

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat xxxx besetzt mit dem Senatsvorsitzenden ***R1***, der beisitzenden RichterIn ***R2***, sowie den fachkundigen Laienrichtern ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 29. Mai 2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 und betreffend Einkommensteuer 2012, zu Steuernummer ***BfStNr***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 23.06.2013 reichte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) eine Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für 2012 elektronisch ein. Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wurden darin nicht bekanntgegeben. Am 19.07.2013 wurde die Einkommensteuer 2012 erklärungsgemäß veranlagt.

Infolge einer abgabenbehördlichen Prüfung eines Grundstückstausches durch die Bf. wurden mit **Bescheiden vom 29.05.2017** das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2012 gemäß § 303 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) wiederaufgenommen und die Einkommensteuer 2012 neu festgesetzt. Aus dem neuen Sachbescheid ergab sich eine Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von € 6.438,00, die aus der Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum besonderer Steuersatz von 25% resultierte. In einer gesonderten Begründung zu diesen Bescheiden (zugestellt durch Hinterlegung am 05.06.2017) wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

„Ende des Jahres 2016 erfolgte bei der Abgabepflichtigen durch das Finanzamt Linz eine amtswegige Prüfung der Grundstückstransaktionen ab 1.4.2012 in Bezug auf die ordnungsgemäße Versteuerung (Einführung der Immobilienertragsteuer ab 1.4.2012). Dabei wurde auch durch das Finanzamt Linz der Realteilungsvertrag vom 21.5.2012 aus dem Grundbuch ausgehoben.

*Aus dem Realteilungsvertrag ergibt sich folgender Sachverhalt: Die Vertragsparteien des Realteilungsvertrages Frau ***Bf*** und Herr ***A*** waren je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaften ***EZ1*** ***KG*** und ***EZ2*** ***KG***.*

- Frau ***Bf*** übergibt im Zuge der Realteilung ihren Hälfteanteil an der ***EZ2*** an Herrn ***A***, welcher diese Liegenschaftsübertragung in sein Eigentum annimmt, sodass er Alleineigentümer der genannten Liegenschaft ***EZ2*** ist.*
- Frau ***Bf*** übergibt im Zuge der Realteilung aus der Liegenschaft ***EZ1*** den Hälfteanteil der Trennfläche 1 aus Grundstück ***GSt1*** sowie den Parzellen ***GSt2***/xxxx und ***GSt3*** an Herrn ***A***, welcher diese Liegenschaftsübertragung in sein Eigentum annimmt, sodass er Alleineigentümer der Grundstücke ***GSt2*** und ***GSt3*** ist.*
- Herr ***A*** übergibt im Zuge der Realteilung aus der Liegenschaft ***EZ1*** aufgrund der Vermessungsurkunde vom 18.2.2011 den Hälfteeigentumsanteil der Trennfläche 2, 3 und 4 (Parzelle ***GSt2***/5 neu), der Trennfläche 5 (Parzelle ***GSt2***/6) und der Trennfläche 6 (Parzelle ***GSt2***/4 neu) an Frau ***Bf***, welche die Eigentumsübertragung annimmt, sodass sie Alleineigentümerin der Grundstücke ***GSt2***/4, ***GSt2***/5 und ***GSt2***/6 ist. Als Wertausgleich verpflichtet sich Frau ***Bf*** an Herrn ***A*** den Betrag von pauschal EUR 12.000,- zu bezahlen.*

Die Eigentumsverhältnisse stellten sich vor der Realteilung wie folgt dar:

****KG***, ***EZ1****

*bisherige Eigentümer: ***Bf*** 50%, ***A*** 50%*

<i>GST -Nr.</i>	<i>Gegenstand</i>	<i>m²</i>
<i>***GSt3***</i>	<i>Wald</i>	<i>916 m²</i>
<i>***GSt2***/1</i>	<i>Landw. Gen.</i>	<i>4224 m²</i>
<i>***GSt1***</i>	<i>Baufl. Gebäude</i>	<i>23 m²</i>
<i>***GSt4***</i>	<i>Baufl. Gebäude</i>	<i>244 m²</i>
<i>Gesamt</i>		<i>5407 m²</i>

****KG***, ***EZ2****

bisherige Eigentümer: ***Bf*** 50%, ***A*** 50%

GST-Nr.	Gegenstand	m ²
GSt5	Wald	4390 m ²

Aus dem eingesehenen Bewertungsakt des Finanzamtes Linz ist ersichtlich, dass die ***EZ1*** und ***EZ2*** bewertungsrechtlich nicht als eine wirtschaftliche Einheit geführt werden. Unter der ***EWAZ1*** und ***EWAZ2*** wurden nämlich folgende Grundstücke geführt:

EWAZ1

GSt2	/1 Baufl. Geb.	41,00 m ²
	landw. Fläche	3.450,00 m ²
GSt3	Wald	916,00 m ²
GSt5	Wald	4.390,00 m ²
Gesamt:		8.797,00 m ²

EWAZ2:

GSt2	/1 Fläche	733,00 m ²
GSt1	Baufl. Gebäude	23,00 m ²
GSt4	Baufl. Gebäude	244,00 m ²
Gesamt:		1.000,00 m ²

(Da die Gebäude auf der Gst-Nr. ***GSt1*** und ***GSt4*** von 1.1.1985 - 2007 (gesondert) vermietet wurden, wurden bewertungsrechtlich die Grundstücke ***GSt1***, ***GSt4*** sowie ein Teil von ***GSt2***/1 als eigene wirtschaftliche Einheit ***EWAZ2*** geführt).

