beigebrachten zahlreichen Beweismittel sind ebenso zu würdigen wie das vom Bundesfinanzgericht beauftragte Sachverständigengutachten; letzteres unter Berücksichtigung aller Gegenargumente im letzten Schriftsatz und in der mündlichen Verhandlung.“

Mit Ladung vom 12.2.2026 wurde die vertagte mündliche Verhandlung neuerlich ausgeschrieben, den Parteien die Niederschrift der vertagten Verhandlung sowie der Amtspartei das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 11.3.2025 übermittelt.

Mit **Schreiben vom 4.3.2036** wurde auf die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung verzichtet. Die mündliche Verhandlung wurde daraufhin mit Schreiben vom 5.3.2026 abberaumt, die Amtspartei wurde gemäß § 271 Abs. 1 BAO informiert. Es erfolgte keine Reaktion.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat im Jahr 2017 zwei Eigentumswohnungen erworben und in der Folge vermietet.

- a) Wohnung ***6*** **19***/Top 247, 2314 Ort (Wohnung A)
- b) Wohnung Stra Str2 Nr2/ Top 3547, 4321 Ort (Wohnung B),

Für beide Wohnungen gilt:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren der Anteil der Anschaffungskosten, der auf Grund und Boden entfällt und damit die Höhe der vom Bf. (Eigentümer und Vermieter) geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für die Jahre 2017 und 2018.

Dass die Nutzungsdauer der Eigentumswohnungen des Bf. 67 Jahre beträgt, ergibt sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus der Bauweise und sind sowohl der Bf. in seinen Einkommensteuererklärungen als auch die belangte Behörde von einer solchen Nutzungsdauer ausgegangen.

Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden.

Der Bf. schied in seiner Steuererklärung für die Wohnung Str. Str. Nr., Top 247, 2314 Ort einen Grundanteil von 5,5% aus.

Für die Wohnung Stra Str2 Nr2, Top 3547, 4321 Ort, schied er einen Grundanteil von 4,34% aus.

Diesbezüglich wurden Verplausibilisierungen des SV DI Vorname SV2, ***1***, vorgelegt.

Die Amtspartei setze in den Bescheiden vom 17. Dezember 2019 und der dazu ergangenen Bescheidbegründung 30 % Grundanteil an.

Dadurch ergaben sich folgende unterschiedliche Ansätze:

2314, Str.-**Straße** Nr. **Top** 247

			lt. Erkl	2017	2018	lt Grund V.		2017	2018
			%	Afa Lt. Erkl.	Afa lt. Erkl.	%		Halbj.	Afa
G+B	05.10.20 17	14.730,2 3	5,50			30	80.346,7 2		
Wohnu ng	05.10.20 17	253.092, 16	94,5 0	1.898, 19	3.796, 38	70	187.475, 67	1.406, 07	2.812, 14
		267.822, 39					267.822, 39		
Küche Anzl.	20.11.20 17	1.958,33							
Restzlg.	30.01.20 18				555,84				555,84
Summe Afa					4.352, 22				3.367, 98

4321, Stra Str2 Nr2/Top 3547

			lt. Erkl.	2017	2018	lt Grund V.		2017	2018
			%	Afa lt. Erkl	Afa .lt. Erkl	%		Halbj. Afa	AFA
G+B	16.10.20 17	9.078,13	4,34			30	62.752,0 5		
Wohnu ng	16.10.20 17	200.095, 36	95,6 6	1.500, 72	3.001, 44	70	146421, 44	1.098, 16	2.196, 32
		209.173, 49					209.173, 49		
Küche Anzl.	20.11.20 17	1.708,33							
Restzlg.	30.01.20 18				495,82				495,82
Summe Afa					3497,2 6				2.692, 14

Wohnung A:

B-LNr. 521 und 522 mit insgesamt 92/23623 Anteilen an der EZ Zahl2 KG 23546 ****4****
 5 BG Bezirk2 verbunden mit dem Wohnungseigentum an W ***19*** 247, ER
 19 247 und dem Wohnungseigentum an KFZ-Abstellplatz in 2314 Ort, ***11***-Str.
 19.

Der Kaufvertrag datiert vom 5.10.2017, die Übernahme erfolgte am 14.11.2017. Der
 Gesamtkaufpreis der Wohnung betrug € 296.583,00.

Der Komplex der Wohnung A) befindet sich im Bezirk7. Für das gegenständliche Grundstück ist
 Bauklasse III bzw. V und VI festgelegt. Das Objekt besteht aus einer 3-geschoßigen Tiefgarage,

einem Turmbau mit 20 Obergeschoßen, einem Flachbau mit 6 Geschoßen und einem zweiten Turm mit 9 Obergeschoßen. Die gesamte Grundstücksgröße beträgt 3122 m². Ein Teil der Liegenschaft EZ Zahl2 wurde 1998 im Ausmaß von 1842 m² zu einem Gesamtkaufpreis von € 3165650,45 (€ 1175,71/m²), ein weiterer Teil wurde 2013 um 2.801.790,00 (270/m²) erworben und ein weiter Bauplatz im Jahr 1998 um € 3.401.088,64 € 370/m²) erworben. Zur Lage des Objektes und zu seiner Bauweise wird auf die Punkte 2.7.2. und 2.8. des Gutachtens NN verwiesen.

Im Komplex Wohnung A) befinden sich 473 selbständig eigentumstaugliche Objekte, davon 228 Wohnungen. Zur weiteren genauen Beschreibung des Objekts und der Eigentumswohnung wird auf das eingeholte Gutachten von NN verwiesen. Das Gebäude wurde in den Jahren 2015 bis 2017 errichtet. Die Wohnung umfasst 67,56 m², eine Loggia von 2,10 m² und einen Balkon von 4,86 m² und befindet sich im 15. Obergeschoß. Der KfZ-Stellplatz umfasst 14,55 m² und befindet sich im 2. Untergeschoß.

