

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde vom 30.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 30.01.2018 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren der Wert der bei der AfA-Berechnung für mehrere Mietobjekte des Bf nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ab 2016 aus deren Anschaffungskosten (AK) jeweils auszuscheidenden Grundanteile.

Nachdem der Bf in seiner Einkommensteuer (ESt)- Erklärung 2016 die in den Vorjahren pauschal mit 20% der Anschaffungskosten ausgeschiedenen Grundanteile in Hinblick auf die ab 2016 geänderte Rechtslage zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 auf 30% erhöht hatte, beehrte er in einer Beschwerde gegen den erklärungsgemäß ergangenen ESt-Bescheid 2016, das in der Vergangenheit angewendete Wertverhältnis beizubehalten, da seine zwischenzeitigen Berechnungen nach der „*Grundstückswert-Verordnung*“ (GrWV) anteiligen Grundstückswerte von unter 20% ergeben hätten.

In einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) erachtete das Finanzamt X (FA) einen Grundstückswert von weniger als 20% des Gesamtkaufpreises „*auf Grund der Erfahrungen aus der Praxis*“ als „*jedenfalls nicht plausibel*“. Mangels Vorlage von Sachverständigengutachten seien somit für die zu beurteilenden Mietobjekte abweichende Aufteilungsverhältnisse weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden. Entsprechend würden unter Anwendung pauschaler Aufteilungsverhältnisse nach der „*Grundanteilsverordnung 2016*“ bei allen Mietobjekten 30% der AK dem Grund und Boden und 70% der AK den Gebäuden zugeordnet.

Im Vorlageantrag verwies der Bf auf eine ab 2016 bestehende Möglichkeit der Glaubhaftmachung des Grundstückswertes durch eine Berechnung nach der GrWV bei einem erheblichen Abweichen der tatsächlichen Verhältnisse von pauschal

ermittelten Werten. Unter solchen Umständen sei der Grundanteil nämlich nicht nach der „Grundanteil-Verordnung“ zu ermitteln.

Im Vorlagebericht an das BFG beantragte das FA, unter Verweis auf eine angeschlossene Stellungnahme des Amtsfachbereiches, die Abweisung des Rechtsmittels.

Die Stellungnahme des Amtsfachbereiches lautet wie folgt:

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

Die Vermietungsobjekte „Y-Straße 13/W2/11“, „Y-Straße 13/W2/12“, „Y-Straße 13/AP PKW 18“ sowie „Z-Gasse 2/W2“ sind in der Stadt Graz, die mehr als 100.000 Einwohner umfasst, gelegen. Da die Gebäude mehr als 10 Wohn- bzw. Geschäftseinheiten umfassen, ist aufgrund von § 2 Abs. 2 2. TS GrundanteilV 2016 ein pauschaler Anteil des Grund und Bodens von 30% anzusetzen. Ein Gutachten als Nachweis des Abweichens der tatsächlichen von den pauschalen Aufteilungsverhältnissen wurde nicht vorgelegt.

Nach § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 ist der Anteil des Grund und Bodens gem. § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d dritter Satz EStG dann nicht nach § 2 der GrundanteilV 2016 auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich abweichen. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht. Dies muss „offenkundig“ sein, d.h. für jeden ersichtlich bzw. klar erkennbar, ohne dass es einer weiteren Prüfung bedürfte.

Eine solche offenkundige Erkennbarkeit eines erheblichen Abweichens von über 50% liegt in den gegenständlichen Fällen nicht vor. Vielmehr wird dieses Abweichen allein auf die Grundstückswert-Berechnung gestützt. Nach dieser Berechnung ergibt sich für die gesamte Liegenschaft „Z-Gasse 2“ ein Grundanteil von 9,4%, für die gesamte Liegenschaft „Y-Straße 13“ ein Grundanteil von 3,7%.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung können zwar die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes entsprechend dem Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert gem. § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden. Diese Glaubhaftmachung setzt jedoch voraus, dass die dadurch ermittelten Anteile aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheinen. Voraussetzung für eine gelungene Glaubhaftmachung ist nach der Rechtsprechung des VwGH, dass die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen

*anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich allein hat (VwGH 14.09.1988, 86/13/0150).*

*Im gegenständlichen Fall ist eine derartige Glaubhaftmachung nicht gelungen. Ein mittels Grundstückswert-Berechnung ermittelter Grundanteil von unter 20% erscheint bei fehlender Offenkundigkeit eines erheblichen, tatsächlichen Abweichens von über 50% jedenfalls nicht glaubhaft.*

*Da weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erfolgt ist, ist das pauschale Aufteilungsverhältnis gem. der GrundanteilV 2016 anzuwenden. Für die Berechnung der AfA ist der Grund und Boden daher jeweils mit 30% auszuscheiden.*

*Das Finanzamt X beantragt daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

**I.** Dem anhängigen Verfahren liegen vier Mietobjekte zu Grunde, die der Bf zur Erzielung außerbetrieblicher Vermietungseinkünfte im Sinne des § 28 EStG 1988 nutzt.