Am 13. Jänner 2017 wurde seitens des Finanzamtes Linz ein Vorhalt an die Abgabepflichtige verfasst, worin die Ermittlungsergebnisse aus dem Bewertungsakt (nämlich zwei wirtschaftliche Einheiten) bekannt gegeben wurden. Desweiteren wurde im Vorhalt ersucht, den gemeinen Wert der Grundstücke bekanntzugeben, da lt. Ansicht des Finanzamtes Linz in Wahrheit keine (steuerneutrale) Realteilung, sondern ein (steuerpflichtiger) Tausch vorliegt.

Am 19. April 2017 erfolgte ein Telefonat mit der Abgabepflichtigen, wo besprochen wurde, dass mittlerweile der Wert der Grundstücke bereits durch das Finanzamt Linz durch Einsichtnahme in den Grunderwerbsteuerakt ermittelt wurde. Seitens des Rechtsanwaltes ***RA*** wurde nämlich gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern und Glücksspiel bereits bekanntgegeben, dass der Wert der Grundstücke EUR 367.900,-- im Vertragszeitpunkt war.

Am 19.4.2017 wurde dem Finanzamt außerdem auch das Bewertungsgutachten von ***RA*** bekannt. Auftraggeber dieses Gutachtens waren ***A*** sowie die Abgabepflichtige ***Bf***.

Im vorgelegten Bewertungsgutachten wird betreffend den Wald ausgeführt, dass die Parzelle ***GSt3*** wertmäßig relativ bedeutungslos ist. Als Quadratmeterpreis wurde durch den Sachverständigen ein Wert von EUR 1,50 pro m² (für Bewuchs und Grund und Boden) angesetzt (vgl. Seite 4-6 des Sachverständigengutachtens). Betreffend der Parzelle ***GSt5*** wurde seitens des Gutachters ausgeführt, dass es sich um eine kleine Fläche handelt, die keine gesonderte wirtschaftliche Bedeutung hat, weil faktisch kein Markt für solche Grundstücke vorhanden ist. Auch die Nutzung ist mehrfach beschränkt (nebenliegende Bahntrasse). Sowohl die Bestockung als auch die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit sind gering. Es wurde daher seitens des Sachverständigen ein Wert von EUR 1,50 pro m² mit einem 15%igen Abschlag

angesetzt (lediglich Wert für Grund und Boden). Ein gesonderter Wert für das stehende Holz wurde im Gutachten nicht angeführt.

Insgesamt ergibt sich lt. Bewertungsgutachten folgender Wert für die im Realteilungsvertrag angeführten Grundstücke:

Sachwert lt. Gutachten ***EZ1***:	Bodenwert	Gebäudewert	gesamt
Grundstück ***GSt3*** Wald	1.374,00		
Grundstück ***GSt2***/1 Bauland	357.772,80		
Grundstück ***GSt1*** beb. Grundstst.	1.948,10		
Grundstück ***GSt4*** beb. Grundstst.	20.666,80	2.840,00	
Summe:	381.761,70	2.840,00	384.601,70

Ertragswert lt. Gutachten (Gesamtliegenschaft): 377.590,00

Verkehrswert lt. Gutachten (nach Abzug von Lasten): 362.300,00

Sachwert lt. Gutachten ***EZ2***:	Bodenwert	Gebäudewert	gesamt
Grundstück: ***GSt5*** Wald	5.597,00		
Verkehrswert lt. Gutachten:			5.600,00

Der Sachverhalt wurde wie folgt rechtlich gewürdigt:

I. Rechtliche Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens 2012:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2012 wurde aus folgenden Gründen verfügt:

1. Wiederaufnahmegründe:

Die vorliegende Wiederaufnahme des Verfahrens wird auf neue Tatsachen und Beweismittel gestützt. Im Wege des erstmalig im Herbst 2016 eingesehenen Bewertungsaktes des Finanzamtes Linz (Bewertungsstelle) sowie der erstmalig seit dem Jahr 2017 vorliegenden Unterlagen wurden folgende Tatsachen bzw. Umstände erstmalig dem Finanzamt bekannt:

- Der als Realteilungsvertrag betitelte Vertrag vom 12.5.2012 umfasste Liegenschaften, die nicht als eine einzige wirtschaftliche Einheit, sondern als zwei wirtschaftliche Einheiten bewertungsrechtlich geführt wurden.
- Im erstmalig im Jahr 2017 vorgelegten Bewertungsgutachten wurden die Grundstücke wertmäßig im Zuge des Sach- und Ertragswertverfahrens geschätzt. Der Verkehrswert der Grundstücke liegt bei ca. 362.300,-- und ca. EUR 5.600,-.
- Hinsichtlich des Waldes wurde seitens des Gutachters kein gesonderter Wert für das stehende Holz angeführt.

Es wurden niemals steuerlich relevante Einkünfte aus dem stehenden Holz lukriert.

2. Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens:

Für die Frage, ob der Neuerungstatbestand des § 303 (1) lit b BAO vorliegt oder nicht, ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Abgabenbehörde der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon im abgeschlossenen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufnehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Es genügen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt im abgeschlossenen Verfahren dann eben nicht vollständig war. So hat zB auch der VwGH in seiner richtungsweisenden Entscheidung vom 24.9.1986, ZI 84/13/0039 ausgeführt, dass selbst eine dreißigjährige Gebäudenutzung mit Verlusten eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht hindert, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen.

