

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter \*\*\*Mag. R. \*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Raml und Partner Steuerberatung Rohrbach GmbH, Stadtplatz 21, 4150 Rohrbach-Berg, über die Beschwerde vom 1. Juli 2025 (eingelangt beim Finanzamt Österreich am 3. Juli 2025) gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Juni 2025 betreffend Einkommensteuer 2024 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) reichte am 23. April 2025 auf elektronischem Weg via FinanzOnline beim Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) die Einkommensteuererklärung für 2024 ein, in der sie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von - € 12.513,08 erklärte. Unter der Kennziffer 9135 wurde eine beschleunigte Gebäudeabschreibung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e) EStG 1988 in Höhe von € 6.129,47 geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 27. Mai 2025 erging vom Finanzamt an die Bf. folgendes Ergänzungsersuchen hinsichtlich der am 23.4.2025 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2024 mit Fristsetzung bis 4.7.2025:

Die Bf. wurde gebeten, die Überschussermittlung inkl. Anlagenverzeichnis nachzureichen.

Weiters wäre eine Aufstellung der Anschaffungskosten vorzulegen. Für Grund und Boden wären 20% der Anschaffungskosten auszuscheiden.

Weiters wird gebeten, den Mietvertrag sowie eine Prognoserechnung vorzulegen.

Am 13. Juni 2025 beantwortete die Bf. den Vorhalt vom 27.5.2025 wie folgt:

In der Anlage würden die angeforderten Unterlagen gesendet werden: Überschussrechnung, AVZ, Berechnung Grundwert und Gebäude, Kaufvertrag und die Vorscheurechnung.

Zur Prognose: lt. Vorscheurechnung werde 2025 nach Fertigstellung der Wohnungen ein Überschuss entstehen, in den Jahren 2026 ff sollte der Überschuss noch etwas höher ausfallen, da die Wohnung 2 dann vollständig vermietet sein werde und somit die Einnahmen ca. 7000,- für diese Wohnung/Jahr sein würden. Die Instandhaltungen wären wie berechnet angesetzt worden. Da das Gebäude vollständig renoviert worden wäre, werde davon ausgegangen, dass die Instandhaltungen voraussichtlich in den nächsten Jahren nicht anfallen werden und dies somit auf einen längeren Zeitraum zu sehen wäre. Es werde um Kenntnisnahme ersucht und um antragsgemäße Veranlagung gebeten.

Dieser Antwort vom 13.6.2025 waren folgende Unterlagen angeschlossen:

- Vorscheurechnung 2025 für das Gebäude \*\*\*Adresse VuV-Objekt \*\*\*, \*\*\*Gemeinde X \*\*\*, die einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von € 2.680,00 ausweist
- Überschussrechnung für den Zeitraum 1.3.2024 bis 31.12.2024
- Anlagenverzeichnis betreffend Grund- und Bodenanteil bei Gebäuden mit € 12.659,45, betreffend Gebäude mit Anschaffungskosten von € 136.210,55 und einer Absetzung für Abnutzung iHv € 6.129,47 sowie betreffend Anlagen in Bau mit einem Betrag von € 19.864,34
- Aufstellung über die Aufteilung des Kaufpreises \*\*\*Adresse VuV-Objekt \*\*\*, \*\*\*Gemeinde X \*\*\* auf Gebäude und Grund und Boden samt Nebenkosten
- Kaufvertrag über die EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* mit dem Grundstück Nr. \*\*\*3\*\*\* Baufl./Gärten vom 16.2.2024

Mit Bescheid vom 17. Juni 2025 veranlagte das Finanzamt die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2024, wobei die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit - € 11.742,93 angesetzt wurden und die Abweichung von der Einkommensteuererklärung für 2024 vom 23.4.2025 wie folgt begründet wurde:

Da die Bf. zu dem ihr übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben hätte, wäre die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden.