Mit Kaufverträgen vom 6.April 2009 bzw. 16.Dez.2010 hatte der Bf drei Eigentumswohnungen (EW) und einen Kfz-Abstellplatz (AP) in zwei Wohnhausanlagen in Graz/Lend, Y-Straße 13 (2 EW/1AP) bzw. in Graz/Gösting, Z-Gasse 2 (1 EW) als sogenannte „Anlegerwohnungen“ erworben (Verkäuferoption zur USt-Pflicht nach § 6 Abs. 2 UStG 1994).

In den Abgabenerklärungen ab 2009 bzw. 2011 wies er daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, die nach abgabenbehördlicher Überprüfung im Vorhalteweg jeweils erklärungsgemäß veranlagt wurden. Entsprechend der damals gängigen Verwaltungspraxis waren der gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG 1988 berücksichtigten AfA als Bemessungsgrundlage pauschal 80% der Anschaffungskosten zu Grunde gelegt.

Die Höhe dieser Anschaffungskosten ist zwischen den Parteien des anhängigen Verfahrens unstrittig. Auch das BFG sieht keine Veranlassung sie in Frage zu stellen.

Zur AfA-Ermittlung legte der Bf weder für die Veranlagungen zu Vermietungsbeginn noch im Zuge der Veranlagung 2016 Nachweise über die konkreten Wertverhältnisse zwischen Gebäude- und Grundstückswert seiner Mietobjekte vor, noch berief er sich aus solche. Insbesondere finden sich dazu in den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen keine Sachverständigengutachten (SV-Gutachten).

Den Dokumenten in der Urkundensammlung der Grundbuchsdatenbank (Kauf- bzw. Wohnungseigentumsanwartschaftsverträge mit angeschlossener Baubeschreibung bzw. Nutzwertgutachten) ist zu entnehmen, dass die beiden 2008 bzw. 2011 errichteten Wohnhausanlagen dem aktuellen Standard im Mehrgeschoßwohnbau entsprechend erbaut wurden und jeweils mehr als 10 Wohneinheiten umfassen.

Die 2008 auf einer 2.759 m<sup>2</sup> großen Liegenschaft (FIWPI-Widmung WA 0,4-0,8) in Massivbauweise errichtete Wohnanlage in der Y-Straße besteht aus 3 zwei- bis

viergeschoßigen Gebäuden, in welchen sich insgesamt 46 Eigentumswohnungen befinden. Neben Kellerabteilen und Allgemeinflächen gehören zur Anlage auch 23 Autoabstellplätze (tw. im Freigelände, teilweise unter Dach).

Die beiden Kleinwohnungen des Bf (jeweils ohne Balkon/Loggia) befinden sich im ersten von zwei Obergeschoßen (OG) des Hauses 2. Top 11 verfügt über eine Nutzfläche (Nfl.) von 29,92 m<sup>2</sup> (incl. Kellerabteil), bei Top 12 beträgt die Nutzfläche 43,20 m<sup>2</sup> (incl. Kellerabteil). Der Kaufvertrag vom 6. April 2009 weist Nettokaufpreise von 60.500,- € für Top 11 bzw. 87.500,- € für Top 12 aus. Der 17,5 m<sup>2</sup> große Parkplatz Nr. 18 (Freigelände) kostete netto 3.500,- €. Daraus errechnet sich für die beiden Wohnungen eine Durchschnittspreis von netto 2.024,- €/m<sup>2</sup> bzw. für den Parkplatz von 200,- €/m<sup>2</sup>.

Lt. Abgabenerklärung 2009 beliefen sich die zwischen den Verfahrensparteien unstrittigen Anschaffungskosten der drei WE-Objekte in der Y-Straße auf 168.138,40 € (= ca. 11% Kaufnebenkosten).