Im gegenständlichen Verfahren ist durch die erstmalige Einsichtnahme in den Bewertungsakt im Jahr 2016 und die Vorlage der o.a. Unterlagen im Jahr 2017 nachträglich neu hervorgekommen, dass zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen (demnach also keine steuerneutrale Realteilung vorliegt) und die Liegenschaften einen Verkehrswert von ca. EUR 362.300,- und ca. EUR 5.600,- haben.

Durch die erstmalig im Herbst 2016 bzw. im April 2017 durchgeführten Ermittlungen bzw. vorgelegten Unterlagen (vgl. Pkt. 1) sind also Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen (Vorliegen eines Tausches anstatt einer Realteilung), die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten (nämlich Versteuerung des Grundstückstausches mit einem Sondersteuersatz von 25%).

3. Ermessen:

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 26.11.2002, 99/15/0175). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat die Abgabenbehörde eine Abwägung aller für die Ermessenübung relevanten Umstände durchzuführen.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Ermittlungen und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung für das Jahr 2012. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

3.1. Billigkeit (Bedachtnahme auf die berechtigten Interessen der Partei)

Es liegen keine besonderen Umstände vor, die eine Wiederaufnahme als unbillig erscheinen lassen.

Weder liegt ein Missverhältnis der steuerlichen Gesamtauswirkung gegenüber der steuerlichen Auswirkung, welche sich allein aus den Wiederaufnahmegründen ergibt, vor, noch liegen besondere Umstände (zB Treu und Glauben, Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folge der Wiederaufnahme) vor, welche ein derartiges Gewicht hätten, dass sie geeignet wären, einer Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Wege zu stehen.

3.2. Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse):

Ziel der Wiederaufnahme des Verfahrens ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (zB VwGH 22.3.2000, 99/13/0253) und demgemäß unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip

der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Daneben sind andere öffentliche Interessen (zB Zweckmäßigkeit und Besteuerungsgleichmäßigkeit) zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden, sodass eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die gebotene Verwaltungsökonomie auch zweckmäßig ist.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war somit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für den Bescheid Einkommensteuer 2012 ist daher gem. § 303 (1) BAO zulässig.

II. Rechtliche Ausführungen zur Einkommensteuer 2012:

Private Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken ab dem 1.4.2012, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Damit sind grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens ab 1.4.2012 von der Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 umfasst.

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird). Soweit das (wirtschaftliche) Eigentum des Steuerpflichtigen lediglich konkretisiert wird, liegt keine entgeltliche Veräußerung vor. Bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks bzw. einer Mehrzahl von Grundstücken (zB Grund und Boden und Gebäude), welche aber bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG 1955) bilden, liegt wirtschaftlich betrachtet keine Veräußerung/Anschaffung vor, soweit nicht eine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74).

Bei der (echten) Realteilung werden zum Unterschied vom Tausch nicht Grundstücke verschiedener wirtschaftlicher Einheiten ausgetauscht, sondern vielmehr ein Miteigentumsanteil an einer (einzigen) wirtschaftlichen Einheit gegen das Alleineigentum an einem Teil dieser Einheit ausgetauscht. Nach § 3 Abs. 2 GrEStG ist die flächenmäßige Teilung eines (einzigen) Grundstückes, sohin nur eine solche Realteilung, steuerlich begünstigt (siehe in Fellner, aaO, Rz. 113 f. zu § 3).

Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist iSd § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuergesetz die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (VwGH 9.7.1992, 91/16/0119, 0120; VwGH 20.8.1996, 96/16/0133). Dabei ist die Einheitsbewertung zum letzten dem Erwerb vorangegangenen Feststellungszeitpunkt maßgebend.

Im konkreten Fall liegen zum letzten Feststellungszeitpunkt zwei wirtschaftliche Einheiten vor (***EWAZ1*** sowie ***EWAZ2***). Infolge dessen kann es zu keiner steuerneutralen Realteilung kommen. Es liegt vielmehr ein steuerpflichtiger Tausch von Grundstücken vor.

Angemerkt wird seitens des Finanzamtes Linz, dass ein ausführliches und schlüssiges Gutachten über den Wert der einzelnen Liegenschaften dem Finanzamt im Jahr 2017 vorgelegt wurde.

Seitens des Finanzamtes Linz werden daher die Werte des Gutachtens für die Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstücksgewinnes (= Tausch) wie folgt herangezogen:

Wert der ***EZ1*** lt. Gutachten:	362.300,00
Wert der ***EZ2*** lt. Gutachten:	5.600,00
Summe Wert:	367.900,00
abz. 86% pauschale Anschaffungsk. :	-316.394,00
Gewinn aus Grundstücksveräußerung:	51.506,00
davon Gewinn (50%) entf. ***Bf***:	25.753,00
davon 25% Immobilienertragsteuer:	6.438,25

Ein Ansatz aus der Veräußerung des Waldes in Bezug auf das stehende Holz als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unterbleibt, da nach den Ausführungen des Gutachtens hervorgeht, dass kein gesonderter Wert für das stehende Holz anzusetzen ist. Der Wald war bereits dem Bewuchs nach und auf Grund der besonderen Lage (Bahntrasse) und geringen Größe niemals geeignet, steuerlich relevante Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen.“

Am **31.07.2017** wurde innerhalb der mit Bescheid vom 29.06.2017 antragsgemäß bis 31.08.2017 verlängerten Frist **Beschwerde** gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 jeweils vom 29.05.2017 eingebracht. Die Beschwerde wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens werde angefochten, da es sich bei den im Rahmen der Prüfung behandelten Sachverhalten nicht um neu hervorgekommene Tatsachen handle. Da die Meldung über die Immobilienertragsteuer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von einem rechtskundigen Schriftenverfasser erstellt und beim Finanzamt eingebracht worden sei, sei davon auszugehen, dass dem Finanzamt alle notwendigen Sachverhalte ausreichend bekannt gewesen seien, um im Jahr 2012 die Immobilienertragsteuer richtig festzusetzen. Dass das veranlagende Finanzamt den Bewertungsakt nicht eingesehen habe, bedeute Verstöße gegen die anzuwendenden Grundsätze des Ermessens, der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit.