Von den Anschaffungskosten des Mietobjektes wäre ein Grundanteil von 20% auszuscheiden gewesen (vergl. EStRL 2000, RZ 6447). Die jährliche Gebäudeafa würde daher € 1.786,34 bzw. € 5.359,32 dreifache AfA für 2024 betragen.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2025, beim Finanzamt eingelangt am 3. Juli 2025, brachte die Bf. fristgerecht eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2024 vom 17.6.2025 ein und wurde dieser Bescheid im Punkt der festgesetzten Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung in Höhe von Euro -11.742,93, insbesondere in der Festsetzung der Anschaffungskosten des von der Bf. vermieteten Gebäudes, sowie der Begründung der abweichenden Bewertung, der von der steuerlichen Vertretung der Bf. berechneten Anschaffungskosten lt. übermittelten Unterlagen angefochten. Es wurde die Abänderung der bescheidmäßig festgesetzten Anschaffungskosten des vermieteten Gebäudes in Höhe von Euro 29.774 (20% der Anschaffungskosten) auf die von der Bf. ermittelten Anschaffungskosten in Höhe von Euro 12.659,45 - welche einen Wert von € 44,11 pro m<sup>2</sup> ergeben würde – beantragt.

Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Die von der Bf. erworbene Liegenschaft EZ \*\*\*1\*\*\*, KG \*\*\*2\*\*\* hätte eine Fläche von 287 m<sup>2</sup> lt. Kaufvertrag. Auf Grund des Ansatzes mit 20% der Anschaffungskosten von insgesamt Euro 148.870, -- durch das Finanzamt würde sich ein Wert von € 103,74 pro m<sup>2</sup> ergeben. Dieser Wert würde aber wesentlich von dem Wert der 2024 ortsüblich gewesen wäre abweichen und würde daher uE zu einem nicht nachvollziehbaren Ansatz als Grundstückswert führen. Gem. Rz 6447 EStR wäre die pauschale Aufteilung der Anschaffungskosten (20%) insoweit anzuwenden, als diese nicht eindeutig ersichtlich von den tatsächlichen Verhältnissen offenkundig abweichen würde. Die Bf. hätte den Grundstückspreis daher bei der Aufteilung des Gesamtkaufpreises der erworbenen Liegenschaft mit € 40/m<sup>2</sup> exkl. Nebenkosten bewertet, was nach Meinung der steuerlichen Vertretung der Bf. nach durchaus dem ortsüblichen Grundstückswert im Zentrum von \*\*\*4\*\*\* entsprechen würde. Somit hätte die Bf. in den o. a. übermittelten Unterlagen sehr wohl einen stichhaltigen Nachweis für die Berechnung des Grundstückswertes bzw. die ermittelten Anschaffungskosten des Gebäudes erbracht. Die Bf. beantragt daher die Anschaffungskosten des Gebäudes und des Grundstücks lt. den übermittelten Berechnungsunterlagen für die Bemessungsgrundlage der AfA anzusetzen und somit das Einkommen aus Vermietung und Verpachtung 2024 mit Euro -12.513,08 festzusetzen. Es werde um positive Erledigung der Bescheidbeschwerde ersucht, insbesondere unter Berücksichtigung, dass der Ansatz des Grundwertes mit 20% der Anschaffungskosten zu einem den ortsüblichen Verhältnissen klar ersichtlich widersprechenden Grundstückswertansatz führen würde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2025 hat das Finanzamt die Beschwerde vom 1.7.2025 als unbegründet abgewiesen, und zwar mit der nachstehend wiedergegebenen Begründung:

Für gegenständliche Liegenschaft wäre der Anteil für Grund und Boden grundsätzlich pauschal mit 20% anzunehmen. Ein abweichendes Aufteilungsverhältnis könne entweder durch ein Gutachten oder gem. § 2 der GrWV nachgewiesen werden und würde der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegen (siehe Rz 6447 EStR). Nachdem weder ein

Gutachten vorliegen würde noch die behauptete abweichende Aufteilung schlüssig nachvollzogen werden könne, wäre die Beschwerde abzuweisen.