Die dritte verfahrensgegenständliche Wohnung des Bf in der Z-Gasse 2 befindet sich in einem 2010/2011 neu errichteten dreigeschoßigen Wohngebäude mit 18 Eigentumswohnungen, denen je ein Kellerabteil und ein Parkplatz zugeordnet ist (1.166 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche, FlWPI-Widmung WA 0,4-0,8).

Zur im Erdgeschoß (EG) gelegenen Wohnung Top 2 des Bf (Nfl. 45,22 m<sup>2</sup> incl. Kellerabteil) gehören auch 145,42 m<sup>2</sup> Außenflächen (2 Terrassen, Gartenanteil und ein im Freien gelegener AP mit 12,48 m<sup>2</sup> Nfl). Der (lt. WE-Vertrag vom 24. Okt. 2012 nachträglich reduzierte) Nettokaufpreis betrug 86.000,- € für die Wohnung samt Zugehör (= Durchschnittspreis 1.901,- €/m<sup>2</sup> für 45,22 m<sup>2</sup>).

Aus den Daten der ESt-Erklärung 2011 errechnen sich Anschaffungskosten von 94.122,- €, darin enthalten 9,44% Kaufnebenkosten.

Umstände, welche eine besonders aufwändige Bauführung erforderlich machten oder den Bodenwert der Liegenschaften auffällig minderten, wurden im Verfahren nicht bekannt.

Für Graz, die zweitgrößte Stadt Österreichs, steht eine Einwohnerzahl von über 100.000 zum 1. Jänner 2016 außer Zweifel.

Der IV. Grazer Stadtbezirk Lend ist den erst in den letzten Jahren aufstrebenden Wohngegenden der steirischen Landeshauptstadt, mit vergleichsweise noch eher moderaten Preisen für Wohngrundstücke zuzurechnen. Die durchschnittlichen Baulandpreise im XIII. Stadtbezirk Gösting bleiben seit Jahren und bis heute hinter jenen des Bezirkes Lend zurück.

Zur Veranschaulichung wird auf die regelmäßig im Immobilienteil der *Kleinen Zeitung* veröffentlichten Immobilienpreisdaten verwiesen, die etwa bei Baugrundstücken für Einfamilienhäuser (EF) im Zeitraum 9/2013 bis 9/2016 im Bezirk Lend einen Preisanstieg um mehr als 13 % (von 150,- € - 220,- €/m<sup>2</sup> auf 170,- € - 250,- €/m<sup>2</sup>) widerspiegeln, während die vergleichbaren Preise im Bezirk Gösting in dieser Zeit relativ konstant blieben (von 100,- € - 220,- €/m<sup>2</sup> auf 100,- € - 230,- €/m<sup>2</sup>).

In absoluten Werten sind diese Preise für das anhängige Verfahren nicht repräsentativ, da Grundstücke mit den herangezogenen Bewertungsparametern (Fläche rd. 800 m<sup>2</sup>, Bebauungsdichte bis 0,4) im Mehrgeschoßwohnbau regelmäßig keine Rolle spielen.

Ebenfalls für freistehende Einfamilienhäuser mit 600-800 m<sup>2</sup> Grundstücksfläche berechnet der *WKO-Immobilien-Preisspiegel* die Baulandpreise. Der Durchschnittspreis von „Baugrundstücken“ in der Stadt Graz in „normaler Wohnlage“ (= niedrigste Kategorie) ist darin für 2000 mit 81,2 €/m<sup>2</sup>, für 2007 mit 119,6 €/m<sup>2</sup> (= durchschnittlich + 6,76% p.a.) und für 2014 mit 144,6 €/m<sup>2</sup> (= durchschnittlich + 5,58% p.a. ab 2000) ausgewiesen.

Für Grazer Erstbezugs-Eigentumswohnungen (70 m<sup>2</sup> Nfl, 3 Zimmer, kein AP) in „normaler Wohnlage“ gibt der *WKO-Immobilien-Preisspiegel* bei einem „mittleren Wohnwert“ Nettopreise von (gerundet) 1.744,- €/m<sup>2</sup> (2000), 1.973,- €/m<sup>2</sup> (2007,) und 2.613,- €/m<sup>2</sup> (2014) an. Dies bedeutet einen Preisanstieg von durchschnittlich 1,88% p.a. bis 2007 bzw. von 3,56% p.a. im Zeitraum 2000 – 2014 und unterscheidet sich damit deutlich von der Preisentwicklung für EF-Baugrundstücke im gleichen Zeitraum.

