

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Name_1 in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 26. Februar 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt_A vom 5. Februar 2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 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

1.) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer erklärte in der elektronisch am 11. Dezember 2017 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 ua. Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in Vermietung_Anschrift_Ort_1^.

Über Vorhalt des Finanzamtes_A vom 23. Jänner 2018 reichte der Beschwerdeführer ua. die Gewinn- und Verlustrechnung betreffend die Vermietung in Ort_1 mit Anlagenverzeichnis, die Berechnungsgrundlage der Afa sowie den Kaufvertrag vom 2. März 2000 nach.

Das Finanzamt_A berichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 (mit Ausfertigungsdatum 5. Februar 2018) die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit der Begründung, bei Vermietungen ab dem 1. Jänner 2016 seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Mit der Grundanteil-Verordnung 2016 habe der Bundesminister für Finanzen zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse den auszuscheidenden Anteil des Grund und

Bodens pauschal festgelegt. Danach betrage der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten: 40% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohner und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baufreies Land mindestens 400 Euro betrage, wenn das Gebäude nicht mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasse. Daher sei bei dem Vermietungsobjekt ein Grundanteil von 40% angesetzt worden (Grundanteil Betrag_4 €, AfA neu Betrag_5 €).

Die gegen den Bescheid fristgerecht am 26. Februar 2018 eingereichte Beschwerde begründete der Abgabepflichtige damit, aus dem in der Fachzeitschrift GEWINN im Mai 2015 veröffentlichten Immobilienpreisspiegel sowie dem Immobilienpreisspiegel 2016 der Bank_1 sei abzulesen, dass der durchschnittliche Quadratmeterpreis 2016 für Ort_1 unter 400,00 € liegen würde. Daher sei keine Änderung der bisherigen Abschreibung vorzunehmen.

Das Finanzamt_A wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 28. Februar 2018 als unbegründet ab und führte hierzu aus, die in der 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 (GrundanteilV 2016), veröffentlicht im BGBl II 2016/99 vom 3.5.2016, genannten abweichenden Aufteilungsverhältnisse würden im gegenständlichen Fall (Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern) nicht zutreffen, da der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete, voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) in Ort_1 laut Kaufpreissammlung der Abgabenbehörde und nach Erfahrungen des täglichen Lebens die Grenze von 400,00 € übersteige und demgemäß § 2 Abs. 1 GrundanteilV 2016 nicht erfüllt sei.

Der Beschwerdeführer begehrte mit Schreiben vom 13. März 2018 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte hierin unter Beilage d es in der Ausgabe Mai 2015 von der Wirtschaftszeitschrift GEWINN veröffentlichten Immobilienpreisspiegels, eines Immo-Guide (Bundesland_A Immobilienpreisspiegel 2016) der Bank_1 und einer Veröfentlichung der Unternehmen_1 auf Homepage_1 ergänzend vor, laut BMF-Information 010203/0142-VI/6/2016 vom 12. Mai 2016 werde unter Punkt 1.2.2. wie folgt angeführt: "Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels mit Abbildung auf Gemeindeebene glaubhaft zu machen, deren Veröfentlichung beispielsweise in Wirtschaftszeitschriften erfolgt." Die Unternehmen_1 würde sämtliche im Grundbuch verbücherten Kaufverträge für die Ermittlung des Durchschnittspreises erheben. Sämtliche vorgelegten Immobilienpreisspiegel würden für Ort_1 einen Durchschnittspreis von unter 400,00 € im Zeitraum um den Stichtag 1. Jänner 2016 ausweisen. Die Kaufpreissammlung der Abgabenbehörde und deren Einschätzung des täglichen Lebens seien kein brauchbarer Immobilienpreisspiegel im Sinne der BMF-Info, da diese für die Öffentlichkeit nicht nachvollziehbar seien. Der Gesetzgeber habe auch wohl bewusst auf die Beurteilung von

dritter Seite verwiesen. Würde die Bewertung alleine der Abgabenbehörde obliegen, wäre diese Formulierung überflüssig.