Es sei der Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 22 BAO zu beachten.

Im angefochtenen Bescheid werde behauptet, dass bei einer Realteilung bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG vorliegen müsse, was gesetzlich nicht gedeckt sei, sondern stelle dies eine nicht gesetzeskonforme Interpretation dar, die auch nicht in der Rechtsprechung so behauptet werde.

Die bewertungsrechtliche „Umwidmung“ sei im Jahr 1988 rückwirkend mit 01.08.1985 erfolgt, da damals ein Teil des Gebäudes (77,5 m²) vermietet gewesen sei. Die Vermietung sei aber immer nur zu einem geringen Teil des Gebäudes erfolgt, sodass im Nachhinein betrachtet zweifelhaft sei, ob diese „Umwidmung“ korrekt erfolgt sei. Vom gegenständlichen Gebäude sei nur ein untergeordneter Teil vermietet gewesen, aber keinesfalls mehr als 50 Prozent. Die

Vermietung sei im Jahr 2007 eingestellt worden, was dem Finanzamt bekannt gewesen sei. Genauso wie im Jahr 1988 die „Umwidmung“ bewertungsrechtlich rückwirkend amtswegig erfolgt sei, wäre bei Aufgabe der Vermietung amtswegig die „Rückwidmung“ zum 01.01.2008 vorzunehmen gewesen.

Eine andere Interpretation des Sachverhaltes biete die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Durch die Aufgabe der Vermietung liege eindeutig wieder eine wirtschaftliche Einheit vor, auch wenn dies formalrechtlich nicht nachvollzogen worden sei.

Somit seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben und der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für 2012 wieder in Rechtskraft zu setzen. Es werde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat des BFG gestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 13.09.2017** wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 abgewiesen. In gesonderten, am 18.09.2017 zugestellten Begründungen wurde auf die Bescheide vom 29.05.2017 samt händischer Begründung verwiesen und im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

RA, der Verfasser des als Realteilungsvertrag bezeichneten Vertrages, habe am 22.05.2012 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel den Geschäftsfall zum Grunderwerb elektronisch gemeldet. Dabei sei der Titel des Geschäftsfalles als „Realteilungsvertrag“ angegeben und die Ausgleichszahlung von € 12.000 bekanntgegeben worden. Eine Meldung zur Immobilienertragsteuer an das Finanzamt Linz sei nicht erfolgt, da eine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter erst ab 01.01.2013 verpflichtend gewesen sei.

Der Sachverhalt sei durch ***RA*** dem Finanzamt Linz nicht vollständig bekanntgegeben worden, da die Meldung an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel erfolgt sei, darin der Geschäftsfall als „Realteilungsvertrag“ bezeichnet worden sei und Ausführungen zur Immobilienertragsteuer unterblieben seien. Weitere Ausführungen oder Beilagen gebe es in der Meldung des Schriftenverfassers nicht; d.h. er habe nicht bekanntgegeben, dass bewertungsrechtlich zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen würden und deshalb ein Tauschvertrag und kein Realteilungsvertrag vorliege.

Der Bewertungsakt sei erst im Herbst 2016 im Rahmen einer nachträglichen Kontrolle aller Grundstückstransaktionen von 01.04.2012 bis 31.12.2012 (= jener Zeitraum, wo noch keine verpflichtende Selbstberechnung durch die Parteienvertreter, gegeben gewesen sei) eingesehen worden. Danach sei am 13.01.2017 ein Vorhalt an die Abgabepflichtige verfasst und der Umstand, dass bewertungsrechtlich zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen würden, mitgeteilt worden. Des Weiteren hätten mehrere Telefonate mit der Bf. sowie eine persönliche

Besprechung mit dem Miteigentümer ***A*** am 19.04.2017, stattgefunden, wobei dieser das Bewertungsgutachten vom 11.01.2010 vorgelegt habe.

Der Schriftenverfasser habe gegenüber dem Finanzamt Linz keine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durchgeführt, den Vertrag gegenüber dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel als Realteilungsvertrag bezeichnet und keine weiteren Ausführungen über das Vorliegen mehrerer wirtschaftlichen Einheiten gemacht. Die Veranlagung der Einkommensteuer 2012 und die Bewertung des Grundvermögens seien zwei vollkommen getrennte Verfahren, die bei verschiedenen Stellen des Finanzamtes durchgeführt würden. Die „Einkommensteuer-veranlagende-Stelle“ im Finanzamt Linz habe daher bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2012 nicht wissen können, dass im Bewertungsakt Unterlagen aufliegen würden, die für das Einkommensteuerverfahren 2012 relevant seien, und dass die Bezeichnung als Realteilungsvertrag falsch sei und in Wahrheit ein Tauschvertrag vorliege. Es sei daher der „Einkommensteuer-veranlagenden-Stelle“ im Finanzamt Linz kein Vorwurf zu machen, dass sie am 19.07.2013 den Angaben der Bf. in der Einkommensteuererklärung vollinhaltlich gefolgt sei und eine erklärungskonforme Veranlagung für 2012 durchgeführt habe.