Der Bauwert der Wohnung beträgt, wie unten in der Beweiswürdigung dargestellt: 194.810,--

Der Bodenwert beträgt, wie in der Beweiswürdigung dargestellt: 47.180,88

Der Anteil an Grund und Boden für Wohnung A) beträgt wie unten in der Beweiswürdigung dargestellt: 19,5%

Es ergibt sich folgende Abschreibungshöhe:

2017 Halbjahresafa	1616,98
2018 Afa	3233,96

Wohnung B:

B-LNR. 90 mit 94/9476 Anteilen an der EZ Zahl KG 12345 Bezirk BG ***7*** ***5*** Ort verbunden mit dem Wohnungseigentum an Wohnung Tür 3547 in 4321 Ort, Stra Str2 Nr2. Der Kaufvertrag datiert vom 16.10.2017. Die Übernahme erfolgte am 22.11.2017. Der Gesamtkaufpreis betrug € 190.833,33. Die gesamte Grundstücksgröße beträgt 533 m². Der Gesamtkaufpreis für die damals unbebaute Liegenschaft betrug im Jahr 2013 € 992.000,--.

Der Komplex der Wohnung B) befindet sich im Bezirk5. Für das gegenständliche Grundstück ist Bebauungsklasse V bzw. VI festgelegt. Auf ihm befinden sich 83 Wohneinheiten. Die Errichtung erfolgte in den Jahren 2016/2017. Das Gebäude umfasste ein 1. und 2. Untergeschoß, ein Erdgeschoß sowie ein 1.-10. Obergeschoß. Die Wohnung B umfasst 48,66 m². Die Summe der Nutzflächen des Gesamtobjektes betragen 4698,34 m². Zur weiteren genauen Beschreibung des Objekts und der Eigentumswohnung wird auf das eingeholte Gutachten von NN verwiesen.

Der Bauwert der Wohnung beträgt, wie unten in der Beweiswürdigung dargestellt: 127.606,88

Der Bodenwert beträgt, wie in der Beweiswürdigung dargestellt: 16.931,34

Der Anteil an Grund und Boden für Wohnung B) beträgt 11,71%

Die Abschreibungshöhe beträgt:

2017 Halbjahresafa	1385,09
2018 Afa	2770,19

2. Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat im Jahr 2017 zwei Eigentumswohnungen erworben und in der Folge vermietet.

- a) Wohnung ***6*** **19***/Top 247, 2314 Ort (Wohnung A)
- b) Wohnung Stra Str2 ***22*** 3547, 4321 Ort (Wohnung B)

Der Ankauf ergibt sich aus den vorliegenden Kaufverträgen.

Die Grundstücksflächen sowie die Anzahl der Eigentumswohnungen in den Gebäuden ergeben sich aus dem Grundbuch sowie den unstrittigen Ausführungen in den Gutachten und den Verplausibilisierungen. Lage, Bauweise und Ausstattung sind unstrittig und sowohl in den Gutachten als auch in der Verplausibilisierungen vergleichbar dargestellt. Dass die Nutzungsdauer der Eigentumswohnungen des Bf. 67 Jahre beträgt, ergibt sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus der Bauweise und sind sowohl der Bf. in seinen Einkommensteuererklärungen als auch die belangte Behörde von einer solchen Nutzungsdauer ausgegangen.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren lediglich die Aufteilung der Anschaffungskosten der beiden Eigentumswohnungen auf den Anteil an Grund und Boden und die Wohnung selbst.

Folgende Beweise wurden aufgenommen:

2 Bewertungsgutachten vom Sachverständigen VN NN

2 Verplausibilisierungen durch SV DI Vorname SV2, ***8*** GmbH vom 31.7.2020

Zeugenbefragungen von DI Vorname Zeuge2 und Zeuge1

2 Stellungnahmen der ***g*** GmbH zu den Gutachten, jeweils vom 14.2.2024

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht 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).

Zur Anwendbarkeit des Grundstückswertrechners nach der Grundstückswertverordnung:

In der Beschwerde wurden als Grundanteil die durch die Grundstückswertverordnung ermittelten Beträge angesetzt.

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 (z.B. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104). Auch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und die GrundanteilV 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.

Daher eignet sich aus Sicht des Bundesfinanzgerichts für das anhängige Verfahren eine Berechnung nach der Bestimmung des § 2 GrWV zur Darlegung tatsächlicher Verhältnisse, die offenkundig erheblich vom Ergebnis der vom Gesetzgeber vermuteten pauschalen Verhältniswertermittlung abweichen, nicht, da der Berechnung nach § 2 GrWV ebenfalls eine Methode der pauschalen Ermittlung der Verhältniswerte und keine Verkehrswerte zu Grunde liegen.