2.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 2. März 2000 von Verkäufer_A die Liegenschaft Gst.Nr._1_aus_EZ_1_KG_Ort_1 (Grundfläche 965 m²) samt dem hierauf befindlichen Gebäude um einen Kaufpreis von Betrag_1 € (Betrag-1 ATS; Anschrift: Vermietung_Anschrift_Ort_1^; siehe Kaufvertrag vom 2. März 2000). Einschließlich der Abgaben und Gebühren sowie Vertragserrichtungskosten betrugen die Gesamtkosten der Anschaffung Betrag_2 € (Betrag-2 ATS; siehe die vom Beschwerdeführer in der (undatierten) Vorhaltsbeantwortung vorgelegte Berechnung).

Der Beschwerdeführer erzielt aus der Vermietung der Liegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahr 2016 erklärte der Abgabepflichtige unter Ansatz einer (Gebäude)AfA in Höhe von Afa_Betrag_1 € einen Jahresüberschuss in Höhe von Betrag_3 € (siehe Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Jänner 2016 bis 31. Dezember 2016 sowie die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 vom 11. Dezember 2017). Der Ermittlung der AfA bzw. der AfA-Bemessungsgrundlage (Betrag_6 €) liegt eine Kürzung der Gesamtanschaffungskosten um die (geschätzten) Grundkosten in Höhe von Betrag_7 € (965 m² à Betrag_8 ATS) zugrunde (siehe AfA-Verzeichnis sowie die vorgelegte Berechnung des Beschwerdeführers).

In der am 11. Dezember 2017 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 erklärte der Abgabepflichtige, dass es aufgrund § 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 124b Z 284 EStG ab dem Jahr 2016 zu keiner Änderung der Absetzung für Abnutzung (AfA) gegenüber dem Vorjahr kommen würde (siehe die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 vom 11. Dezember 2017).

Die streitgegenständliche Liegenschaft ist in Ort_1, sohin in einer Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern gelegen. Im strittigen Gebäude werden zwei Einheiten vermietet (siehe die Gewinn- und Verlustrechnung 2016); dieses umfasst somit weniger als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten.

Der von der Bank_1 publizierte Immo-Guide, Bundesland_A Immobilienpreisspiegel 2016, weist für Baugrundstücke für Familienhäuser (bei durchschnittlichen Baugrundstücken von 500 m²) in Ort_1 einen Preis pro Quadratmeter von Betrag_9 € bei einfachem Wohnwert, von Betrag_10 € bei gutem Wohnwert und von Betrag_11 € bei sehr gutem Wohnwert aus. Die Wirtschaftszeitschrift GEWINN beziffert in der Ausgabe Mai 2015 den Grundstückspreis für Ort_1 mit Betrag_12 € bis Betrag_13 €, die Unternehmen_1 auf ihrer Homepage Bauland in Ort_1 mit Betrag_14 € (siehe die diesbezüglichen vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen).

3.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den inhaltlich übereinstimmenden Parteivorbringen und den oben näher angeführten Unterlagen.

4.) Rechtslage:

Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, können nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, anzuwenden ab der Veranlagung 2016, 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 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.

Nach § 124b Z 284 EStG ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 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 von Grund und Boden und 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 (40% Grund und Boden; 60% Gebäude oder ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis). Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist entsprechend anzupassen.

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, (GrundanteilV 2016), BGBl. II Nr. 99/2016, führt aus wie folgt:

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

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

(2) In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder

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

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

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

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

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

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

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

Nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 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.

5.) Erwägungen:

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 (zB 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 vorliegenden Fall belegt der Beschwerdeführer weder durch ein Schätzungsgutachten eine von der gesetzlichen bzw. verordneten Regelung abweichende pauschale Aufteilung noch behauptet er, dass ein diesbezüglicher Nachweis besteht. Es bedurfte sohin

einer Prüfung, ob auf Grund der GrundanteilV 2016 eine vom gesetzlichen 40/60-Aufteilungsverhältnis abweichende pauschale Aufteilung vorzunehmen ist.

Nachdem die streitgegenständliche Liegenschaft unstrittig in einer Gemeinde mit weniger als 100.000 Einwohnern gelegen ist und das Gebäude weniger als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, besteht im konkreten Fall ausschließlich darüber Uneinigkeit, ob es sich bei Ort_1 um eine Gemeinde handelt, in der im Streitjahr 2016 der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400,00 € betragen hat.