Doch selbst wenn dem Finanzamt Linz ein Verschulden zurechenbar wäre, so wäre für das Beschwerdeverfahren nichts gewonnen, da der Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO verschuldensneutral formuliert sei. Werde ein Erstverfahren unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stelle sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig gewesen seien, sei eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gelte selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genutzt habe (Stoll, BAO-Kommentar Band 3, 2934 mwN).

Verwiesen wurde auch auf VwGH vom 14. Dezember 1966, B 159/66: *„Es ist davon auszugehen, daß die Position des Abgabepflichtigen und der Abgabenverwaltung im Abgabenverfahren eine verschiedene ist. Die Abgabenverwaltung ist zwar gehalten, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§§ 114 und 115 BAO), ihre Tätigkeit ist aber weitgehend davon abhängig, daß der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Offenlegung aller für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß nachkommt (§ 119 BAO). Wäre eine Wiederaufnahme von Amts wegen nur möglich, wenn neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel ohne Verschulden der Behörde im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind, wäre die Behörde gezwungen, in allen Fällen umfassende Ermittlungen durchzuführen, bevor sie eine Abgabe vorschreibt, und dürfte nie auf Grund*

unbedenklich scheinender Erklärungen der Abgabepflichtigen einen Abgabenbescheid erlassen. Daß dies die Behörde vor kaum lösbare Probleme stellen würde, braucht nicht besonders begründet zu werden. Die Bedachtnahme darauf, einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, ist aber ein anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers. Auch ist zu bedenken, daß die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht nur zugunsten des Abgabeberechtigten, sondern auch der Abgabepflichtigen möglich ist und die verschiedene Regelung der Wiederaufnahmsgründe somit auch den Abgabepflichtigen zugutekommen kann.“

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2012 auf Grund des nachträglichen Hervortretens von Tatsachen und Beweismitteln sei zulässig gewesen.

Betreffend die Ermessensüberlegungen wurde zusätzlich zur Begründung der Bescheide vom 29.05.2017 ausgeführt, dass das grundsätzliche Ziel einer Wiederaufnahme nur sein könne, den rechtsrichtigen Zustand innerhalb der Verjährungsfrist herzustellen. Aus diesem Grunde sei bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Nur dann, wenn besondere Umstände aus Ermessensüberlegungen gegen eine Wiederaufnahme sprechen würden (z.B. bloße Geringfügigkeit, Treu und Glauben z.B. anhand einer seinerzeitigen unrichtigen behördlichen Auskunft gegenüber dem Abgabepflichtigen) könne ausnahmsweise dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang eingeräumt werden. An Hand der bisherigen Aktenlage würden keine dieser besonderen Umstände vorliegen, weshalb im konkreten Fall dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang eingeräumt worden sei.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2012 wurde ergänzt:

Am 19.04.2017 habe ***A*** den räumlichen Umfang der Vermietung im vorgelegten Gutachten eingezeichnet (letzte Seite des Gutachtens). Das Gutachten und die darin dargestellten Verhältnisse würden daher einen integrierenden Bestandteil dieser Beschwerdeentscheidung bilden.

Die Realteilung (§ 841 ABGB), das sei die flächenmäßige Teilung eines Grundstückes, das eine einzige wirtschaftliche Einheit bilde, sei als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen anzusehen (vgl. VwGH 26.11.1981, 81/16/0016, 0017). Da jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgeben, die dem anderen zugewiesen würden, sei die Teilung als Veräußerungsgeschäft anzusehen und sei daher der Teilungsvertrag grundsätzlich rechtlich dem Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB gleichzusetzen (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039).

Nach dem Wortlaut des § 6 Z 14 lit a iVm § 30 Abs 1 letzter Satz EStG liege beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor; dadurch komme es auch zur Steuerpflicht eines Tauschvorganges. Nach diesen Tauschgrundsätzen würde auch ein

Realteilungsvertrag iSd § 841 ABGB als Veräußerungsgeschäft potentiell der Steuerpflicht unterliegen. Für Realteilungen gebe es allerdings eine Ausnahme von der Steuerpflicht: Wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt werde, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer stehe (Realteilung), sei dieser Vorgang nämlich nicht als Tauschvorgang (und damit auch nicht als Anschaffung) zu beurteilen. Diese Grundsätze habe der VwGH bereits im Erkenntnis vom 22.06.1976, 0529/74 aufgestellt und im Erkenntnis vom 28.11.2002, 2000/13/0155 bestätigt, sodass im Ergebnis von einer ständigen Rechtsprechung auszugehen sei. Die Literatur und die ältere Verwaltungspraxis seien dieser Rechtsprechung gefolgt. Die EStR seien offensichtlich an die Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 angelehnt, die ausdrücklich eine Steuerfreiheit der Realteilung im Grunderwerbsteuerrecht normiere. Sie könne damit begründet werden, dass der Gesetzgeber des StabG 2012 diese Verwaltungspraxis bereits vorgefunden habe und sie dadurch in § 30 EStG eingegangen sei. Die Steuerfreiheit sei jedoch nur dann gegeben, wenn nur eine wirtschaftliche Einheit vorliege.