Die GrWV ist zu § 4 Abs. 1 GrEStG 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 einem Faktor, der konkret für den jeweiligen Bezirk in der Anlage zur GrWV festgelegt wurde, hochzurechnen; zur Berechnung des Gebäudewertes wird ein für jedes Bundesland (für Ort mit 1.470,00 €) festgelegter Baukostenfaktor herangezogen. Dieser pauschalen, standardisierten Berechnung liegen somit keine Feststellungen über die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse zu Grunde, weshalb die von der Bf vorgenommene Berechnung nach dem Pauschalwertmodell

des § 2 GrWV nicht geeignet ist, ein anderes als das von der Behörde herangezogene Aufteilungsverhältnis nachzuweisen.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher nicht der vom steuerlichen Vertreter zitierten gegenteiligen Meinung von Prodinger, SWK 1, 2019. Nach § 138 Abs. 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde die Richtigkeit ihrer Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Wie oben dargelegt, sind die Berechnungen der steuerlichen Vertretung nach § 2 GrWV zur Darlegung tatsächlicher Verhältnisse, die offenkundig erheblich vom Ergebnis der vom Gesetzgeber vermuteten pauschalen Verhältniswertermittlung abweichen, dafür nicht geeignet.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, das BMF habe die Anwendbarkeit des Grundstückswertrechners in den Einkommensteuerrichtlinien ausdrücklich zugelassen, so wird dem entgegengehalten, dass sich daraus keine Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht ergibt.

Zur Parteieneinigung

Von den Parteien der beiden Kaufverträge wurden die Grundanteile laut Grundstückswertverordnung als plausibel angesehen.

Dies ergibt sich hinsichtlich dem Objekt ***23*** aus den eingeholten Zeugenaussagen von DI Zeuge2 und Mag. Zeuge1.

Die von der RichterIn vernommenen Zeugen Mag. Zeuge1 und DI Zeuge2 bestätigten zunächst die Richtigkeit der vorgelegten Rechnung, erklärten dass der ausgewiesene Grundanteil plausibel sei und gaben dann übereinstimmend bekannt, dass die vergleichsweise niedrigen Anschaffungskosten sehr gering ausgefallen sind, da sich auf dem Grundstück zuvor lediglich Ablageplätze und Mischanlagen befunden hätten.

Eine Aufteilung des Kaufpreises hat jedoch nicht nach den Vorstellungen der Parteien, sondern nach den objektiv ermittelten Werten zu erfolgen.

Allgemeines/Beweislast

Die Wertansätze für Grund und Boden und Gebäude sind als objektiv ermittelte Werte zu verstehen.

Die Beweislast eines niedrigeren Grundanteiles im Sinne der GrundanteilV 2016 trifft denjenigen, der diesen niedrigeren, abweichenden Grundanteil begehrt, somit den Beschwerdeführer. Es wäre daher am Beschwerdeführer gelegen, den Grundanteil einwandfrei nachzuweisen.

Die Gutachten sowie die vorgelegten Plausibilisierungen sind wie jedes andere Beweismittel auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen.

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 Beweismittelwürdigung (VwGH 13.01.2023, Ra 2022/06/0318).

Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann ua durch den Nachweis erschüttert werden, es stehe mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch (VwGH 21.7.1993, 91/13/0231). Wird jedoch vorgebracht, es stehe mit den Erfahrungen der betreffenden Wissenschaft in Widerspruch, so muss diese Behauptung - und zwar tunlichst unter präziser Darstellung der gegen das Gutachten gerichteten sachlichen Einwände - durch das Gutachten eines anderen Sachverständigen unter Beweis gestellt werden; durch eine bloß gegenteilige Behauptung, die einer sachverständigen Grundlage entbehrt, kann das Gutachten eines Sachverständigen nicht entkräftet werden (VwGH 16.10.1986, 85/16/0102, 0103). Die Einholung von wiederholten Gutachten durch das Bundesfinanzgericht zur Untermauerung des Vorbringens des Bf. ist jedenfalls nicht vorgesehen.

Es kann nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes sein, solange Gutachten einzuholen, bis das Ergebnis den Vorstellungen der Partei entspricht. Der diesbezügliche, in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag wird daher abgelehnt.

Zu den Gutachten/Verplausibilisierungen allgemein:

Ein Gutachten ist eine begründete Darstellung von Erfahrungssätzen und die Ableitung von Schlussfolgerungen für einen bestimmten Sachverhalt durch einen Experten (Sachverständigen). Es dient dazu, Laien oder Gerichten die Entscheidung in Fachfragen zu ermöglichen, die spezielles Wissen erfordern.

Es wird zwischen Befund und Gutachten unterschieden:

Befund: Die Tatsachengrundlage (Was wurde vorgefunden? z. B. Risse im Mauerwerk, Messwerte).

Gutachten (im engeren Sinn): Die fachliche Schlussfolgerung daraus (Was bedeuten diese Tatsachen? z. B. Ursache der Risse, Wertminderung).

Wann ist ein Gutachten glaubwürdig?

Ein Gutachten ist dann glaubwürdig (bzw. "schlüssig" und "nachvollziehbar"), wenn es folgende Kriterien erfüllt:

Nachvollziehbarkeit: Auch ein Laie muss die Gedankengänge des Experten verstehen und prüfen können, wie er zu seinem Ergebnis gekommen ist.

Methodik: Der Gutachter muss anerkannte wissenschaftliche oder fachliche Methoden verwenden und diese offenlegen.

Vollständigkeit: Alle relevanten Fakten müssen im Befund berücksichtigt worden sein. Das Ignorieren von Gegenargumenten mindert die Glaubwürdigkeit massiv.

Unparteilichkeit: Der Sachverständige muss objektiv und unabhängig sein. Ein Gefälligkeitsgutachten ist rechtlich wertlos.

Logik: Die Schlussfolgerungen dürfen keine logischen Widersprüche enthalten.

Zu den vorgelegten Plausibilisierungen:

Dipl.-Ing. Vorname SV2 ist ein prominenter österreichischer Experte im Bau- und Immobilienwesen sowie in der Schadensbegutachtung. Er ist primär als geschäftsführender Gesellschafter der ***24***, SV2 & Partner Firma) bekannt, einem international tätigen Sachverständigenbüro mit Hauptsitz in Leonding.