Die *Kleine Zeitung* ermittelte im Zeitraum Sept. 2013 - Sept. 2016 bei Erstbezugs-Eigentumswohnungen mit 70 m<sup>2</sup> Nutzfläche für die Bezirke Lend bzw. Gösting durchschnittliche Nettopreise von 2.100,- €/m<sup>2</sup> bis 3.500,- €/m<sup>2</sup>. Während die Preisuntergrenzen in diesem Zeitraum in beiden Bezirken demnach relativ konstant blieben, stiegen die Preisobergrenzen in Lend im Durchschnitt um 3,1% p.a., jene in Gösting um 8,33% p.a. an (darin enthalten auch das 2015/2016 errichtete Großprojekt "XY" mit 102 Wohneinheiten).

Aus Sicht des BFG spiegelt der deutlichere Preisanstieg in Gösting eine stärkere Bautätigkeit beim Mehrgeschoßwohnbau im XIII. Stadtbezirk aufgrund des größeren Angebots an geeigneten Bauträgergrundstücken am Stadtrand wider (mehr leistbare Großflächen mit entsprechender Bebauungsdichte in Gösting).

Lt. *Statistik Austria* lag der Durchschnittspreis der Jahre 2012-2016 für Grazer Eigentumswohnungen ohne Außenflächen bei 2.771,- €/m<sup>2</sup>, für Eigentumswohnungen mit Außenflächen (Terrasse, Garten) bei 3.194,- €/m<sup>2</sup> (je für EW unter 58 m<sup>2</sup> Nfl; Baujahr ab 1991).

Schließlich weisen die zuletzt für 2001 veröffentlichten Daten der *Statistik Austria* zu den Wohnbaukosten im Siedlungsbau (Kategorie: Gebäude mit mehr als 3 Wohnungen, errichtet durch private, nicht gemeinnützige Bauträger) für die Steiermark durchschnittliche *Gesamtbaukosten* von 1.780,- €/m<sup>2</sup> aus, bzw. lassen sich daraus - unter Anwendung des Baukostenpreisindex 2000 – solche von 2.280,- €/m<sup>2</sup> für 4/2009, von 2.394,- €/m<sup>2</sup> für 12/2010 und von 2.590,- €/m<sup>2</sup> für den 1.1.2016 errechnen. Im Gegensatz zu den Kaufpreisen, sind in diesen Daten keine Gewinnaufschläge der Bauträger enthalten.

Für die im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Wohnungen lassen die angeführten Durchschnittspreise bzw. -baukosten für Eigentumswohnungen aus Sicht des BFG auf insgesamt eher günstige Kaufpreise schließen, wie dies für Anlegerwohnungen durchaus üblich ist.

Aus den dem verfahrensgegenständlichen Vorlagenantrag für beide Wohnhausanlagen angeschlossenen Berechnungsblättern des BMF zur Grundstückswert-Berechnung nach § 2 GrWV ergeben sich Grundwertanteile von 3,69% für die Y-Straße bzw. 9,38% für die Z-Gasse.

Diese Berechnungen berücksichtigen für die Liegenschaft Y-Straße 13 einen Bodenwert von 35,96 €/m<sup>2</sup> (3 x 7,99 € x Faktor 1,5) bzw. für jene in der Z-Gasse 2 einen Bodenwert von 103,74 €/m<sup>2</sup> (3 x 9,88 € x Faktor 3,5).

Den Ausgangswerten von 7,99 €/m<sup>2</sup> bzw. 9,88 €/m<sup>2</sup> liegen die Wertverhältnisse zum 1.1. 1973 (= letzte Einheitswertfeststellung für Grundvermögen vor dem Erwerb) für damals übliche Einfamilienhaus-Bauplatzgrößen von 1.100 m<sup>2</sup> bzw. 1.000 m<sup>2</sup> zu Grunde.

Den Bodenwerten stehen in der Berechnung Gebäudewerte gegenüber, mit Neuerrichtungskosten von 1.310,- € je m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche als Ausgangswert.

Dieser Wert entspricht in den zuvor erwähnten Daten der *Statistik Austria* zu den Wohnbaukosten 2001 dem Durchschnittswert für die Steiermark betreffend die Gesamtbaukosten in der Kategorie „*nichtlandwirtschaftliche Wohngebäude mit 1 oder 2 Wohnungen*“ (ohne Unterscheidung nach der Art des Bauherrn). Es handelt sich demnach nicht um Baukosten für den Mehrgeschoßwohnbau durch nicht gemeinnützige, private Bauträger, zu dem sich bei einem direkten Vergleich der Statistik Austria-Daten aus 2001 ein Kostenunterschied von 26,4% ergibt.

