

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, N-Weg-xx, vertreten durch die XY Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Gde X, L-Gasse-yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Gd Z, S-Straße-zz, vom 23. Mai 2017 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die bf. Ehegatten (in der Folge kurz Bf.) sind auf Grund des Kaufvertrages vom 27. August 1993 jeweils Hälfteeigentümer einer Eigentumswohnung samt Tiefgaragenplatz im Mehrfamilienhaus, Gde X, N-Straße-xy, konkret von gesamt 188/1888 Anteilen B-LNRen 11, 12, 25 sowie 26, verbunden mit Wohnungseigentum an den Wohnungseigentumseinheiten W 4 und AEPL G7, an der 1.651 m² großen Liegenschaft EZ abc Grundbuch xyz X, bestehend aus den GSten. 123, 456 sowie 789. Der Kaufpreis betrug 2.735.000,00 ATS (198.760,20 €).

Mit Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2016 vom 7. April 2017 samt Beilagen haben die Bf. im Hinblick auf die oben bezeichnete Eigentumswohnung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 2.020,41 € erklärt. Dabei machten sie ua. unter dem Titel "Absetzung für Abnutzung (AfA) - (Kennzahl 9500)" Werbungskosten im Betrage von gesamt 4.902,40 € geltend.

Das Finanzamt stellte in der Folge mit Bescheid vom 23. Mai 2017 die Einkünfte der Bf. aus Vermietung und Verpachtung für das Beschwerdejahr gemäß § 188 BAO mit -1.288,87 € fest. Begründend führte es dabei aus, dass gemäß GrundanteilV 2016 bei vermieteten Liegenschaften des Privatvermögens ohne Nachweis eines anderen

Aufteilungsverhältnisses ein Grundanteil von 20% auszuscheiden sei, wenn die Gemeinde weniger als 100.000 Einwohner habe und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland weniger als 400,00 € betrage. Sei eine der beiden Bedingungen nicht erfüllt, sei nach der Bebauung wie folgt zu entscheiden: Bei mehr als 10 Wohn- und Geschäftseinheiten betrage der Grundanteil 30%, bis zu 10 Einheiten 40%. Für das in X gelegene, vermietete Objekt mit weniger als 10 Einheiten sei derzeit ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von 415,00 € anzunehmen (Quelle: Gewinn 5/17). Dementsprechend sei von den angeführten Anschaffungskosten ein Grundanteil von 40% auszuscheiden [AfA-Basis: 116.386,55 € davon 1,5% = 1.745,80 € (statt bisher 2.477,35 €)].

In der gegen diesen Feststellungsbescheid 2016 vom 23. Mai 2017 mit Schreiben vom 23. Juni 2017 erhobenen Beschwerde wandten sich die Bf. gegen diese Anpassung des Grundanteils und der damit verbundenen Kürzung der Abschreibungsbasis und brachten unter Vorlage des gegenständlichen Kaufvertrages dazu vor, dass sich nicht nur die Grundkosten, sondern auch die Baukosten der Wohnung erhöht hätten. Sie würden diese Wohnung zum heutigen Zeitpunkt nicht mehr zu diesem Preis bekommen, daher müsste eigentlich auch die Abschreibung der Wohnung erhöht werden. Es könne auch eine Schätzung der Wohnung veranlasst werden, in dem der Wohnungswert festgelegt werde, die Wohnung neu geschätzt werde und daher die Bemessungsgrundlage erhöht werde, was auch von der Abgabenbehörde vorgenommen worden sei. Es stiegen nicht nur die Grundstückspreise, sondern auch die Wohnungspreise.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. entsprechendes Ergänzungersuchen der Abgabenbehörde vom 27. Juni 2017) legten die Bf. mit Schreiben vom 10. Juli 2017 eine von Statistik Austria am 13. Juni 2017 erstellte Liste betreffend Vorarlberger Grundstückspreise, Durchschnittspreise pro Quadratmeter Baugrundstück, vor und erklärten, dass sich danach die Baugrundstückspreise in X nicht in einer Höhe von 400,00 €, sondern bei 290,30 € pro Quadratmeter bewegten.