Er ist seit 1998 allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für zahlreiche Fachgebiete, darunter Hochbau, Architektur, Kalkulation sowie die Bewertung von Wohnbau, Gewerbeimmobilien und Baugrundstücken.

In beiden Plausibilisierungen wird unter Punkt 2.2. festgehalten, dass keine vollständige Liegenschaftsbewertung vorliegt und die Grundlagen überschlägig erhoben und ermittelt wurden.

Hinsichtlich Wohnung A) Str.-Straße kommt DI SV2 in Punkt 4. Zusammenfassung zu dem Ergebnis, dass der geltend gemachte Grundanteil von 5,5% plausibel ist. Die theoretische Obergrenze liege bei 7,28 %.

Hinsichtlich der Wohnung B) Stra Str2 kommt DI SV2 zu dem Ergebnis, dass der vom Auftraggeber geltend gemachte Grundanteil von 4,34, % plausibel ist. Der gerundete Anteil betrage 4,5% und es bestehe eine theoretische Obergrenze von 6,37%.

Hingewiesen wird darauf, dass in der Begründung der Beschwerdeentscheidung zahlreiche Unstimmigkeiten aufgezeigt wurden, in die in der Folge seitens des Bf. trotz Ankündigung im Vorlageantrag nicht eingegangen wurde.

Zum vom Gericht beauftragten Gutachter:

VN NN ist ein anerkannter österreichischer Sachverständiger für Immobilienbewertung und Fachbuchautor. Er gilt als einer der führenden Experten auf dem Gebiet der Liegenschaftsbewertung in Österreich.

Berufliche Schwerpunkte

Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger: Er ist für Immobilienbewertung und Nutzwertfestsetzung am Landesgericht ***18*** eingetragen.

Autor & Herausgeber: NN ist Verfasser des Standardwerks "Liegenschaftsbewertung", das im MANZ Verlag erscheint und als wesentliche Referenz für die Branche gilt.

Dozent & Referent: Er lehrt an verschiedenen Institutionen, darunter die Akademie der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen sowie die UBIT-Akademie.

Fachpublikationen: Er veröffentlicht regelmäßig Artikel in Fachzeitschriften, beispielsweise in der ZLB (Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung) zu Themen wie dem Pachtwertverfahren oder der Nutzungsdauer von Gebäuden.

Der von der Richter:in beauftragte Sachverständige kommt im Fall der Wohnung A) zu einem Anteil an Grund und Boden von 21,04 % und im Fall der Wohnung B) zu einem Anteil an Grund und Boden von 23,60%.

In beiden Gutachten wird unter Punkt 4 darauf hingewiesen, dass aufgrund einzelner in die Bewertung einfließender Faktoren, insbesondere der Notwendigkeit, auf Erfahrungswerte zurückzugreifen und Annahmen zu treffen, das Ergebnis der Bewertung keine mit mathematischer Exaktheit feststehende Größe sein könne.

Die angeführten Beweismittel führen zu folgenden, nach den Wohnungen getrennten, Darstellungen und Erwägungen:

Beweiswürdigung hinsichtlich Wohnung A) *25*****

Lage, Ausstattung und Art der Bebauung sind unstrittig.

Wie bereits oben angeführt, kommt der Grundstückswertrechner nicht zur Anwendung.

DI SV2 kommt in der Plausibilisierung in Punkt 4. Zusammenfassung zu dem Ergebnis, dass der geltend gemachte Grundanteil von 5,5% plausibel ist. Die theoretische Obergrenze liege bei 7,28 %

Der Gutachter VN NN kommt zum Ergebnis, dass der Anteil des Grund und Bodens an den Anschaffungskosten des Wohnungseigentums an W ***19*** 247, ER ***19*** 247 mit 84/23623 Anteilen an der Liegenschaft EZ Zahl2 KG 23546 ***4*** ***5*** BG Bezirk2 mit der

Adresse ***17*** ***19***, 2314 Ort zum Bewertungsstichtag 5. Oktober 2017 21,04 % beträgt.

Die Gutachten unterscheiden sich in folgenden Punkten und hat die Richterin die vorgelegten Unterlagen wie folgt gewürdigt:

Zunächst ist festzustellen, dass die Verplausibilisierungen und die Gutachten unterschiedliche Bewertungsstichtage aufweisen.

Die ***8*** GmbH bewertete zum Tag der Übernahme (14.11.2017), SV NN bewertete mit 5.10.2017 (Datum des Kaufvertrages im Grundbuch).

Der notariell beurkundete Kaufvertrag bildet nach Ansicht der Richterin die rechtliche und wirtschaftliche Grundlage, es erfolgte eine Einigung über Preis und Objekt. Zu diesem Zeitpunkt, und nicht zum Zeitpunkt der Übergabe, wird daher der Verkehrswert der Immobilie festgeschrieben. Eine Auswirkung auf den festgestellten Verkehrswert ist aber nach Ansicht der Richterin aufgrund der kurzen Zeitspanne nicht gegeben.

Die verwendete Methodik hinsichtlich der Aufteilung ist gleich und unstrittig.

Unterschiedliche Bauwerte:

DI SV2: Der Bauwert des Gebäudes ist die Summe der Werte der Baulichen Anlagen. Bei seiner Ermittlung wird vom Herstellungswert ausgegangen und von diesem die technische und wirtschaftliche Wertminderung abgezogen. (Seite 24 der Verplausibilisierung) Laut eigener Baupreissammlung und in Anlehnung an die Literatur sowie unter Berücksichtigung des angegebenen Qualitäts- und Ausstattungsstandard werden die Herstellkosten mit € 3000,-- pro m² als angemessen erachtet. Für den PKW-Abstellplatz wird eine Pauschale von € 14.000,-- geschätzt. (Seite 30 der Verplausibilisierung)

Gesamthaft ermittelt DI SV2 den Bauwert sohin mit € 216.700,--.