Die GrundanteilV 2016 stellt auf den durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) ab. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels festzusetzen bzw. nachzuweisen (Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 40). Von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel für ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis ist sohin nur dann auszugehen, wenn die dem Immobilienpreisspiegel für die Bewertung eines Grundstückes zugrunde liegenden Annahmen bzw. Parameter jenen des in § 2 GrundanteilV 2016 bezeichneten Grundstückes entsprechen [als Bauland gewidmet, voll aufgeschlossen, unbebaut (baureifes Land)].

Als baureifes Land gelten alle Grundstücke, meist unbebaute Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar bzw. die bereits voll aufgeschlossen sind [voll aufgeschlossen ist ein Grundstück, wenn die Zufahrt auf befestigter Straße möglich ist, ein eventuell vorgeschriebener Gehsteig fertig gestellt ist, Wasser-, Strom-, eventuell Gas- und Fernheizungsversorgung gesichert sind, die Abwasserbeseitigung (Kanalanschluss) vorhanden ist, der Anliegerbeitrag (Aufschließungsbeitrag) zur Gänze entrichtet ist und bei Bedarf Kommunikationsleitungen wie Telefon, Kabelfernsehen, usw., vorhanden sind]. Für den Wert ist diese Unterscheidung von besonderer Bedeutung, werden doch für Rohbauland im Allgemeinen "nur" ca. 50 bis 70% und für Bauerwartungsland (je nach Chance für Bebauung) ca. 25 bis 50% der Preise für baureifes Land bezahlt (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S 44; Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung, unter <http://www.srf.tuwien.ac.at/feil/lehrunterlagen/immotext.pdf>).

5.a) Der Beschwerdeführer beruft sich zum einen auf den von der Wirtschaftszeitschrift "Gewinn" in der Ausgabe Mai 2015 veröffentlichten Immobilienpreisspiegel für die Gemeinde Ort_1 ("unter 400,00 €").

Die in der Wirtschaftszeitung "Gewinn" veröffentlichten Grundstückswerte, welche für ein- und zweifamilienhaustaugliche, in guten Lagen befindliche Baugrundstücke (nicht für Grünland, Büro- und Gewerbegrundstücke) gelten, werden aufgrund von das jeweilige Bewertungsjahr betreffenden Preisangaben von Gemeinden, Kaufpreisdaten aus den Grundbüchern, Maklerangaben und der statistischen Berechnung der TU Wien ermittelt, wobei An- und Aufschließungskosten nicht enthalten sind. Damit ist zumindest wohl

von (als Bauland gewidmetem, unbebautem) Rohbauland auszugehen. Angesichts dieser Mischung von das jeweilige Bewertungsjahr betreffenden Daten für Rohbauland erachtet das Finanzgericht die "Gewinn"-Grundstückspreis-Übersicht (im Hinblick auf einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis wird vereinfachend das arithmetische Mittel gebildet) durchaus als tauglichen Immobilienpreisspiegel zur Glaubhaftmachung des in der GrundanteilV 2016 angesprochenen Bodenpreises (vgl. dazu auch Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 419, wonach die jährlich erscheinende "Grundstückspreis-Übersicht" der Wirtschaftszeitschrift "Gewinn" als grundsätzlich geeignet angesehen wird).

Es ist hierbei noch zu beachten, dass in der "Gewinn"-Grundstückspreis-Übersicht allerdings die An- und Aufschließungskosten, welche nach der GrundanteilV 2016 noch einzubeziehen sind, nicht enthalten sind (Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 419). Der GrundanteilV sind zwingend die Baugrundstückswerte für baureifes Land zugrunde zu legen. Nachdem für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50 bis 70% der Preise für baureifes Land gezahlt wird, sind daher - um die geforderte Baufreiheit zu gewähren - die Werte laut "Gewinn"-Grundstückspreis-Übersicht im Hinblick auf die von der GrundanteilV vorausgesetzte Baufreiheit entsprechend um 30% bis 50% zu erhöhen (siehe dazu auch BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017).