In Hinblick auf den Wertansatz zum Gebäudewert in der Berechnung nach § 2 GrWV geht das BFG davon aus, dass auch die zugehörige Bodenpreisbewertung auf die Wertverhältnisse per Ende 2001 abstellt.

**II.** Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 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 Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als § 16 EStG 1988 dies ausdrücklich zulässt.

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden. Dies gilt auch für Eigentumswohnungen (VwGH 13.12.1989, 88/13/0056). Die Aufteilung hat regelmäßig nach dem Verhältnis der *Verkehrswerte* von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084, Verhältniswertmethode).

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 wurde § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 durch folgende gesetzliche Vermutung ergänzt:

*"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) folgende „Verordnung über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988“, BGBI. II Nr. 99/2016 (GrundanteilV 2016):

"§ 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) (...)

(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."*

Nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 "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" (vgl. [https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT\\_COO\\_2026\\_100\\_2\\_1159670/COO\\_2026\\_100\\_2\\_1159687.pdf](https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_COO_2026_100_2_1159670/COO_2026_100_2_1159687.pdf)).

Nach § 124b Z 284 EStG 1988 ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses zwischen Grund und Boden bzw. Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1. Jänner 2016 entsprechend anzupassen. Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der gesetzlich bzw. durch VO vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zur ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist auf Basis der so ermittelten Bemessungsgrundlage zu errechnen.

Von der GrundanteilV 2016 zu unterscheiden ist die zu § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) ergangene Grundstückswertverordnung, BGBl. II Nr. 442/2015 (GrWV).

Die nach den vorgelegten Berechnungen vom Bf als für das anhängige Verfahren relevant erachteten Bestimmungen dieser Verordnung lauten:

*„§ 1. Wird der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 34/2015 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) ermittelt, ist nach § 2 vorzugehen. (...)"*

*§ 2. (1) Je nach Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit, für die der Grundstückswert zu ermitteln ist, ist entweder nur der Grundwert (Abs. 2), nur der Gebäudewert (Abs. 3) oder beides zu berechnen.*

*(2) Berechnung des Grundwertes:*

*1. Für den (anteiligen) dreifachen Bodenwert ist die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter zu multiplizieren. Für den Bodenwert pro Quadratmeter ist*

*jener Wert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde; § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist anzuwenden. Anfragen an das Finanzamt um Bekanntgabe des Bodenwertes müssen elektronisch im Wege von FinanzOnline erfolgen. Dies gilt nicht, wenn die elektronische Anfrage mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist.*

*2. Der (anteilige) dreifache Bodenwert ist mit den Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage je Gemeinde, in Gemeinden über 100 000 Einwohnern (Stichtag 1. Jänner 2015) für einen oder mehrere Bezirke bzw. Stadtteile festgelegt werden.*

*3. (...)*

Abs. 3 der Bestimmung enthält detaillierte Vorgaben für die Berechnung des Gebäudewertes, deren Basis für die hier zu beurteilenden Objekte die durchschnittlichen Neuherstellungskosten (Baukosten) und die Gebäudenutzfläche sind.

§ 53 Abs. 2 BewG 1955 idF BGBI. I Nr. 34/2015 lautet, soweit verfahrensrelevant: " *Als Bodenwert ist der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß §§ 55 zu bewerten wäre. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. (...)"*

§ 55 BewG 1955 gibt als Bewertungsmaßstab für unbebaute Grundstücke den *gemeinen Wert* vor, der sich im Wesentlichen mit dem *Verkehrswert* deckt.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen „*Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, (...) keines Beweises.*“

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

Die Beweislast für die Widerlegung einer gesetzlichen Vermutung trifft den Abgabepflichtigen. Im Sinne der VwGH-Judikatur zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ist ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen. In Hinblick auf die gesetzliche Vermutung ist die Abgabenbehörde lt. VwGH nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen über ein anderes Wertverhältnis anzustellen (vgl. z.B. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169 mit Verweis auf VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052, mwN).

Nach § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen „*auf Verlangen der Abgabenbehörde (...) und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu*

*ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“*

Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Als glaubhaft gemacht ist ein vermuteter Sachverhalt nur anzusehen, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat. Selbst wenn gemäß § 138 Abs. 1 BAO Glaubhaftmachung genügt, hat der Abgabepflichtige die maßgeblichen Umstände zumindest schlüssig zu behaupten (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164; 26.4.1989, 89/14/0027; 14.9.1988, 86/13/0150).