Diese Beschwerdeverentscheidung wurde der steuerlichen Vertretung der Bf. als deren Zustellbevollmächtigte am 16. Juli 2025 in deren Databox in FinanzOnline übermittelt.

Am 15. Juli 2026 brachte die Bf. via FinanzOnline einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

In der Beschwerdeverentscheidung werde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und darauf verwiesen, dass der Grund und Boden mit pauschal mit 20% der Anschaffungskosten zu bewerten ist. Weiters werde in der Beschwerdeverentscheidung ausgeführt, dass die von der Bf. vorgelegte Berechnung bezüglich der Aufteilung des Kaufpreises zwischen Grund und Boden und Gebäude nicht schlüssig nachvollzogen werden könne und die Beschwerde somit abzuweisen wäre.

Die Bf. wäre der Meinung, dass die vorgelegte Berechnung bezüglich der Aufteilung des Kaufpreises sehr wohl schlüssig und auch nachvollziehbar wäre. Weiters würde nochmals auf die in der Beschwerde angeführte Begründung hingewiesen, dass gem. RZ 6447 ESTR die pauschale Aufteilung der Anschaffungskosten (20%) insoweit anzuwenden wäre, als diese nicht eindeutig ersichtlich von den tatsächlichen Verhältnissen offenkundig abweichen würde. Da dies aber der Fall wäre und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens somit mit Euro 103,74, also insgesamt mit Euro 29.774, - bewertet worden wären, würde die Bf. um Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2024 vom 17.6.2025 im Punkt des festgesetzten Einkommens aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro -11.742,93, welche sich durch den Ansatz der Anschaffungskosten für Grund und Boden mit 20% und einer AfA für das Gebäude in Höhe von Euro 5359,32 ergeben hätte, ersuchen.

Als Nachweis über die ortsüblichen Grundstückspreise in der Gemeinde \*\*\*4\*\*\* werde ein Gemeinderatsprotokoll aus einer Gemeinderatssitzung vom \*\*\*6\*\*\*2022 der Gemeinde \*\*\*4\*\*\* beigelegt, in welcher die Baulandpreise ab 2023 festgesetzt worden wären. In diesem Beschluss wären für 2023 die Baulandpreise im Ort \*\*\*4\*\*\* mit € 32 pro m<sup>2</sup> festgesetzt worden.

Es werde daher nochmals die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2024 der Bf. mit Euro -12.513,08 lt. eingereichter Einkommensteuererklärung beantragt, welche durch den Ansatz von Euro 40/m<sup>2</sup> zuzüglich Nebenkosten für Grund und Boden und somit zu Anschaffungskosten für das Gebäude in Höhe von Euro 136.210,55 und folglich zu einer Gebäude-AfA in Höhe von Euro 12.659,45 geführt hätte.

Es werde daher nochmals ersucht den Einkommensteuerbescheid 2024 vom 17.6.2025 aufzuheben und die Einkommensteuer 2024 der Bf. mit Euro -12.513,08 lt. eingebrachter Einkommensteuererklärung festzusetzen. Insbesondere ersuche die Bf. insbesondere das beiliegende Protokoll bezüglich der Grundstückswerte der Gemeinde \*\*\*4\*\*\* als Grundlage für die Entscheidung heranzuziehen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde vom 1.7.2025 dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 29.7.2026 vor und erstattete eine umfangreiche Stellungnahme zur Beschwerde. Das Finanzamt beantragte in diesem Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