Vollkommen unstrittig habe im konkreten Fall das Lagefinanzamt auf Grund der in der Beilage 1 eingereichten „Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke“ vom 14.12.1988 auf Grund der Vermietung für eine Gebäudenutzfläche von ca. 77,5 m² einen Nachfeststellungsbescheid für die wirtschaftliche Einheit (Mietwohngrundstück) zu erlassen gehabt (***EWA22***). Es liege damit der Umstand der „einzigen wirtschaftlichen Einheit“ nicht vor. Die Vermietung sei unstrittig bis zum Jahr 2007 erfolgt. Die bloße Beendigung der Vermietung mit anschließendem Leerstand des Gebäudes führe nicht zum Wegfall der wirtschaftlichen Einheit. Die Eigenschaft als Grundvermögen bleibe (als eigene wirtschaftliche Einheit) unverändert bestehen.

Über die wirtschaftlichen Einheiten hätten immer die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (vgl. z.B. VwGH 09.07.1992, 91/16/0119, 0120; 28.01.1993, 91/16/0114, 0115).

Das Finanzamt Linz sei an den Umstand gebunden, dass zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen würden; diesbezüglich bestehe auch für das Einkommensteuerverfahren eine Bindungswirkung. Es liege deshalb für die Immobilienertragsteuer keine steuerneutrale Realteilung, sondern ein steuerpflichtiger Tausch vor, weshalb die Immobilienertragsteuer vorzuschreiben gewesen sei.

Im **Vorlageantrag vom 09.10.2017** wurde der Antrag auf Entscheidung durch den zuständigen Senat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung wiederholt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht **am 16.10.2017 zur Entscheidung vorgelegt** und die Abweisung der Beschwerde angeregt und folgende Unterlagen vorgelegt:

- **Gutachten zum 11.01.2010:** Daraus ergeben sich im Wesentlichen folgende Angaben:

EZ1, Grundbuch ***KG***, Baugrund mit Wohn- u Wirtschaftsgebäuden:

Sachwert	€ 384.602,00
Ertragswert	€ 377.590,00
gewichteter Wert (1:1)	€ 381.096,00
Lasten	€ -18.778,00
Verkehrswert gerundet	€ 362.300,00

Wohntrakt:

Vorraum	14,00 m ²
Wohnraum	16,00 m ²
Schlafzimmer 1	13,00 m ²
Schlafzimmer 2	12,50 m ²
WC/Bad	6,50 m ²
Küche	8,50 m ²
Gesamt:	70,50 m ²

Wirtschaftstrakt:	49,00 m ²
Zubau zum Wohntrakt	12,00 m ²
Wirtschaftstrakt (Scheune) rund	85,00 m ²

EZ2 ***KG*** (Grundstück Nr. ***GSt5***, Bahngrund, Wald)

4.390,00 m ² Grundfläche à 1,50	€ 6.585,00
15,00 % Abwertung	€ -987,75
Grundstückswert	€ 5.597,25

Sachwert / Verkehrswert: gerundet 5.600,00

• **„Realteilungsvertrag“ vom 21.05.2012:**

„II. Realteilung: ...

1) Frau ***Bf*** übergibt ihren Hälfteigentumsanteil BLNR 2 an der Liegenschaft ***EZ2*** ***KG*** an Herrn ***A***, welcher diese Liegenschaftsübertragung in sein Eigentum annimmt, sodass er Alleineigentümer der genannten Liegenschaft ist.

2) [...] Die Teilung erfolgt hinsichtlich der genannten Liegenschaft wie folgt:

a) Frau ***Bf*** übergibt aus der Liegenschaft ***EZ1*** ***KG*** aufgrund der Vermessungsurkunde des Dipl.-Ing. Friedrich Lanzendörfer vom 18. 2. 2011, GZ: 4077/10, den Hälfteigentumsanteil der Trennfläche 1 aus Grundstück . ***GSt1*** sowie der Parzellen ***GSt2***/1 und ***GSt3*** an Herrn ***A***, welcher diese Liegenschaftsübertragung in sein Eigentum annimmt, sodass er Alleineigentümer der Grundstücke ***GSt2***/1 und ***GSt3*** ist.

b) Herr ***A*** übergibt aus der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG*** aufgrund der Vermessungsurkunde des Dipl.-Ing. Friedrich Lanzendörfer vom 18.2.2011, GZ: 4077/10, den Hälfteeigentumsanteil der Trennflächen 2, 3 und 4 (Parzelle ***GSt2***/5 neu), der Trennfläche 5 (Parzelle ***GSt2***/6 neu) und der Trennfläche 6 (Parzelle ***GSt2***/4 neu) an Frau ***Bf***, welche diese Eigentumsübertragung annimmt, sodass sie Alleineigentümerin der Grundstücke ***GSt2***/4, ***GSt2***/5 und ***GSt2***/6 ist.