Nach Ergehen des abweisenden Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) für das Jahr 2016 vom 28. August 2017 [die Abweisung wurde nach Zitierung der §§ 2 Abs. 3 sowie 3 GrundanteilV 2016 im Wesentlichen damit begründet, dass die 1994 erworbene, vermietete und sich in einem Gebäude mit nicht mehr als 10 Wohneinheiten befindliche Wohnung unter Berücksichtigung von An- und Aufschließungskosten einen durchschnittlichen m^2 -Preis für baureifes Land von mind. 400,00 € aufweise; die von Statistik Austria ermittelten Werte seien für die Aufteilung der Anschaffungskosten bebauter Grundstücke nicht geeignet, da es sich dabei um Immobilien-Durchschnittspreise handle; da ein Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses nicht beigebracht worden sei, sei ein Anteil für Grund und Boden iHv 40% auszuscheiden] erhob die steuerliche Vertretung der Bf. in deren Namen und Auftrag einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. In Ergänzung der Beschwerde gab sie dabei noch Nachfolgendes (wörtlich) an:

"Das vermietete Objekt ist in X gelegen. Gemäß § 2 Abs. 2 der GrundanteilV 2016 sind demnach als Anteil des Grund- und Bodens 40% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400,00 € beträgt. Gemäß § 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016 ist der Anteil nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Gemäß § 3 Abs. 2 GrundanteilV ist der Grundanteil 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.

Wie der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land zu ermitteln ist, wurde weder gesetzlich noch durch Verordnung klargestellt. Es ist aber naheliegend, die von der Statistik Austria veröffentlichten durchschnittlichen Quadratmeterpreise für Baugrundstücke den von der Zeitung "Gewinn" (siehe Bescheidbegründung vom 23.05.2017) veröffentlichten Daten vorzuziehen. Bei der Statistik Austria handelt es sich schließlich um eine bundesgesetzlich geregelte Institution, deren Aufgabe die Erbringung von Dienstleistungen wissenschaftlichen Charakters auf dem Gebiet der Bundesstatistik ist. Bei der Zeitung "Gewinn" handelt es sich hingegen um eine Boulevardzeitung.

Laut Veröffentlichung der Statistik Austria vom 13. Juni 2017 betrug der durchschnittliche Quadratmeterpreis pro Quadratmeter Baugrundstück in X 290,30 €. Dieser Durchschnittspreis wurde auf der Basis von Transaktionen von 2012 bis 2016 ermittelt, wobei Transaktionen vor 2016 an das Preisniveau 2016 angepasst wurden. Der veröffentlichte Wert entspricht somit dem durchschnittlichen Quadratmeterpreis des Jahres 2016.

Von der Behörde wurde nicht der Nachweis erbracht, zB durch ein Sachverständigengutachten, wie hoch der Anteil des Grund und Bodens für das betreffende Grundstück tatsächlich ist. Es wurde nur in der Beschwerdevorentscheidung die Behauptung aufgestellt, dass das betreffende Objekt einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis für baureifes Land von mind. 400,00 € aufweist.

Da somit von der Behörde kein Nachweis über den tatsächlichen Wert des Grundanteils erbracht wurde und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land lt. Statistik Austria deutlich unter 400,00 € liegt, hat keine Anpassung des Grundanteils zu erfolgen."

Mit Vorlagebericht vom 17. Oktober 2017 legte das Finanzamt schließlich unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung - wie den Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei nahm die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

"Die von der Statistik Austria ermittelten Werte sind für die Aufteilung der Anschaffungskosten bebauter Grundstücke nach der GrundanteilV 2016 nicht geeignet, da es sich dabei um IMMOBILIEN-Durchschnittspreise handelt, die GrundanteilV 2016 sich jedoch auf einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) bezieht."

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies in der genannten Gesetzesstelle ausdrücklich zugelassen ist.

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, können nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 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 geltend gemacht werden.

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wurden dieser Gesetzesstelle folgende Sätze angefügt:

"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 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 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.

Wird bei Erwerb eines bebauten Grundstückes die AfA von den Anschaffungskosten bemessen, ist der auf den Grund und Boden entfallende Teil auszuscheiden. Nach der bisherigen Verwaltungspraxis (EStR 2000 RZ 6447) erfolgte der Ansatz für den ausgeschiedenen Grund und Boden bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% oder 2% zu Grunde gelegt worden ist, grundsätzlich auf pauschale Weise (einheitlich ohne spezielles Gutachten) mit 20%. Dieser Ansatz konnte - so die ErläutRV StRefG 2015/2016 [RV 684 BlgNR 25. GP; vgl. dazu auch unter Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 124b Anm 288 (Stand 1.7.2016, rdb.at)] - vor allem

durch die Preisanstiege bei Grund und Boden in jüngerer Vergangenheit nicht mehr aufrechterhalten werden.

Zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher oder baulicher Verhältnisse (vgl. ErläutRV StRefG 2015/2016) hat der Bundesminister für Finanzen entsprechend der obgenannten gesetzlichen Ermächtigung mit Verordnung 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, Folgendes verordnet:

"§ 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."

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 (zB durch eine freie 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.

Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses (zB Gutachten; idR hat die Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen) von Grund und Boden und Gebäude eine von der gesetzlichen bzw. verordneten Regelung abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens somit mit Wirkung ab 1. Jänner 2016 entsprechend anzupassen.