## 1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 16.2.2024 erwarb die Bf. die Liegenschaft EZ \*\*\*1\*\*\*, KG \*\*\*2\*\*\* mit dem Grundstück Nr. \*\*\*3\*\*\* (davon 255 m<sup>2</sup> Baufläche und 32 m<sup>2</sup> Gärten) in einem Ausmaß von 287m<sup>2</sup>. Der Kaufpreis hat € 135.000, -- betragen. Auf diesem Grundstück hat sich ein Haus mit einer Geschäftsfläche im Erdgeschoß und zwei Wohnungen befunden. Es handelt sich bei diesem Haus nicht um ein Hochhaus mit zahlreichen Stockwerken. Die Liegenschaft EZ \*\*\*1\*\*\*, KG \*\*\*2\*\*\* befindet sich im Zentrum der \*\*\*5\*\*\* \*\*\*4\*\*\*.

Die Nebenkosten (Grundbuchseintragungsgebühr, Kosten der Vertragserrichtung, Maklerkosten) haben insgesamt € 13.870,00 betragen.

Der Kaufpreis wurde bis 1.3.2024 von der Bf. einrichtet und hat die Übergabe der Liegenschaft an die Bf. am 1.3.2024 stattgefunden, wobei die Bf. zu diesem Zeitpunkt in ein bestehendes Mietverhältnis betreffend die Geschäftsfläche im Erdgeschoß eingetreten ist. Auch die beiden Wohnungen des Hauses mit der Anschrift \*\*\*Adresse VuV-Objekt \*\*\* , \*\*\*Gemeinde X \*\*\* , wurden ab 2025 – nach entsprechender Sanierung durch die Bf. – vermietet bzw. war die Vermietung beabsichtigt.

Die Gemeinde \*\*\*4\*\*\* hat weniger als 100.000 Einwohner und beträgt der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als 400 Euro.

Der Kaufpreis samt Nebenkosten für die EZ \*\*\*1\*\*\*, KG \*\*\*2\*\*\*, wurde für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2024 von der Bf. wie folgt aufgeteilt: € 12.659,45,-- auf Grund und Boden und € 136.210,55 auf das Gebäude  
Dies ergibt eine AfA auf Basis von 1,5% der Anschaffungskosten von € 2.043.16.

Von den Anschaffungskosten für das Gebäude wurde im Rahmen der am 23.4.2024 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2024 von der Bf. die dreifache AfA, insgesamt € 6.129,47, geltend gemacht.

Aufgrund dieser durch die Bf. vorgenommene Aufteilung, bei der der Grund und Boden mit € 40,--/m<sup>2</sup> angesetzt wurde, sind von den Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten 91,5% auf das Gebäude und 8,5% auf Grund und Boden entfallen.

Seitens der Bf. wurde im Rahmen des Beschwerdeverfahrens ein Auszug aus dem Sitzungsprotokoll des Gemeinderates der \*\*\*5\*\*\* vom \*\*\*6\*\*\*2022 vorgelegt in dem unter Punkt 8. „Baulandsicherungsverträge; Anpassung der Grundstückspreise — Grundsatzbeschluss“ anderem folgendes festgehalten wurde:

„Der Vorsitzende bezieht sich einleitend auf die Bauausschusssitzung vom \*\*\*7\*\*\* 2022 in der dieses Vorhaben bereits besprochen wurde. Zusammenfassend kann hier gesagt werden, dass seitens der Mitglieder des Bauausschusses die Empfehlung abgegeben wurde, dass die Grundstückspreise der Baulandsicherungsverträge ab 01.01.2023 um € \*\*\*8\*\*\* angehoben werden sollte, da dies der allgemeinen ortsüblichen Preissteigerung der Baugrundpreise entspricht.

Weiters teilt der Vorsitzende mit, dass in der Gemeindevorstandssitzung am \*\*\*9\*\*\* 2016 der Abschluss eines Baulandsicherungsvertrages für künftige Flächenwidmungsplanänderungen empfohlen wurde. Als maximaler Kaufpreis bei Nichtverwertung des Grundstückes innerhalb der vereinbarten Frist wurde bei Baugrundstücken im Hauptort \*\*\*4\*\*\* ein Preis von € \*\*\*19\*\*\* pro m<sup>2</sup>, in den Dörfern ein Preis von € \*\*\*10\*\*\* pro m<sup>2</sup> und in den Ortschaften \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*14\*\*\*, \*\*\*15\*\*\* und \*\*\*16\*\*\* ein Preis von € \*\*\*17\*\*\* pro m<sup>2</sup> festgelegt.