III. Wertausgleich:

Als Wertausgleich verpflichtet sich Frau ***Bf*** an Herrn ***A*** den Betrag von pauschal € 12.000,00 (in Worten Euro zwölftausend) binnen 14 Tagen ab grundbücherlicher Durchführung des gegenständlichen Realteilungsvertrages auf das bekannt zu gebende Konto des Herrn ***A*** einlangend zu bezahlen.“

- **Schreiben von ***RA*** vom 16.08.2012:** Auf Aufforderung des Finanzamts für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel teilte ***RA*** darin mit, dass mit dem „Realteilungsvertrag“ mit Ausnahme des in Punkt III. festgelegten Wertausgleiches, den die Bf. an Herrn ***A*** zu bezahlen habe, keine wertmäßigen Verschiebungen stattgefunden hätten. Eine sonstige Veränderung in den Verkehrswerten vor der Teilung gegenüber jenen nach der Teilung habe nicht stattgefunden.
- **Schreiben von ***RA*** vom 21.08.2012:** Auf weitere Aufforderung des Finanzamts für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel teilte ***RA*** mit, dass vor der Realteilung eine Bewertung des Verkehrswertes der Liegenschaften erfolgt sei, welche einen Gesamtverkehrswert von € 367.900,00 ergeben habe. Durch die Realteilung sei keine Änderung des Verkehrswertes eingetreten, es habe sich im Zuge der notwendigen Grenzföhrung zur Erlangung einer zweckmäßigen Teilung lediglich ein Überhang zugunsten von Frau ***Bf*** ergeben, der gemäß Punkt III. des Realteilungsvertrages mit € 12.000 auszugleichen sei.
- **Vorhalt vom 13.01.2017:** Darin wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass es sich bei den geteilten Liegenschaften um zwei wirtschaftliche Einheiten gehandelt habe, weshalb aus immobilien'ertragsteuerlicher Sicht ein Tausch und damit eine Veräußerung vorliege, und wurde die Bf. aufgefordert, Stellung zu nehmen und die gemeinen Werte der betroffenen Flächen bekannt zu geben.
- **Aktenvermerk vom 24.01.2017** über ein Telefonat mit der Bf.: Die Bf. gab bekannt, dass sie das Grundstück bzw. Gebäude niemals selbst bewirtschaftet habe, die Mieter des Einfamilienhauses (altes Bauernhaus) 2007 ausgezogen seien und seitdem nicht mehr bewirtschaftet worden sei.
- **Niederschrift mit ***A*** vom 19.04.2017:** Daraus ergibt sich im Westlichen Folgendes: Aus dem Waldgrundstück ***EZ2*** seien nie Einkünfte durch Veräußerungen lukriert worden, es habe maximal einen geringen Eigenbedarf von Holz gegeben. Die Kosten der Holzschlägerung würden den Wert des Holzes übersteigen. Hinsichtlich der ***EZ1*** habe es nur einige Obstbäume gegeben. Weder aus der ***EZ2*** noch aus der

EZ1 seien jemals land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erwirtschaftet worden. Die Vermietung sei im Jahr 2007 eingestellt worden.

- **Aktenvermerk** über ein Telefonat mit der Bf. am **20.09.2017**: Die Bf. teilte nochmals mit, dass es sich um ein leerstehendes Gebäude handle, welches mittlerweile einsturzgefährdet sei.

Im Zuge eines **Erörterungstermins** am **20.12.2023** führte die Bf. aus, dass das Haus nach dem Auszug der Mieter 2007 leer gestanden sei. 2010 sei vereinbart worden die Liegenschaft aufzuteilen. Die Aufteilung habe sich aber bis 2012 in die Länge gezogen. Sie monierte vom beauftragten Rechtsanwalt nicht über die Einführung der Immobilienertragsteuer informiert worden zu sein.

Seitens der belangten Behörde wurde darauf hingewiesen, dass die Beendigung der Vermietung alleine nicht dazu führe, dass es sich wieder um landwirtschaftliches Grundvermögen handle, sondern dass es nur dann wieder landwirtschaftliches Grundvermögen geworden wäre, wenn das Gebäude wieder einem landwirtschaftlichen Hauptzweck gedient hätte.

Hinsichtlich der € 12.000 an Ausgleichszahlung erklärte die Bf., dass diese für die bestehende Zufahrtstraße zum Haus gewesen sei, „wenn man die Quadratmeter hernimmt“ und verwies die Behördenvertreterin drauf, dass es sich laut Realteilungsvertrag dezidiert um einen Wertausgleich handle.

Besprochen wurde weiters die – durch den Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts bestimmte – Höhe der Steuerpflicht, da von der belangten Behörde der gesamte Wert des Miteigentumsanteils als Veräußerungserlös angesetzt wurde und nicht der Wert jener Flächen, die ins Alleineigentum von ***A*** übergegangen sind. Die Vertreterin der belangten Behörde vertrat die Ansicht, dass hinsichtlich der Liegenschaft ***EZ2*** der gesamte Hälfteanteil zu versteuern sei, da diese zur Gänze ins Alleineigentum von ***A*** übertragen worden sei. Erörtert wurde auch die Berücksichtigung der Ausgleichszahlung.

Abschließend erklärte die Bf., dass die Vertretungsvollmacht ihres bisherigen steuerlichen Vertreters widerrufen worden sei und dass sie auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichte.

Anlässlich einer Besprechung am 28.02.2024 verzichtete die Behördenvertreterin auf die im Rahmen des Erörterungstermins angekündigte Stellungnahme.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Übergabevertrag vom 18.12.1998 erhielt die Bf. u.a. je einen Hälfteanteil der Liegenschaften ***EZ1*****EZ2*** der Katastralgemeinde ***KG***. Sie wurde dadurch Miteigentümerin der folgenden Liegenschaften:

KG, ***EZ1***:

GST -Nr.	Gegenstand	m ²
GSt3	Wald	916 m ²
GSt2/1	Landw. gen.	4224 m ²
GSt1	Baufl. Gebäude	23 m ²
GSt4	Baufl. Gebäude	244 m ²
Gesamt		5407 m ²

KG, ***EZ2***

GST-Nr.	Gegenstand	m ²
GSt5	Wald	4390 m ²

Ein auf GSt-Nr. ***GSt4*** gelegenes Haus mit einer Wohnnutzfläche von 77,5 m² wurde von August 1985 bis zum Jahr 2007 zu Wohnzwecken zur Gänze vermietet (s. Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes vom 14.12.1988, Niederschriften vom 19.04.2017 und 20.12.2023). Aufgrund dieser Vermietung wurden bewertungsrechtlich einzelne Grundstücke bzw. Grundstücksteile aus ***EWAZ1*** herausgelöst und als eigene wirtschaftliche Einheit (***EWAZ2***) geführt (s. Einheitswertbescheid zum 01.01.1986 vom 26.04.1989).