NN : Zur Ermittlung der Herstellkosten (Neubaukosten) werden die Baukosten je m² Nutzfläche excl. Umsatzsteuer herangezogen. Berücksichtigt werden dabei Bauweise und Ausstattung. Er leitet die Herstellkosten aus Richtpreisen 2016 ab und kommt zu Herstellkosten in Höhe von € 2500,--, in Summe laut Berechnungen auf den Seiten 17 und 18 des Gutachtens zu einem Bauwert von 177.100, und den Sachwert in Höhe von 224.280 € (177.100+47180,88 Bodenwertanteil)

Die Herleitung der Herstellkosten pro m² wurde somit unterschiedlich vorgenommen, beide stützen sich auf unterschiedliches Zahlenmaterial. Die Richterin geht daher unter der Annahme, dass beide Gutachter ein korrektes Zahlenmaterial verwendet haben und es sich um

keine mathematisch exakte Berechnung handelt, vom Mittelwert von **€ 2750 Herstellkosten pro m²** aus.

Unter Zugrundelegung des Berchnungsschemas von NN auf Seite 18 seines Gutachtens ergibt sich nach Ansicht der RichterIn ein **Bauwert der Wohnung von € 194.810.**

Unterschiedliche Vergleichsgrundstücke:

Der wesentlichste Unterschied ist jedoch, dass unterschiedliche Vergleichsgrundstücke herangezogen wurden. Die steuerliche Vertretung kritisiert, dass hinsichtlich der Vergleichsobjekte nicht im Gutachten angeführt ist, weshalb sie als Vergleichsmaßstab geeignet sind. Dem kann nicht gefolgt werden. In Punkt 3.2. wird angeführt, dass zum Bewertungsstichtag zeitnahe Kauftransaktionen von vergleichbaren Baugrundstücken im Bezirk Bezirk2 gewählt wurden.

Vom Bf. wurde vorgebracht, die Transaktionen von SV NN würden sich nicht in vergleichbarer Lage befinden (Schreiben der ***9***-ZT vom 14.2.2024), alle vier Grundstücke würden sich in Bahnhofsnähe befinden, dort seien die Preise naturgemäß höher und daher nicht vergleichbar.

Dagegen wurde in der mündlichen Verhandlung vom Sachverständigen eingewendet, er habe eine zusätzliche Transaktion aus dem Jahr 2021 vorliegen, wo der Quadratmeterpreis 5161 € pro m² gewesen sei. Die Marktteilnehmer würden dies also anders sehen. Mikrolage und Bebauungsdichte seien entscheidend.

Zudem wurde vorgebracht, die Anzahl der Vergleichsgrundstücke im Gutachten sei zu gering.

Wichtiger als die reine Anzahl an Vergleichsgrundstücken ist nach Ansicht der RichterIn die Aktualität und die Ähnlichkeit der Objekte in Bezug auf Lage, Ausstattung und Größe. Wie der Gutachter NN bekanntgab, werden Ausreißer nach oben oder unten ausgeschieden.

Folgende Grundstücke (alle im Bezirk Bezirk2) wurden von NN herangezogen (detailliertere Darstellung im beiliegenden Gutachten):

Nr.	Jahr	Größe	Kaufpreis	Preis/m ²
1	2017	2337 m ²	9.437.200	4038,17
2	2017	6521 m ²	26.621.000	4082,35
3	2017	11.627 m ²	49.730.000	4277,11
4	2018	1597 m ²	7.258.577	4545,13

			Durchschnitt	4235,69
--	--	--	--------------	---------

Die RichterIn hat keine Bedenken hinsichtlich der Anzahl der Vergleichsgrundstücke und sind sie nach ihrer Ansicht sehr wohl vergleichbar mit dem gegenständlichen Grundstück. Sie schließt sich daher der Darstellung von NN an.

Der Bodenwertanteil errechnet sich daher wie im Gutachten NN mit 47.180,88.

Der Sachwert errechnet sich demnach wie folgt:

Bodenwertanteil	47.180,88
Bauwert der Wohnung	194.810
Sachwert der Wohnung	241.991

Unter Zugrundelegung dieser Aufteilung errechnet sich der auszuscheidende Bodenwertanteil mit 19,5%.

Von den Anschaffungskosten vom 267.822,39 entfallen demnach 52.225,37 auf den Bodenwert und sind auszuscheiden. Die Afa-Basis beträgt somit € 215.597,02.

Die Halbjahresafa beträgt 1616,98 (2017), die Jahresafa 3233,96 (2018).

Beweiswürdigung hinsichtlich Wohnung B) Stra Str2

Lage, Ausstattung und Art der Bebauung sind unstrittig.

Wie bereits oben angeführt, kommt der Grundstückswertrechner nicht zur Anwendung.

DI SV2 kommt in der Plausibilisierung in Punkt 4. Zusammenfassung zu dem Ergebnis, dass der geltend gemachte Grundanteil von 5,5% plausibel ist. Die theoretische Obergrenze liege bei 7,28 %

Der Gutachter VN NN kommt zum Ergebnis, dass der Anteil des Grund und Bodens an den Anschaffungskosten des Wohnungseigentums an W ***19*** 247, ER ***19*** 247 mit 84/23623 Anteilen an der Liegenschaft EZ Zahl2 KG 23546 ***4*** ***5*** BG Bezirk2 mit der Adresse ***17*** ***19***, 2314 Ort zum Bewertungsstichtag 5. Oktober 2017 21,04 % beträgt.