Abschließend teilt der Vorsitzende mit, dass seitens des Gemeinderates nun ein Grundsatzbeschluss gefasst werden sollte, diese im Jahr 2016 festgesetzten Preise ab 01.01.2023 um jeweils € \*\*\*8\*\*\* anzuheben und somit künftig im Hauptort \*\*\*4\*\*\* ein Preis von € 32,- pro m<sup>2</sup>, in den Dörfern ein Preis von € \*\*\*18\*\*\* pro m<sup>2</sup> und in den Ortschaften \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*14\*\*\*, \*\*\*15\*\*\* und \*\*\*16\*\*\* ein Preis von € \*\*\*10\*\*\* pro m<sup>2</sup> festgesetzt wird.

Da dazu keine Wortmeldungen eingehen stellt Gemeinderat \*\*\*20\*\*\* den Antrag, ab 01.01.2023 die vom Vorsitzenden vorgetragenen Kaufpreise (im Hauptort \*\*\*4\*\*\* € 32,- pro m<sup>2</sup>, in den Dörfern € \*\*\*18\*\*\* pro m<sup>2</sup> und in den Ortschaften \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, \*\*\*14\*\*\*, \*\*\*15\*\*\* und \*\*\*16\*\*\* € \*\*\*10\*\*\* pro m<sup>2</sup>) bei den abzuschließenden Baulandsicherungsverträgen zu verwenden.

Diesem Antrag stimmt der Gemeinderat durch Handerheben einstimmig zu.“

Die Bf. hat dem Finanzamt kein Gutachten über den Verkehrswert des Grund und Bodens der Liegenschaft EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* bzw. des darauf befindlichen Gebäudes (Hauses) vorgelegt. Auch sonstige Nachweise betreffend den Verkehrswert des Grund und Bodens der EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* wie zum Beispiel die Vorlage von Kaufpreisen von (unbebauten) Baugrundstücken in vergleichbarer Lage wie die Immobilie EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* bzw. über den Verkehrswert des Hauses auf der EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* zum 1.3.2024 wurden von der Bf. nicht vorgelegt.

## 2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich grundsätzlich aus dem vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 29.7.2026 vorgelegten Unterlagen.

Dass der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) in der Gemeinde \*\*\*4\*\*\* weniger als 400 Euro beträgt, ergibt sich daraus, dass auch nach der Ermittlung des Grund- und Bodenanteils durch das Finanzamt dieser pro m<sup>2</sup> 103,75 beträgt.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist ausschließlich der auszuscheidende Grundanteil für die Liegenschaft EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung (BGBl I 2015/118) lautet:

"Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, anhand geeigneter Kriterien (z.B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen."

Die Grundanteilsverordnung, BGBl. II Nr. 99/2016 (GrundanteilV 2016), hat folgenden Wortlaut:

"§ 1. Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Ohne Nachweis ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln.

§ 2 (1) In Gemeinden mit weniger als 100 000 Einwohnern sind als Anteil des Grund und Bodens 20% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als 400 Euro beträgt.

(2) In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene

unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder
- 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m<sup>2</sup> Nutzfläche vor.

(3) Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird.

(4) Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die gemäß Abs. 1 bis 3 relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen.

§ 3. (1) Der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens ist nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

(2) Der Anteil des Grund und Bodens ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d dritter Satz EStG 1988 dann nicht nach § 2 pauschal auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

§ 4. Die Verordnung tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 unter Beachtung des § 124b Z 284 EStG anzuwenden."