Der Beschwerdeführer legte in seinen Vorbringen nicht den für das Jahr 2016 veröffentlichten Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftszeitschrift "Gewinn", sondern jenen der Ausgabe Mai 2015 vor. Dieser Immobilienpreisspiegel weist für das Jahr 2015 für die Gemeinde Ort_1 einen Grundstückspreis zwischen Betrag_12 € und Betrag_13 €, sohin im Durchschnitt in Höhe von Betrag_15 € ($\text{Betrag_12 €} + \text{Betrag_13 €} = \text{Betrag_16 €}$, Durchschnittswert sohin Betrag_15 €) aus. Bei einer Werterhöhung im Ansatz von (lediglich) 30% beläuft sich somit der (durchschnittliche) Quadratmeterpreis für baureifes Land in der Gemeinde Ort_1 (im Jahr 2015) auf einen Betrag von Betrag_17 €.

Ausgehend von der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Wert von baureifem Land in Österreich, insbesondere auch in Bundesland_A, jährlich steigt bzw. höchstens stagniert (und keinesfalls sinkt), steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass sich der (durchschnittliche) Quadratmeterpreis für baureifes Land in der Gemeinde Ort_1 im streitgegenständlichen Zeitpunkt auf einen Wert von über 400,00 € beläuft.

5.b) Der Beschwerdeführer verweist in seinen Vorbringen zum anderen noch auf den Immo-Guide (Bundesland_A Immobilienpreisspiegel 2016) der Bank_1 sowie auf die Unternehmen_1 (Homepage_1), welche einen Durchschnittspreis für Ort_1 von unter 400,00 € belegen würden.

Die Bank_1 weist in ihrem Immo-Guide Wertangaben für Baugrundstücke für Einfamilienhäuser in Ort_1 mit einfachem Wohnwert (Betrag_9 €), mit gutem Wohnwert (Betrag_10 €) und mit sehr gutem Wohnwert (Betrag_11 €) aus.

Baugrundstücke sind Grundstücke, die mit Gebäuden bebaut sind, und unbebaute Grundstücke, die im Flächenwidmungsplan als Bauland, als Vorbehaltsfläche oder als Sonderfläche gewidmet sind (siehe dazu zB <https://www.tirol.gv.at/bezirke-allgemein/>

baurecht/baugrundstuecke/). Die vorliegende Durchschnittspreisermittlung legt damit seiner Ermittlung nicht allein Quadratmeterpreise für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke zugrunde. Voraussetzung für eine der GrundanteilV 2016 entsprechende Methode zur Ermittlung des Bodenpreises wäre aber eine ausreichende Anzahl von (dem Bewertungsstichtag zeitnahen) Vergleichspreisen von Grundstücken (hier: von unbebautem, baufreiem Land), die tatsächlich vergleichbar sind. Abgesehen davon, dass der Grundstückspreisermittlung durch die Bank_1 - aufgrund der gewählten Bezeichnung - wohl auch bebaute Baugrundstücke zugrunde liegen, fehlt ihr sohin auch eine Unterscheidung von baureifem Land, Rohbauland und Bauerwartungsland. Es bedürfte jedoch einer derartigen Unterscheidung, da die Wahrscheinlichkeit der Umwidmung und eine entsprechende An- bzw. Aufschließung - wie bereits ausgeführt - maßgeblichen Einfluss auf den Preis haben. Rohbauland (Bauaufschließungs- bzw. Bauerweiterungsgebiet) ist - im Unterschied zu Bauerwartungsland - bereits als Bauland gewidmet, hat allerdings keine (volle) Aufschließung.

Die Bank_1 führt zudem in ihrer Übersicht auf Seite 2 des Immo-Guides aus: *"Die im Immobilienpreisspiegel enthaltenen Preise und Werte wurden mit größter Sorgfalt erstellt und basieren auf Erfahrungswerten, laufenden Beobachtungen des Marktes und Schätzungen, welche die aktuelle Situation am Immobilienmarkt möglichst transparent und umfassend darstellen."* Den vorliegenden Wertermittlungen flossen sohin offensichtlich nicht nur tatsächlich erhobene Marktwerte, sondern weiters auch nicht näher bestimmbare Beobachtungen und Schätzungen betreffend die Marktgegebenheiten der Baugrundstückspreise in Ort_1 mit ein. Der GrundanteilV dürfen jedoch ausschließlich nachvollziehbare Werte im Zeitpunkt 2016, keinesfalls jedoch näher nicht bezeichnete, uU auch auf eine zukünftige Entwicklung abgestellte Wertanpassungen zugrunde gelegt werden.