Die Gutachten unterscheiden sich in folgenden Punkten und hat die RichterIn die vorgelegten Unterlagen wie folgt gewürdigt:

Auch hier ist zunächst ist festzustellen, dass die Verplausibilisierungen und die Gutachten unterschiedliche Bewertungsstichtage aufweisen.

Die ****8**** GmbH bewertete zum Tag der Übernahme (22.11.2017), SV NN bewertete mit 22.11.2017 (Datum des Kaufvertrages im Grundbuch).

Der notariell beurkundete Kaufvertrag bildet nach Ansicht der RichterIn die rechtliche und wirtschaftliche Grundlage, es erfolgte eine Einigung über Preis und Objekt. Zu diesem Zeitpunkt, und nicht zum Zeitpunkt der Übergabe, wird daher der Verkehrswert der Immobilie festgeschrieben. Eine Auswirkung auf den festgestellten Verkehrswert ist aber aufgrund der kurzen Zeitspanne nicht gegeben.

Die verwendete Methodik hinsichtlich der Aufteilung ist gleich und unstrittig.

Unterschiedliche Bauwerte:

DI SV2: Der Bauwert des Gebäudes ist die Summe der Werte der Baulichen Anlagen. Bei seiner Ermittlung wird vom Herstellungswert ausgegangen und von diesem die technische und wirtschaftliche Wertminderung abgezogen. (Seite 21 der Verplausibilisierung) Laut eigener Baupreissammlung und in Anlehnung an die Literatur sowie unter Berücksichtigung des angegebenen Qualitäts- und Ausstattungsstandard werden die Herstellkosten mit € 3000,-- pro m² als angemessen erachtet. (Seite 27 der Verplausibilisierung)

Gesamthaft ermittelt DI SV2 den Bauwert sohin mit € 150.000,--.

NN : Zur Ermittlung der Herstellkosten (Neubaukosten) werden die Baukosten je m² Nutzfläche excl. Umsatzsteuer herangezogen. Berücksichtigt werden dabei Bauweise und Ausstattung. Er leitet die Herstellkosten aus Richtpreisen 2016 ab und kommt zu Herstellkosten in Höhe von € 2500,--, in Summe laut Berechnungen auf den Seiten 15 und 16 des Gutachtens zu einem Bauwert von 116.006,25 und den Sachwert in Höhe von 137.948,84 € (116.006,25+21942,59 Bodenwertanteil)

Auch hier wurde die Herleitung der Herstellkosten pro m² somit unterschiedlich vorgenommen, beide stützen sich auf unterschiedliches Zahlenmaterial. Die RichterIn geht daher unter der Annahme, dass beide Gutachter ein korrektes Zahlenmaterial verwendet haben und es sich um keine mathematisch exakte Berechnung handelt, vom Mittelwert von € 2750 Herstellkosten pro m² aus.

Unter Zugrundelegung des Berchnungsschemas von NN auf Seite 16 seines Gutachtens ergibt sich nach Ansicht der RichterIn ein **Bauwert der Wohnung von € 127.606,88.**

Vergleichsobjekte

Die steuerliche Vertretung kritisiert, dass hinsichtlich der Vergleichsobjekte nicht im Gutachten angeführt ist, weshalb sie als Vergleichsmaßstab geeignet sind. Dem kann nicht gefolgt werden. In Punkt 3.2. wird angeführt, dass zum Bewertungsstichtag zeitnahe Kauftransaktionen von vergleichbaren Baugrundstücken im Bezirk gewählt wurden.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, es seien zu wenige Vergleichsobjekte gewählt worden.

Der Gutachter führte dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung an, es sei richtig, dass mehr Vergleichsobjekte besser wären. Es gibt in der Region um die Stra Str2 auch sehr viele Vergleichspreise, jedoch seien nur sehr wenige vergleichbar. Die Spanne reiche von 480 € bis 5000 €. Man müsse hier insbesondere auf die Bebauungsdichte abstellen, es liege im gegenständlichen Fall eine hohe Bebauungsdichte vor. Sei sie bei Vergleichsgrundstücken zu niedrig, seien sie nicht herangezogen worden.

Konkret wurden folgende Grundstücke ausgewählt (detailliertere Darstellung im Gutachten):

Nr.	Jahr	Größe	Kaufpreis	Preis/m ²
1	201	769 m ²	1.900.000	2470,74
2	2017	638 m ²	1.925.000	3017,24
3	2017	366 m ²	1.600.000	4371,58
4	2017	366 m ²	910.000	2486,34
			Durchschnitt	3086,48

Der Gutachter nahm zu seinen durch Vergleichsgrundstücke ermittelten Durchschnittswert einen 30%igen Aufschlag vor und kam zu einem Durchschnittswert von € 4000,--.

In der Verplausibilisierung werden zwar mehr Vergleichstransaktionen herangezogen, jedoch eignen sie sich nach Ansicht der RichterIn nicht. Zutreffend wird bereits in der Begründung der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass die ausgewählten Vergleichsobjekte viel niedrigere Bauklassen aufweisen würden. Ebenfalls ist zu berücksichtigen, dass das Grundstück im Jahr 2013 um € 992.000 erworben wurde. Dies entspricht einem m²-Preis von 1861,16 € pro m². Ein Wert unter diesem erscheint der RichterIn im Hinblick auf die seither stets steigenden Immobilienpreise jedenfalls unglaublich.