Gemäß § 2 Abs. 1 GrundanteilV sind daher vom Kaufpreis der EZ \*\*\*1\*\*\* KG \*\*\*2\*\*\* (samt Nebenkosten) 20% als auf den Grund und Boden entfallend auszuscheiden.

Nach Dafürhalten der Bf. liegt im Beschwerdefall ein offenkundiges erhebliches Abweichen der tatsächlichen Verhältnisse vom Ansatz des § 2 Abs. 1 der GrundanteilV 2016 vor.

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

Ein anderes Aufteilungsverhältnis als jenes nach der Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bzw. § 2 Abs. 1 und Abs. 2 GrundanteilV 2016 ist nur zulässig, wenn ein Nachweis über die tatsächlichen Verhältnisse erbracht wird (§ 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016) bzw. die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig von den gesetzlich bzw. im Ordnungswege festgelegten Aufteilungsverhältnissen abweichen (§ 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016).

Da die Bf. keinen Nachweis iS des § 3 Abs. 1 GrundanteilV 2026 erbracht hat, kommt diese Ausnahme jedenfalls nicht zur Anwendung.

Grundsätzlich sind als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. zB VwGH 17.2.2021, Ra 2020/13/0090; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

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

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hat, und hierzu jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist (zB VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104), wobei die Aufteilung nach dem im Zeitpunkt der Anschaffung bestehenden Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen hat (Verhältnismethode).

Auch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und die GrundanteilV 2016 stellen auf ein bestimmtes Verhältnis der Verkehrswerte ab, dieses Verhältnis wird lediglich, abhängig von Parametern wie Einwohnerzahl der betreffenden Gemeinde und Anzahl der Wohneinheiten, vermutet. Zur Widerlegung dieser Vermutung kann daher im Sinne der angeführten Rechtsprechung ebenfalls nur ein auf dem jeweiligen Verkehrswert beruhender Nachweis geeignet sein (BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

Eine erhebliche Abweichung iSd § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 muss "offenkundig" sein. Dies bedeutet, dass dies nur dann zu bejahen ist, wenn eine zumindest 50%ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeit (vgl. vgl. BFG 30.11.2018, RV/2101083/2018 sowie Ritz/Koran, BAO<sup>8</sup>, § 167 Tz 1, zitierte Rechtsprechung zum Begriff der offenkundigen Tatsachen) festgestellt

werden kann. Die Anwendung des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, "Extremfällen" (vgl. Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 2016, 1035; vgl. auch BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019), in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein.

Denkbar ist dies etwa bei vielstöckigen Eigentumswohnhäusern, bei denen auf die einzelne Wohnung ein relativ geringer Grundanteil entfällt (BFG 14.11.2025, RV/1100101/2020; BFG 7.5.2024, RV/7102643/2019) oder bei einem kleinen, nur für die Wochenendnutzung bestimmtes Gartenhaus, das auf einer großen Grundfläche in guter Lage steht (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21</sup> § 16 Rz 163 (Stand 1.1.2020, rdb.at). Ein solches offenkundiges Abweichen ist wäre auch dann anzunehmen, wenn sich aus Vergleichspreisen für Grundstücke in der **Umgebung** offensichtlich ergibt, dass der nach der GrundanteilV rechnerisch angenommene Quadratmeterpreis für den Grundanteil unrealistisch hoch ist.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich daher, dass sich das offenkundig erhebliche Abweichen im Sinn des § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 zwingend auf das **konkrete** Grundstück beziehen muss. Es müssen also die tatsächlichen Verhältnisse für das konkrete Grundstück so offenkundig von den Ansätzen laut § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bzw. § 2 Abs. 1 bzw. Abs. 2 GrundanteilV 2016 abweichen, dass die Anwendung der GrundanteilV 2016 nicht plausibel erscheint. Eine offenkundig erhebliche Abweichung iSd § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 bezieht sich immer auf die tatsächlichen Verhältnisse, also auf das jeweilige Grundstück, und kann sich somit nicht durch eine pauschale Ermittlung oder auch durch einen Vergleich mit anderen pauschalen Preisspiegeln ergeben.