III. Nach der mit dem StRefG 2015/2016 in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 eingeführten Vermutung für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage im Bereich der außerbetrieblichen Vermietung, ist der Wert des Grundstücksanteiles einer bebauten Liegenschaft ab 1.Jänner 2016 grundsätzlich pauschal mit 40% der *Anschaffungskosten* anzusetzen. Auf den Gebäudeanteil entfallen damit 60% der Anschaffungskosten. Von diesem gesetzlich vermuteten pauschalen Aufteilungsverhältnis kann ohne entsprechenden *Nachweis* eines niedrigeren Grundstückswertanteiles nur unter Beachtung der ebenfalls erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwendenden GrundanteilV 2016 abgewichen werden.

Wenn dem Abgabepflichtigen auch jede Art der Beweisführung offen steht, wird der Nachweis eines abweichenden Wertverhältnisses, wie in der Vergangenheit, doch regelmäßig ein – nach den Grundsätzen der Verhältniswertmethode erstelltes - SV-Gutachten erfordern, um im Rahmen der behördlichen/ gerichtlichen Beweiswürdigung von der Richtigkeit des Ergebnisses zu überzeugen.

Da der Gesetzgeber die Voraussetzungen für eine Widerlegung der gesetzlichen Vermutung mit zwei Varianten explizit vorgibt (Nachweisführung oder abweichende Pauschalermittlung durch Verordnung), genügt die Glaubhaftmachung eines abweichenden Wertverhältnisses zwischen Grundstück und Gebäude grundsätzlich nicht.

Zugleich legt § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der Neufassung des StRefG 2015/2016 mit dem Verweis auf ein von den tatsächlichen Verhältnissen offensichtlich erheblich abweichendes Ergebnis auch die Grenzen einer pauschalen Ermittlung des anteiligen Grundwertes fest. Liegen offensichtlich erheblich abweichende Verhältnisse vor, ist sowohl die gesetzliche Pauschalvermutung als auch, gemäß § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016, die Anwendbarkeit der Verordnung insgesamt ausgeschlossen. Unter diesen Umständen ist auf die konkreten Wertverhältnisse des Einzelfalles abzustellen.

Für jenen Bereich, in dem eine pauschale Verhältniswertermittlung zulässig ist, berücksichtigt die GrundanteilV 2016 örtliche und bauliche Verhältnisse, aus welchen ein Abweichen der Wertverhältnisse von der gesetzlich vermuteten 40/60-Regel resultiert. Aufgrund des normativen Charakters der GrundanteilV 2016 liegt auch darin eine für den Rechtsanwender verbindliche Vermutung, die gemäß § 167 Abs. 1 BAO keines

Beweises bedarf und deren Widerlegung dem Abgabepflichtigen obliegt. § 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016 legt fest, dass dies ausschließlich durch eine *Nachweisführung* erfolgen kann. Auch in diesem Fall genügt eine Glaubhaftmachung daher grundsätzlich nicht.

§ 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 präzisiert mit dem Verweis auf § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF StRefG 2015/2016 die gesetzlich vorgegebenen Grenzen einer pauschalen Verhältniswertermittlung in Bezug auf das Moment der „Erheblichkeit“ einer Wertabweichung. Weicht der tatsächliche Wert des Grund und Boden *offenkundig* um mehr als 50% vom gesetzlich vermuteten Wertanteil ab, bleibt demnach kein Raum für die Anwendung einer pauschalen Ermittlungsmethode. Da die Abweichungen *offenkundig* sein müssen, bedarf es insoweit keines Beweises (§ 167 Abs. 1 BAO).

Im Beschwerdefall wurden die tatsächlichen Verhältnisse weder durch ein SV-Gutachten noch auf andere Weise *nachgewiesen*.

Damit war zu prüfen, ob auf Grund der GrundanteilV 2016 eine pauschale Aufteilung der AK vorgenommen werden konnte. Dies wäre zufolge § 3 Abs. 2, 2. Satz der Verordnung nur auszuschließen, wenn der anteilige Grundstückswert der zu beurteilenden Mietobjekte *offenkundig* 20% der Anschaffungskosten nicht erreichte oder *offenkundig* über 60% der Anschaffungskosten lag.

Derart erhebliche Wertabweichungen setzen entsprechend eindeutige wertmindernde oder werterhöhende Umstände voraus, die zudem *offenkundig*, d.h. für „*jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse ersichtlich*“ sein müssen.

Da es dem Bf im Verfahren oblag, die Anwendbarkeit der gesetzlich bzw. durch Verordnung festgelegten Pauschalmethoden zu widerlegen, waren geeignete Umstände von ihm vorzubringen.