Auch diesfalls wird auf die schlüssige Darstellung in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Folgende strittige Punkte ergeben sich daraus im Detail:

Bebauungsdichte Aufwertung

In der Folge wurde zum durchschnittlichen m²-Preis ein Zuschlag in Höhe von 30% aufgrund der Bebauungsdichte abgeleitet und in Folge von einem durchschnittlichen Preis von € 4000,-- ausgegangen. Der Zuschlag ergebe sich lt. Sachverständigen aufgrund der höheren Bauklasse und der Markterfahrung in Ort. In Ort sei eine starke Inhomogenität gegeben. Aus welchem Grund ein Kaufpreis in einer bestimmten Höhe gewählt werde, sei Sache des Käufers und des Verkäufers und könne in einem Gutachten nicht geklärt werden. Vom Sachverständigen wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung zugestanden, dass sich die Höhe des Zuschlages aus der Markterfahrung ergebe und der Schwachpunkt jedes Gutachtens sei.

Der steuerliche Vertreter leitet aus diesem Zuschlag ab, dass das Gutachten nicht lege artis erstellt worden sei. Dieser Ansicht wird seitens der RichterIn nicht gefolgt.

Ein Zuschlag zum Quadratmeterpreis aufgrund einer hohen Bebauungsdichte ist in einem Gutachten zulässig und oft sogar notwendig, um den tatsächlichen Marktwert konkret abzubilden. Auch in der Verplausibilisierung von DI SV2 wird bei der Wohnung A) ein solcher Zuschlag gemacht. (Seite 29 der Verplausibilisierung) Ein solcher Zuschlag führt daher nicht dazu, dass das Gutachten nicht lege artis erstellt worden ist. Wenn die vorhandenen Vergleichsgrundstücke eine geringere Bebauungsdichte aufweisen, muss der Gutachter einen Zuschlag vornehmen. Konkret erzielen Grundstücke für den Mehrgeschoßbau wie im gegenständlichen Fall oft höhere Quadratmeterpreise als Grundstücke für Einfamilienhäuser oder weniger dichte Verbauung, was im Gutachten abzubilden ist. Allerdings muss der Zuschlag und die Höhe nachvollziehbar begründet werden.

Der Gutachter NN verweist hier lediglich auf die Verbauungsdichte, ohne dies konkret auszuführen (siehe Seite 15 des Gutachtens).

Die RichterIn legt diesen Zuschlag daher ihrer Berechnung nicht zugrunde und geht daher vom durchschnittlichen m²-Preis der angegebenen Vergleichsgrundstücke in Höhe von 2983,26 aus. (Berechnung siehe nächster Punkt) **Dies führt zu einem Bodenwertanteil von 1.706.823,44 für das Gesamtgrundstück, 94/9476 Anteile davon ergeben 16.931,34.**

Transaktion 2:

Zu Transaktion 2 wurde seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt, die m² seien falsch, 738 m² seien korrekt. Dies wurde vom Sachverständigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Dadurch ergibt sich bei dieser Transaktion ein durchschnittlicher m²-Preis von € 2.604,40.

Es ergibt sich folgende geänderte Berechnung des Durchschnittspreises:

Nr.	Jahr	Größe	Kaufpreis	Preis/m ²
1	201	769 m ²	1.900.000	2470,74
2	2017	738 m ²	1.925.000	2604,40
3	2017	366 m ²	1.600.000	4371,58
4	2017	366 m ²	910.000	2486,34
			Durchschnitt	2983,26

Scheinfirma

Hinsichtlich Transaktionen drei und vier wurde im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 15. Februar 2024 eingewendet, es handle sich um das gleiche Grundstück. Dies wurde vom Sachverständigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch bestätigt. Der Sachverständige bringt vor, beide Transaktionen seien so passiert und könnten demnach herangezogen werden. Die steuerliche Vertretung bringt vor, die Transaktion sei ankaufsseitig (Transaktion 3) und verkaufsseitig (Transaktion 4) von einer Scheinfirma durchgeführt worden.

Der Sachverständige gab dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung an, die Sonderkonstellation mache die Vergleichspreise nicht per se unbrauchbar.

Von der Amtspartei wurde dagegen eingewendet, die Feststellung der Scheinfirma sei erst ein Jahr nach dem konkreten Kauf passiert. Konkret am 6.3.2018.

Der steuerliche Vertreter stellte sohin den Beweisantrag, die Organwalter zu vernehmen und Einsicht in den Veranlagungsakt zu nehmen um festzustellen, ob bereits zum Zeitpunkt der Transaktionen eine Scheinfirma vorlag.

Diesem Beweisantrag wurde seitens der Richterin nicht entsprochen. Sie folgt den Feststellungen des Sachverständigen, dass diese Sonderkonstellation die Vergleichspreise nicht unbrauchbar macht. Hinsichtlich jedes Vergleichspreises die Motive für die Preisgestaltung und den Hintergrund von Verkäufer und Käufer zu ergründen, würde den Umfang jedes Gutachtens

sprengen. Demnach war von der Aufnahme dieses Beweises abzusehen. Dem im Schreiben vom 11. März 2025 gestellte Antrag, die Transaktionen 3 und 4 herauszunehmen, ist nicht zu folgen.

Der Bodenwertanteil errechnet sich daher wie im Gutachten NN mit 47.180,88.

Der Sachwert errechnet sich demnach wie folgt:

Bodenwertanteil	16.931,34
Bauwert der Wohnung	127.606,88
Sachwert der Wohnung	144.538

Unter Zugrundelegung dieser Aufteilung errechnet sich der auszuscheidende Bodenwertanteil mit 11,71%.

Von den Anschaffungskosten vom 267.822,39 entfallen demnach 52.225,37 auf den Bodenwert und sind auszuscheiden. Die Afa-Basis beträgt somit € 215.597,02.

Die Halbjahresafa beträgt 1385,09 (2017), die Jahresafa 2770,19 (2018).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 sind bei bebauten Grundstücken ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses von den Anschaffungskosten 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.