Daraus folgt aber, dass durch die Vorlage des Gemeinderatsbeschlusses der \*\*\*5\*\*\* \*\*\*4\*\*\* vom \*\*\*6\*\*\*2022 betreffend Grundstückspreise für Baulandlandsicherungsverträge im Hauptort \*\*\*4\*\*\* mit € 32 pro m<sup>2</sup> ab 1.1.2023 kein erhebliches Abweichen iSd des § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 durch die Bf. betreffend die Liegenschaft \*\*\*Adresse VuV-Objekt\*\*\*, \*\*\*Gemeinde X\*\*\*, dargelegt worden ist, weil es sich bei diesen Preisen um Durchschnittspreise für die gesamte Gemeinde \*\*\*4\*\*\* ohne Differenzierung nach der konkreten Lage, Größe und Form, der Grundstücksorientierung (Südlage, Nordlage), der Bodenbeschaffenheit etc. handelt. Das erkennende Gericht schließt sich daher der vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 29.7.2026 vertretenen Ansicht an, dass ohne Nachweis bzw. zumindest Glaubhaftmachung, dass der Grundstückswert des konkreten Grundstückes aufgrund der besonderen Lage oder sonstigen Gegebenheiten (Ausrichtung, Konfiguration, Bodenbeschaffenheit, Aufschließungsgrad, öffentliche Verkehrsanbindung, Flächenwidmung/Bebauungsdichte, Nutzungsmöglichkeit, Lärmbelastung) offenkundig von den pauschalen Sätzen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bzw. § 2 Abs. 1 bzw. Abs. 2 GrundanteilV 2016 erheblich abweicht, die Aufteilung der Anschaffungskosten von Gebäude

und Grund und Boden nach den Sätzen des  
§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bzw. § 2 Abs. 1 bzw. Abs. 2 GrundanteilV 2016 vorzunehmen ist.

Auch kann der Grundstückspreis für Baulandsicherungsverträge schon dem Grunde nach nicht als Vergleichsbasis für bebaute und aufgeschlossene Baugrundstücke herangezogen werden, weil in diesem Preis nicht die Kosten für die Herstellung der Infrastruktur inkludiert sind (vgl. <https://www.land-oberoesterreich.gv.at/60043.htm> unter dem Punkt „Baulandsicherung“). Überdies ist weder aus dem Protokoll vom \*\*\*6\*\*\*2022 noch aus der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag ersichtlich auf welche Art und Weise, dh. auf Basis welcher Grundlagen bzw. Unterlagen (Vergleichsgrundstücke), der per 1.1.2023 geltende Grundstückspreis für Baulandsicherungsverträge durch den Gemeinderat der \*\*\*5\*\*\* \*\*\*4\*\*\* festgelegt wurde.

Überdies ist im gegenständlichen Fall der Grundanteil durch die Bf. mittels der Differenzmethode ermittelt worden und wurden von der Bf. die konkreten Verhältnisse des Gebäudes \*\*\*Adresse VuV-Objekt \*\*\*, \*\*\*Gemeinde X \*\*\* nicht dargelegt. Laut Rechtsprechung des VwGH ist für die Anwendung dieser Methode Voraussetzung, dass der Wert von Grund und Boden unbedenklich feststellbar ist und der Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitgehend dem Verkehrswert entspricht (vgl. zB VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0044).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 bzw. zur GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, insbesondere zur Frage, auf welche Weise der Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses zu führen ist und unter welchen Voraussetzungen von einem offenkundig erheblichen Abweichen iSd § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 auszugehen ist, liegt, soweit ersichtlich, noch nicht vor, weshalb die ordentliche Revision spruchgemäß zuzulassen war.

Linz, am 3. August 2026