Im Beschwerdefall wurde ein anderes Aufteilungsverhältnisses etwa durch ein Schätzungsgutachten nicht nachgewiesen; auch wurde nicht behauptet, dass ein diesbezüglicher Nachweis überhaupt besteht. Damit war gegenständlich zu prüfen, ob auf Grund der GrundanteilV 2016 eine vom gesetzlichen 40/60-Aufteilungsverhältnis abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen werden konnte.

Gegenständlich steht unstrittig fest, dass im Beschwerdejahr bzw. zum 1. Jänner 2016 in X weniger als 100.000 Einwohnern lebten und das in Rede stehende Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob es sich bei X um eine Gemeinde handelt, in der im Streitjahr bzw. zum 1. Jänner 2016 der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400,00 € beträgt, im Konkreten ob der von den Bf. herangezogene Immobilienpreisspiegel zur Glaubhaftmachung dieses Bodenpreises geeignet ist.

Weder nachgewiesen noch behauptet wurde im Übrigen, dass der tatsächliche Grundanteil vom gesetzlich oder durch die GrundanteilV 2016 vorgegebenen Grundanteil erheblich abweicht.

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 glaubhaft zu machen (siehe dazu auch Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 40).

Entsprechend der BMF-Information (BMF-010203/0142-VI/6/2016) zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, vom 12. Mai 2016 ist der durchschnittlichen Quadratmeterpreis für baureifes Land anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels mit Abbildung auf Gemeindeebene glaubhaft zu machen, deren Veröffentlichung beispielsweise in Wirtschaftszeitschriften erfolgt (Pkt. 1.2.2.).

Im konkreten Fall berufen sich die Bf. auf die von Statistik Austria für 2016 ermittelten Durchschnittspreise pro Quadratmeter Baugrundstück, konkret auf den darin ermittelten Gemeindedurchschnittspreis für X iHv 290,30 € pro m²; demgegenüber hält die Abgabenbehörde diese von Statistik Austria für 2016 ermittelten Durchschnittspreise für die Aufteilung der Anschaffungskosten bebauter Grundstücke für nicht geeignet, begründet dies damit, dass es sich dabei um "Immobilien-Durchschnittspreise" handle, - entgegen ihrer Bezeichnung - aber keine reinen Durchschnittspreise darstellen würden und daher im Beschwerdejahr nicht anwendbar seien, und beruft sich auf die in der Wirtschaftszeitung "Gewinn" veröffentlichte Grundstückspreis-Übersicht (Gewinn 5/17), woraus sich ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis für X von 415,00 € ergebe.

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht - ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren) - Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; VwGH 23.5.2012, 2011/17/0308; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0135; siehe auch Ritz, BAO⁶, § 167 Tzen 6 ff).

Von einem *geeigneten* Immobilienpreisspiegel für ein im Verordnungswege festgelegtes Aufteilungsverhältnis ist nach Ansicht des Finanzgerichtes 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)].

Das Finanzgericht schließt sich der Einschätzung der Abgabenbehörde an, wonach die von Statistik Austria für 2016 ermittelten Baugrundstückswerte (in € pro Quadratmeter) nicht geeignet seien, als Richtwerte für den durchschnittlichen Baulandpreis iSd GrundanteilV 2016 zu dienen. Die Baugrundstückspreise 2016 lt. Statistik Austria sind geometrische Mittelwerte von tatsächlich durchgeführten entgeltlichen Immobilientransaktionen in den Jahren 2012 bis 2016, wobei die Preise über die Jahre 2012 bis 2015 mittels eines Regressionsmodells unter Berücksichtigung von Unterschieden ua. in Grundflächen und Lage der Objekte valorisiert wurden (vgl. unter http://www.statistik-austria.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/immobilien_durchschnittspreise/index.html). Abgesehen davon, dass das Kaufvertragsdatum von Vergleichsliedenschaften dem Bewertungstichtag möglichst nahe kommen sollte, ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass der Bodenwert grundsätzlich von der Flächenwidmung (Wohnbaugebiet, Grünland, etc.), 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 evt. Bebauung oder Bestockung (Baumbestand) abhängig ist. Die in Rede stehende Durchschnittspreisermittlung durch Statistik Austria bezieht sich auf "*Baugrundstücke*" (Baugrundstücke sind grundsätzlich Grundstücke, die mit Gebäuden bebaut sind, und unbebaute Grundstücke, die im Flächenwidmungsplan als Bauland, als Vorbehaltfläche oder als Sonderfläche gewidmet sind; siehe dazu zB <https://www.tirol.gv.at/bezirke-allgemein/baurecht/baugrundstuecke/>), 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 Bewertungstichtag zeitnahen) Vergleichspreisen von Grundstücken (hier: von unbebautem, baufreiem Land), die tatsächlich vergleichbar sind. Abgesehen davon, dass der Grundstückspreisermittlung 2016 durch Statistik Austria wohl auch bebaute Baugrundstücke zugrunde liegen, fehlt ihr sohin auch eine Unterscheidung von baureifem Land, Rohbauland und Bauerwartungsland (die Wahrscheinlichkeit der Umwidmung und eine entsprechende An- bzw. Aufschließung haben aber - wie bereits erwähnt - maßgeblichen Einfluss auf den Preis). Rohbauland (Bauaufschließungs- bzw. Bauerweiterungsgebiet) ist (im Gegensatz zum Bauerwartungsland) bereits als Bauland gewidmet, die volle Aufschließung ist jedoch noch nicht durchgeführt. Als baureifes Land gelten demgegenüber 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 evt. vorgeschriebener Gehsteig fertig gestellt ist, Wasser-, Strom-, evt. Gas- und Fernheizungsversorgung gesichert sind, die Abwasserbeseitigung (Kanalanschluss) vorhanden ist, der Anliegerbeitrag (Aufschließungsbeitrag) zur Gänze entrichtet ist und