Der von der Unternehmen_1 *"für jede Gemeinde ausgewiesene Wert stellt den mittleren Kaufpreis (Median) der im Grundbuch durchgeführten Transaktionen in dieser Gemeinde dar. Er gibt damit einen Richtwert, welcher Quadratmeterpreis für ein Grundstück im Mittel erzielt werden kann. Dazu werden von Unternehmen_1 sämtliche im Grundbuch verbücherten Kaufverträge erhoben, datenbankmäßig erfasst und ausgewertet (jährlich rund 100.000 Kaufverträge). Handelt es sich beim Kaufgegenstand um ein - weitgehend unbebautes - Grundstück (auch Wald, Weingärten oder Alpe) wurde zwischen Bauland und Grünland unterschieden. Es werden alle Kaufverträge von 1.1.2009 bis Ende 2017 zur Auswertung herangezogen. Die Preise der Vorjahre wurden aufgrund der österreichweiten Preissteigerung der Grundstücke valorisiert"* (siehe die Ausführungen der Unternehmen_1 zur Methodik auf Homepage_1 zum Stichtag 7. November 2018). Der von Unternehmen_1 ermittelte Grundstückspreis für Bauland in Ort_1 betrug laut den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen Betrag_14 € bzw. zum Erhebungszeitpunkt 7. November 2018 Betrag_19 € (Homepage_1).

Diesen Wertangaben für Bauland beruhen auf geometrische Mittelwerte von tatsächlich durchgeführten entgeltlichen Immobilientransaktionen in den Jahren 2009 bis 2016 bzw.

2017, wobei die Kaufpreise der Vorjahre mittels eines Regressionsmodells valorisiert wurden. Abgesehen davon, dass das Kaufvertragsdatum von Vergleichsliegenschaften dem Bewertungsstichtag möglichst nahe kommen sollte, ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass der Bodenwert grundsätzlich neben der Flächenwidmung auch von der Lage und der infrastrukturellen Erschließung, der Baureifmachung (Wasser-, Gas-, Kanal- und Stromanschluss), der Größe des Grundstückes und der Grundstücksform sowie der Bodenbeschaffenheit (Bodenklasse, Grundwasserverhältnisse, Bodenrelief, Bodenbelastung) und einer eventuellen Bebauung oder Bestockung (Baumbestand) abhängig ist. Vergleichbar mit der Wertermittlung durch die Bank_1 fehlt es der vorliegenden Durchschnittspreisermittlung durch die Unternehmen_1 einer für den gegebenen Fall unbedingt erforderlichen weitergehenden Unterscheidung in baureifem Land, Rohbauland und Bauerwartungsland.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die im Immo-Guide, Bundesland_A Immobilienpreisspiegel, der Bank_1 und von der Unternehmen_1 ermittelten Grundstückswerte für Baugrundstücke bzw. für Bauland nicht geeignet sind, als Richtwerte für den durchschnittlichen Baulandpreis im Sinne der GrundanteilV 2016 zu dienen.

5.c) Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung hat der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen (schlüssig) glaubhaft zu machen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Tz 269f mwN).

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

Der Beschwerdeführer hat im vorliegenden Fall weder ein abweichendes Aufteilungsverhältnis mittels Gutachten bzw. geeigneter Methoden, welche die tatsächlichen Gegebenheiten abbilden, belegt noch einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) zum Bewertungszeitpunkt in Ort_1 mit einem Betrag von unter 400,00 € glaubhaft gemacht. Für das Bundesfinanzgericht besteht aufgrund obiger Ausführungen kein Zweifel hieran, dass der streitgegenständliche Wertansatz viel mehr mit einem Betrag von über 400,00 € zu beziffern ist. Das Finanzamt_A legte sohin dem bekämpften Bescheid das von ihr in Ansatz gebrachte Aufteilungsverhältnis zutreffend zugrunde, weshalb der gegenständlichen Beschwerde kein Erfolg beschieden ist.

6.) Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur streitgegenständlichen Frage, auf welche Weise der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) iSd GrundanteilV 2016 zu bestimmen ist, existiert - soweit erkennbar - nicht, weshalb eine ordentliche Revision zulässig ist.

Innsbruck, am 21. November 2018