

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***BX***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. März 2026 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. März 2026 über Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 08.04.2026 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensengang

Die Beschwerdeführerin ist eine Miteigentumsgemeinschaft, bestehend aus den Ehegatten ***BX*** und ***AX***. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen vom Finanzamt gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Die belangte Behörde führt begründend aus, die Schätzung sei aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin im Fragebogen für Neuaufnahmen erfolgt. Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2023 vom 23.03.2026 wurden für ***AX*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von EUR 3.500,00 und für

BX ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von EUR 3.500,00 berücksichtigt.

Beschwerde

Die Beschwerdeführerin (Miteigentumsgemeinschaft) brachte am 26.03.2026 eine Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2023 ein und verweist auf die anbei übermittelte Steuererklärung für das Jahr 2023. Dieser Erklärung ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin die Höhe der gesamten tatsächlichen Anschaffungskosten (Grund und Boden und Gebäude) mit EUR 410.278,96 bekannt gibt. Von den gesamten Anschaffungskosten entfallen laut Beschwerdeführerin auf das Gebäude (ohne Grundanteil) ein Betrag in Höhe von EUR 328.223,17. Daraus ist zu ersehen, dass die Beschwerdeführerin einen Grundanteil von den gesamten tatsächlichen Anschaffungskosten in Höhe von 20% ausgeschieden hat. Die Beschwerdeführerin ermittelte in der Feststellungserklärung 2023 das Ergebnis wie folgt:

AX			
Einnahmen	6.794,13	3.397,07	3.397,07
Zu berücksichtigende Aufwendungen nach § 28 Abs. 4	-850,00	-425,00	-425,00
Beschleunigte Gebäudeabschreibung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e)	-14.770,04	-7.385,02	-7.385,02
Übrige Werbungskosten	-12.395,33	-6.197,67	-6.197,67
Verlust - Gesamtsumme	-21.221,24	-10.610,62	-10.610,62

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 08.04.2026 wurde aufgrund der Beschwerde vom 26.03.2026 der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2023 vom 23.03.2026 geändert. In der Begründung führte das Finanzamt aus, der Beschwerde der Bf. werde teilweise stattgegeben. Gemäß Grundanteilsverordnung 2016 betrage der Grundanteil in Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern bzw. mehr als 10 Wohneinheiten 30%. Die beschleunigte Gebäudeabschreibung sei daher auf den Wert EUR 12.923,79 angepasst worden. Hingewiesen werde darauf, dass dieser Bescheid gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet würden (§ 191 Abs. 3 BAO) wirke. Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gelte die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom 08.05.2026 brachte die Bf. eine als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde hinsichtlich der Beschwerde vom 26.03.2026 betreffend den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2023 vom 23.03.2026 ein. In der Begründung wird ausgeführt, die Bf. ersuche um Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse wie im beiliegenden Schreiben erläutert und um einen daraus folgend korrigierten Bescheid laut Antrag. Im dem dem Vorlageantrag beiliegenden Schreiben vom 08.05.2026 wird darauf verwiesen, dass im angefochtenen Bescheid der Grundanteil mit 30% festgesetzt worden sei. Das Objekt befinde sich im ***1*** und dieser gehöre zu den Ballungszentren. Es weise eine Besonderheit auf, da sich auf dieser Liegenschaft 213 Wohnung befänden, sodass die Berechnung individuell erfolgen müsste. Es müsse einen Unterschied darstellen, ob es in einem Gebäude 12 Wohnungen gäbe oder fast das 20-fache. Aus diesem Grund ersuche die Bf. den Feststellungsbescheid 2023 zu ändern, den Gebäudeanteil mit 20% zu berücksichtigen und somit die beschleunigte Afa in Höhe von EUR 14.770,04 festzusetzen. Die Bf. beantrage somit die Aufhebung des oben genannten Bescheides (Beschwerdevorentscheidung vom 08.04.2026) und die Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem berücksichtigt werde, dass der Grundanteil 20% ausmache.