Aufgrund dieser Verordnungsermächtigung wurde die GrundanteilsV 2016 verordnet.

Diese führt aus: „§ 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% auszuschneiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst**, oder

- 40% auszuschneiden, 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 auszuschneidende 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 auszuschneiden, 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.“

Die **Grundstückswertverordnung (GrWV)** wurde zu § 4 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verordnet und dient der Ermittlung des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Es werden dafür pauschal ermittelte Werte herangezogen und nicht auf die im Einzelfall gegebenen Verhältnisse, nämlich den Verkehrswert, abgestellt. Daher stellt eine diesbezügliche Berechnung keinen Nachweis im Sinn des § 3 Abs. 1 erster Satz GrundanteilsVO dar.

Sie ist zudem im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da sie zur Grunderwerbsteuer ergangen ist und für das Steuerrecht eigene Regeln normiert wurden.

In einem ersten Schritt war nach der Grundanteilsverordnung zu prüfen, ob eine offensichtliche Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse vorliegt.

Die erhebliche Abweichung muss "offenkundig" sein. Das bedeutet, dass eine zumindest 50%ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit festgestellt werden kann (vgl. zB BFG 12.4.2021, RV/7100418/2021). Denkbar ist eine solche offenkundige erhebliche Abweichung bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt (vgl. zB BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

Die im Zuge der Beschwerde vorgelegten Verplausibilisierungen vermochten die RichterIn nicht von einem erheblichen Abweichen überzeugen, dies aus den in der Beschwerdevorentscheidung dargelegten Bedenken.

Wendet man nun aber den in der GrundanteilsV 2016 vorgesehenen pauschalen Grundanteil von 30% im konkreten Fall an, ergeben sich folgende Werte:

	Wohnung A	Wohnung B
Kaufpreis incl. Anschaffungsnebenkosten	296.583,00	190.833,33
X 30 % Grundanteil	€ 88.974,90	€ 57.249,99
Grundfläche lt. Grundbuch	3122 m ²	533 m ²
Anteile des Bf.	92/23623	94/9476
(ideeller) Grundanteil	12,15 m ²	5,29 m ²
Quadratmeterpreis	7323,04	10.822,30

Angesichts der Durchschnittspreise je Quadratmeter Baugrundstück laut Statistik Austria - auf Basis von Transaktionen der Jahre 2017 für den Bezirk Bezirk € 539/m² im Durchschnitt und im gesamten Bezirk Nr. im Jahr 2017 bei 775,20 €/m² - auch wenn man den Umstand bedenkt, dass es sich um ein Hochhäuser handelt (vgl. § 7 Abs. 1 der Bauordnung für Ort) und daher der Durchschnittspreis entsprechend zu erhöhen ist (zumindest zu verdoppeln), ist nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aufgrund der Höhe des Gebäudes (vielstöckiges Hochhaus) vom Bf. der Nachweis eines erheblichen Abweichens im Sinn des § 3 Abs. 2 GrundanteilsV erbracht worden.

Der Immobilienexperte VN NN betont in seinem Standardwerk Liegenschaftsbewertung, dass der Wert eines Grundstücks nicht nur von der Lage, sondern maßgeblich von folgenden Faktoren abhängt:

Bebauungsdichte: Wie viel Fläche darf verbaut werden?

Widmung: Handelt es sich um reines Wohngebiet oder gemischte Nutzung?

Aufschließungskosten: Diese sind in den reinen Grundstückspreisen der Statistik Austria oft nicht enthalten.

Die RichterIn geht auch nach Berücksichtigung dieser Faktoren aufgrund der dichten Bebauung und der Anzahl der Eigentumsobjekte und Stockwerke davon aus, dass die tatsächlichen Werte erheblich abweichen.

Die vorgelegten Plausibilisierungen vermochten die RichterIn aufgrund der in der Beschwerdeentscheidung genannten, in der Beweiswürdigung näher besprochenen Einwände nicht zu überzeugen.

Es bedurfte eines Beweisverfahrens mit Gutachten, um die korrekte Abschreibungshöhe zu ermitteln. Gegen dieses Gutachten wurden allerdings Einwände erhoben, diesbezüglich wird auf die Beweiswürdigung verwiesen.

Nunmehr sind die in der Beweiswürdigung genannten Beträge als Abschreibung anzusetzen. Zur diesbezüglichen Begründung wird auf die Beweiswürdigung verwiesen.

Es ergeben sich folgende Beträge:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ändern sich daher wie folgt:

	Einkommensteuer 2017	Einkommensteuer 2018
Afa ***6***. bisher	1406,07	2812,14
Afa ***6***. neu	1616,98	3233,96
Diff	210,90	421,82
Afa Bezirk bisher	1098,16	2196,32
Afa Bezirk neu	1385,09	2770,19
Differenz	286,93	573,87

Einkünfte V+V bisher	176,14	14.417,04
Einkünfte V+V neu	- 110,79	13.843,17

Steuerberechnungen:

Einkommensteuer 2017

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	292,10
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 110,79
Gesamtbetrag der Einkünfte	181,31
Abzüglich Sonderausgaben	-60
Einkommen	121,31
Einkommensteuer	0

Einkommensteuer 2018

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	13843,17
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.843,17
Abzüglich Sonderausgaben	-667,71
Einkommen	13.175,46
Einkommensteuer für die ersten 11.000	0
Für die weiteren 2175,46 25%	543,86
Einkommensteuer	543,86

Es war 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. Im gegenständlichen Fall waren lediglich Fragen der Beweiswürdigung strittig.

Linz, am 5. Mai 2026