bei Bedarf Kommunikationsleistungen, 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 (vgl. dazu zB Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S 44; Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung, unter <http://www.srf.tuwien.ac.at/feil/lehrunterlagen/immotext.pdf>).

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 diese 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. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber, dass - wie oben dargelegt - für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50 bis 70% der Preise für baureifes Land gezahlt wird, die Werte lt. Gewinn-Grundstückspreis-Übersicht daher im Hinblick auf die von der GrundanteilV vorausgesetzte Baufreiheit entsprechend zu erhöhen wären und sich daher die Bf. mit dem Ansatz der Werte lt. Gewinn-Grundstückspreis-Übersicht nicht als beschwert erachten können (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).

Eine Bestätigung erfährt dieser Ansatz der Abgabenbehörde auch durch den Immobilienpreisspiegel 2016 der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, wonach der X betreffende Bezirksdurchschnittspreis für Baugrundstücke, die zur Bebauung mit freistehenden Einfamilienhäusern geeignet sind, 420,20 € beträgt [siehe im Übrigen auch die Preisangaben unter <http://www.exclusive-bauen-wohnen.at/facts-magazin/grundstueckspreise/vorarlberg?search=X®ion=&district=&submit=1>, wonach der Grundstückspreis für *nicht aufgeschlossene* Baugründe in den Jahren 2015 bis 2017 in X bei durchschnittlich (arithmetisches Mittel) 407,50 € lag].

Zum im Verfahrensgang dargestellten Beschwerdevorbringen vom 23. Juni 2017 ist zu sagen, dass den Bf. zwar insofern zu folgen ist, als es in den letzten Jahren auch zu einer erheblichen Erhöhung der Baukosten gekommen ist, der auszuscheidende Anteil für Grund und Boden in der Praxis aber oftmals erheblich höher lag als 20% und die Wahl der Berechnungsmethode (Pauschalwertmethode, Ableitung auf Basis eines geeigneten

Immobilienpreisspiegels oder Vorlage eines Sachverständigengutachtens) doch nach wie vor dem Steuerpflichtigen überlassen ist.

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung der Bf. im Vorlageantrag, wonach von der Behörde der Nachweis, zB durch ein Sachverständigengutachten, nicht erbracht worden sei, wie hoch der Anteil des Grund und Bodens für das betreffende Grundstück tatsächlich gewesen sei, und in der Beschwerdevorentscheidung lediglich die Behauptung aufgestellt worden sei, dass das betreffende Objekt einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis für baureifes Land von mindestens 400,00 € aufweise, ist zu entgegnen, dass nach herrschender Lehre und Rechtsprechung der Abgabenpflichtige die als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft machen muss. Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabenpflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen (schlüssig) glaubhaft zu machen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Tz 269 f mwN).

Die Beweislast eines niedrigeren Grundanteiles wie auch die Pflicht zur Glaubhaftmachung eines durchschnittlichen Baulandpreises iSd GrundanteilV 2016 trifft jedenfalls denjenigen, der einen vom gesetzlich vorgegebenen Aufteilungsverhältnis (40/60) abweichenden niedrigeren Grund- und Boden-Anteil behauptet bzw. begeht, hier also die Bf.

Nachdem es den Bf. im konkreten Fall nicht gelungen ist, glaubhaft zu machen, dass der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) in X zum Bewertungszeitpunkt weniger als 400,00 € betrug, war der Vorgehensweise der Abgabenbehörde zuzustimmen und konnte daher der gegenständlichen Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

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.

Zur 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 - keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Februar 2018