Die belangte Behörde Finanzamt legte die als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 08.05.2026 mit Vorlagebericht vom 10.07.2026 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 23.08.2021 um insgesamt EUR 392.000,00 von einem Bauträger eine Eigentumswohnung mit 54,54 m² Wohnnutzfläche samt Balkon mit 7,61 m² im 14. Stock, in ***Adr2***, in einem Gebäude, in dem sich ein Gewerbelokal und 213 Wohnungen sowie 77 PKW-Abstellplätze befinden. Ihr Anteil an der Liegenschaft beträgt insgesamt ***xxx*** Anteile.

Die Beschwerdeführerin vermietet die Wohnung seit 01.05.2023. Sie beantragt für die Berechnung der Afa-Bemessungsgrundlage einen Grundanteil von 20%. Die Berechnung laut Bf. stellt sich wie folgt dar:

Höhe der gesamten tatsächlichen Anschaffungskosten (Grund und Boden und Gebäude)	410.278,96
a) Der auf das Gebäude entfallende Anteil an den gesamten Anschaffungskosten wurde nach der Grundanteilverordnung 2016 (GrundanteilV 2016) ermittelt und beträgt lt. Bf.	80%
Von den gesamten Anschaffungskosten entfallen auf das Gebäude (ohne Grundanteil) lt. Bf.	328.223,17
Beschleunigte Gebäudeabschreibung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e) lt. Bf.	14.770,04

Weitere Unterlagen zur Ermittlung der Afa-Bemessungsgrundlage, wie insbesondere ein Sachverständigengutachten, wurden nicht vorgelegt.

Das Finanzamt ermittelte den Wert der im Jahr 2023 anzusetzenden beschleunigten Gebäudeabschreibung unter Heranziehung des Grundanteils laut GrundanteilV 2016 in Höhe von 30% mit einem Wert von EUR 12.923,79.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

Strittig ist ausschließlich, ob der bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung auszuscheidende Grundanteil pauschal gemäß § ***Y*** Abs. ***Y*** erster Fall GrundanteilV 2016 mit 30% zu bestimmen ist oder nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin der auszuscheidende Grundanteil mit 20% zu bestimmen ist.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als § 16 EStG 1988 dies ausdrücklich zulässt.

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

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 EStG 1988 zu berücksichtigen. § 13 EStG 1988 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfängenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

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

Mit dem Ziel einer „sachgemäße[n] Ausdifferenzierung des gesetzlich vorgesehenen einheitlichen Aufteilungsschlüssels“ erging gemäß der gesetzlichen Ermächtigung zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse (vgl. Materialien zum StRefG 2015/2016) die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988, BGBl. II Nr. 99/2016 (GrundanteilV 2016), die Folgendes normiert:

„§ 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- und Geschäftseinheiten umfasst, oder

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

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² 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 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 den Erläuterungen zur GrundanteilV (vgl. dazu unter https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_COO_2026_100_2_1159670/COO_2026_100_2_1159687.pdf) „trägt die Differenzierung nach Art der Bebauung dem Umstand Rechnung, dass in der Regel der Grundanteil sinkt, je mehr Einheiten pro Gebäude vorhanden sind, während das Abstellen auf die Anzahl der Einwohner sowie den durchschnittlichen Quadratmeterpreis den höheren Wert des Grund und Bodens im Vergleich zu den – keinen größeren Schwankungen – unterliegenden – Baukosten berücksichtigen soll. In ländlichen Gebieten sind in der Regel die Grundstückspreise geringer, sodass der Gebäudeanteil eine größere Rolle spielt. Dementsprechend soll der Grundanteil niedriger angesetzt werden können.“

Entsprechend der neuen gesetzlichen Regelung in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ist ab 1. Jänner 2016 im außerbetrieblichen Bereich der Grundanteil grundsätzlich pauschal mit 40% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes anzusetzen. Von diesem gesetzlich vorgegebenen pauschalen Aufteilungsverhältnis (Grundanteil 40%, Gebäudeanteil 60%) kann ohne entsprechenden Nachweis eines niedrigeren Grund- und Boden-Anteiles (z.B. durch ein der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegendes Gutachten) nur unter Beachtung der GrundanteilV 2016 abgewichen werden. Die neuen pauschalen Aufteilungsverhältnisse sind – wie oben dargelegt – erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden.