Tatsächlich beschränkte sich dieses Vorbringen auf das Ergebnis der Berechnungen nach § 2 GrWV.

Allerdings eignet sich aus Sicht des BFG für das anhängige Verfahren eine Berechnung nach dieser Bestimmung zur Darlegung tatsächlicher Verhältnisse, die *offenkundig* erheblich vom Ergebnis der vom Gesetzgeber vermuteten pauschalen Verhältniswertermittlung abweichen, aus mehreren Gründen nicht.

Zunächst liegt der Berechnung nach § 2 GrWV ebenfalls eine Methode der pauschalen Ermittlung der Verhältniswerte zu Grunde, auf deren Nichtanwendbarkeit die angestrebte Beweisführung abzuzielen hat.

Zudem ist es nach der angeführten VwGH-Judikatur Aufgabe des Abgabepflichtigen, ein erhebliches Abweichen der gesetzlich vermuteten *Verkehrswertverhältnisse* darzutun.

Da der – dem Bereich des GrEStG und nicht dem Ertragsteuerrecht zuzuordnenden – Berechnung nach § 2 GrWV keine Verkehrswerte zu Grunde liegen (vgl. *Mayr* in RdW 6/2016, Art.Nr. 328, FN 18), vermag deren Ergebnis auch aus diesem Grund keinen

hinreichend verlässlichen Beitrag zur Darlegung erheblich von der gesetzlichen Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 abweichender tatsächlicher Verhältnisse zu leisten.

Die unter Punkt I dieser Entscheidung dargestellten Berechnungsgrundlagen zu § 2 GrWV dokumentieren, dass das daraus resultierende Verhältnis zwischen Boden- und Gebäudewert einer Plausibilitätsprüfung für die Verkehrswertverhältnisse zum Zeitpunkt der Anschaffung der Mietobjekte 2009/2010 bzw. auch zum 1.1.2016 *offensichtlich* nicht standhalten.

Dies beginnt beim Bodenwert mit dem Ansatz von Baulandpreisen für Einfamilienhäuser mit einer - Anfang der 70iger Jahre des letzten Jahrhunderts üblichen - Flächengröße von 1.000 m<sup>2</sup> bzw. 1.100 m<sup>2</sup>.

Neben den Unterschieden zu aktuell für den Einfamilienhausbau in Graz verkehrsüblichen Grundstücksgrößen von 600 – 800 m<sup>2</sup> erweist sich insbesondere die unterschiedliche Bebauungsdichte als wesentlicher wertbildender Faktor.

Für den Verkehrswert der verfahrensgegenständlichen Wohnanlagen ist aus EF-Baugrundstücken mit maximalen Bebauungsdichten von 0,4 kein realistischer Bodenwertansatz zu gewinnen, zumal beide Grundstücke tatsächlich eine maximale Bebauungsdichte von 0,8 aufwiesen, die bei der Bebauung entsprechend zum Tragen kam.

Gleiches gilt für (aufgewertete) Bodenpreise von 36,- €/m<sup>2</sup> im Bezirk Lend bzw. 104,- €/m<sup>2</sup> in Gösting (Stand 2001).

Mit Blick auf die für den Zeitraum 9/2013 – 9/2016 dargestellten Grundstückspreisverhältnisse zeigt allein der dreimal so hohe Bodenpreis für den Bezirk Gösting im Vergleich zum Bezirk Lend, wie wenig plausibel die angenommenen Wertansätze für die vorzunehmende Verkehrswertbetrachtung sind. Bei einem niedrigeren Ausgangswert für Lend zum 1.1.1973 erscheint ein Hochrechnungsfaktor von 1,5 für den (aufstrebenden, innerstädtischen) Wohnbezirk Lend im Vergleich zu 3,5 für den am nordwestlichen Stadtrand gelegenen Bezirk Gösting, im Bereich des Grazer Mehrgeschoßwohnbaus der letzten 10 Jahre für „*jedermann ohne jede Schwierigkeit und ohne besondere Fachkenntnisse ersichtlich*“ unpassend.

Auch in Bezug auf die Gebäudewerte liegen den Berechnungen nach § 2 GrWV Ansätze zu Grunde, die keine hinreichend plausiblen Rückschlüsse auf den Verkehrswert der verfahrensgegenständlichen Mietobjekte in den Jahren 2009/2010 bzw. zum 1.1.2016 zulassen.