Im Beschwerdefall wurde von der Beschwerdeführerin ein Nachweis für die vom gesetzlich vorgesehenen Aufteilungsverhältnis abweichende Aufteilung, etwa durch ein Schätzungsgutachte, nicht erbracht. Damit war gegenständlich zu prüfen, ob auf Grund der GrundanteilV 2016 eine vom gesetzlichen 40/60-Aufteilungsverhältnis abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen werden kann.

Wie oben dargelegt befindet sich das gegenständliche Wohnungseigentumsobjekt in einer Gemeinde mit mindestens 100 000 Einwohnern und umfasst mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten, weshalb der Anteil des Grund und Bodens gemäß § 2 Abs. 2 GrundanteilV grundsätzlich mit 30% aus dem einheitlichen Kaufpreis auszuscheiden ist.

Sowohl § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 als auch die GrundanteilV 2016 normieren, dass dieser pauschale Ansatz dann zur Anwendung kommt, wenn kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird. Gesetz und Verordnung stellen somit in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung trifft die Steuerpflichtige (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/15/0169, betreffend Widerlegung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer).

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bestimmt weiters, dass das pauschale Aufteilungsverhältnis dann nicht gilt, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen, wobei § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 präzisiert, dass eine erhebliche Abweichung nur dann gegeben ist, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

Derart erhebliche Wertabweichungen setzen entsprechend eindeutige wertmindernde oder werterhöhende Umstände voraus, die offenkundig, d.h. für „jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse ersichtlich sein müssen. 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), in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein. Im gegenständlichen Fall müsste daher der Grundanteil unter 15% der Anschaffungskosten liegen.

Von der Beschwerdeführerin wurde kein Nachweis des konkreten Wertverhältnisses zwischen Gebäude- und Grundstückswert erbracht, insbesondere auch kein Sachverständigengutachten, vorgelegt. Die Beschwerdeführerin beantragt einen Grundwertanteil von 20%. Damit schließt selbst dieses Vorbringen ein erhebliches Abweichen (von zumindest 50%) der tatsächlichen Verhältnisse vom pauschalen Aufteilungsverhältnis aus.

Der Beschwerdeführerin gelingt es mit ihrem Vorbringen damit nicht, die in der GrundanteilV 2016 normierte Vermutung, die für den von der Beschwerdeführerin erworbenen Liegenschaftsanteil einen Grundanteil von 30% annimmt, zu widerlegen. Die Beweislast für die Widerlegung dieser gesetzlichen Vermutung trifft aber die Beschwerdeführerin.

Auch wenn der Beschwerdeführerin jede Art der Beweisführung offensteht, wird der Nachweis eines von dem in der GrundanteilV festgelegten Aufteilungsverhältnis abweichenden Wertverhältnisses doch ein nach den Grundsätzen der Verhältnismethode erstelltes Sachverständigengutachten erfordern, um im Rahmen der behördlichen/gerichtlichen Beweiswürdigung von der Richtigkeit des Ergebnisses zu überzeugen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren daher – wie in der Beschwerdeentscheidung – unter Abzug einer beschleunigten Gebäudeabschreibung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) von 4,5% der um einen 30%igen Grundanteil verminderten Anschaffungskosten zu ermitteln.

Zu Spruchpunkt 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.

Da es sich bei der Frage, ob der Beschwerdeführerin der Nachweis eines von der GrundanteilV 2016 abweichenden Aufteilungsverhältnisses der Anschaffungskosten der von ihr vermieteten Liegenschaftsanteile gelungen ist, um eine Frage der Beweiswürdigung handelt, wurde im gegenständlichen Fall über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Daher war die ordentliche Revision spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 24. August 2026