Allein der Ansatz von Baukosten (= Herstellungskosten (HK) ohne Gewinnspanne des Bauträgers), denen gemäß § 55 BewG 1955 gemeine Werte bei den Bodenpreisen gegenüberstehen, erscheint für eine Ermittlung der Verkehrswertverhältnisse der zu beurteilenden WE-Objekte ungeeignet.

Dazu kommt der aus dem Datenmaterial der Statistik Austria für 2001 herangezogene Ausgangswert (HK für Ein-/Zweifamilienhäuser), der um mehr als  $\frac{1}{4}$  unter jenem für den verfahrensrelevanten Mehrgeschoßbau durch nicht gemeinnützige, private Bauträger liegt.

Nicht zuletzt zeigen die unterschiedlichen Anstiegsraten bei den Preisen für die in § 2 GrWV herangezogenen Einfamilienhaus-Baugrundstücke und für Erstbezugs-Eigentumswohnungen, dass ein Umlegen der Wertverhältnisse aus 2001 auf die verfahrensgegenständlichen Verkehrswertverhältnisse zu keinem plausiblen Ergebnis führen kann. Daran ändert auch eine Hochrechnung der vorgegebenen Gebäude-Herstellungskosten mit dem Baukostenindex nichts.

Vor diesem Hintergrund kann für die vorgelegte Berechnung nach § 2 GrWV von einer Glaubhaftmachung durch den Bf im Sinne eines vermuteten Sachverhalts, der von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, keine Rede sein.

Stattdessen vermag das BFG nicht zu erkennen, inwiefern die vom Bf vorgelegte Berechnung geeignet sein könnte, im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 tatsächliche (Verkehrs-) Wertverhältnisse der zu beurteilenden Mietobjekte darzutun, nach welchen der Anteil der Grundstückswerte im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Bf oder auch zum 1.1.2016 von den gesetzlich vermuteten *offensichtlich erheblich* abwich.

Anderslautende Erlassregelungen (vgl. RZ 6447 EStR) entfalten mangels gehöriger Kundmachung keine normative Wirkung und vermögen daher weder über das Gesetz oder die GrundanteilV 2016 hinausgehende Rechte für den Bf zu begründen, noch das BFG in seiner Entscheidungsfindung zu binden.

Auch jenseits der Berechnung nach § 2 GrWV lässt das Verfahrensergebnis für die zu beurteilenden WE-Objekte nicht auf ein offensichtlich erhebliches Abweichen der tatsächlichen von den gesetzlich vermuteten Verkehrswertverhältnisse schließen.

Weder wurde eine besonders aufwändige Bauweise oder Ausstattung der Wohnungen festgestellt, noch rechtfertigen die Bodenwerte aus Sicht des BFG die Annahme eines entsprechend eindeutigen Abweichens von den vorgegebenen Wertrelationen.

Der relativ großen Fläche und dichten Bebauung der Liegenschaft im Bezirk Lend (= tendenziell niedrigerer Grundwertanteil), steht deren Lage im innerstädtischen Gebiet werterhöhend gegenüber. Bei einem allenfalls erhöhten Grundanteilswert der relativ kleinen und mit entsprechend weniger Wohneinheiten bebauten Liegenschaft in Gösting wirkt sich dagegen die Lage im weniger attraktiven Wohnbezirk am Stadtrand wertmindernd aus.

Eine erhebliche Wertverschiebung im Sinne von § 3 Abs. 2 GrundanteilV 2016 ist für das BFG aufgrund dieser Umstände nicht offensichtlich.

Im Ergebnis sieht das BFG für die verfahrensgegenständlichen Mietobjekte keine Veranlassung, an der Anwendbarkeit des § 2 GrundanteilV 2016 zu zweifeln.

Auf Basis des festgestellten Sachverhalts (Stadt mit mehr als 100.000 Einwohnern, Gebäude mit mehr als 10 Wohneinheiten) resultiert damit für alle vier Mietobjekte der im angefochtenen Bescheid angewendete Aufteilungsschlüssel von 30% der AK für den Grundwert und 70% der AK für die abnutzbaren Teile der Mietobjekte.

Dem Beschwerdebegehren des Bf kam damit insgesamt keine Berechtigung zu.

### **Zulässigkeit einer 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 VwGH-Rechtsprechung zur Eignung des § 2 GrWV für eine Widerlegung des in § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 118/2015 vermuteten Aufteilungsverhältnisses der Anschaffungskosten von Mietobjekten bisher fehlt, war eine Revision an den VwGH für zulässig zu erklären.

Graz, am 30. November 2018