Die ***EWAZ1*** und ***EWAZ2*** umfassen folgende Grundstücke:

EWAZ1

GST -Nr.	Gegenstand	m ²
GSt2/1	Baufl. Geb.	41,00 m ² (***EZ1***)
	landw. Fläche	3.450,00 m ² (***EZ1***)
GSt3	Wald	916,00 m ² (***EZ1***)
GSt5	Wald	4.390,00 m ² (***EZ2***)
Gesamt:		8.797,00 m ²

EWAZ2

GST -Nr.	Gegenstand	m ²
GSt2/1	Fläche	733,00 m ² (***EZ1***)
GSt1	Baufl. Gebäude	23,00 m ² (***EZ1***)
GSt4	Baufl. Gebäude	244,00 m ² (***EZ1***)
Gesamt:		1.000,00 m ²

Aufgrund des Erwerbs von Miteigentum durch die Bf. wurden am 31.03.1999 Feststellungsbescheide zum 01.01.1999 (Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG) zu ***EWAZ2***/9 und ***EWAZ1***/1 erlassen.

Seit Beendigung der Vermietung stand das Gebäude leer und wurde auch nicht landwirtschaftlich genutzt (s. Aktenvermerk über das Telefonat am 24.01.2017, Niederschrift vom 20.12.2023). Eine Rückübertragung der bis 2007 vermieteten Einheit auf ***EWAZ1***/1 erfolgte nicht. Bis inklusive des Jahres 2012 wurden weder zu ***EWAZ1*** noch zu ***EWAZ2*** geänderte Feststellungsbescheide erlassen.

Am 21.05.2012 schlossen die Bf. sowie deren damaliger Miteigentümer ***A*** einen als „Realteilungsvertrag“ bezeichneten Vertrag, mit welchem die Grundstücke aufgrund einer Vermessungsurkunde vom 18.02.2011 wie folgt geteilt und jeweils ins Alleineigentum eines bisherigen Miteigentümers übertragen wurden:

- Teilung des Grundstückes ***GSt2***/ 1 in dieses und die Trennstücke 4, 5 und 6, Teilung des Grundstückes .***GSt1*** in dieses und die Trennstücke 1 und 2 sowie Einbeziehung des Trennstückes 1 in Grundstück ***GSt2***/1 und Teilung des Grundstückes .***GSt4*** in Trennstück 3;
- Löschung der Grundstücke .***GSt1*** und .***GSt4***;
- Abschreibung des Trennstückes 6 (Grundstück ***GSt2***/4 neu), der Trennstücke 2, 3 und 4 (Grundstücke ***GSt2***/5 neu) und des Trennstückes 5 (Grundstück ***GSt2***/6 neu) sowie Zuschreibung dieser Grundstücke zur (im Eigentum der Bf. stehenden) ***EZ3***, ***KG***;
- Übergabe des Hälfteeigentumsanteils der Bf. an der ***EZ2*** sowie aus der Liegenschaft ***EZ1*** an der Trennfläche 1 aus Grundstück .***GSt1*** sowie den Parzellen ***GSt2***/1 und ***GSt3*** an ***A***.
- Übergabe des Hälfteeigentumsanteils von ***A*** aus der Liegenschaft ***EZ1*** an den Trennflächen 2, 3 und 4 (Parzelle ***GSt2***/5 neu), der Trennfläche 5 (Parzelle ***GSt2***/6 neu) und der Trennfläche 6 (Parzelle ***GSt2***/4 neu) an die Bf.

Als Wertausgleich zahlte die Bf. € 12.000 an ***A*** (s. Vertrag vom 21.05.2012).

Der Verkehrswert der Liegenschaften betrug hinsichtlich ***EZ1*** € 362.300 und hinsichtlich ***EZ2*** € 5.600, insgesamt somit € 367.900 (s. Gutachten zum 11.01.2010).

Vom Verfasser des „Realteilungsvertrags“ erfolgte keine Meldung betreffend Immobilienertragsteuer. Am 23.06.2013 reichte die Bf. elektronisch eine Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 ein, d.h. auch sie erklärte keine Einkünfte aus

Grundstücksveräußerung. Die Einkommensteuer 2012 wurde am 19.07.2013 erklärungsgemäß veranlagt (s. Abfrage aus dem Abgabensinformationssystem).

Erst anlässlich einer Überprüfung von Grundstückstransaktionen Ende 2016 wurde der Realteilungsvertrag vom 21.05.2012 durch das Finanzamt Linz aus dem Grundbuch ausgehoben (s. Bescheidbegründung vom 29.05.2017).

Am 19.04.2017 wurde dem Finanzamt Linz außerdem das Gutachten von ***RA*** über den Grundstückswert bekannt (Niederschrift vom 19.04.2017; Begründung zum Bescheid vom 29.05.2017 sowie zur Beschwerde).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus dem Akteninhalt (insbesondere aus den in Klammer angeführten Aktenteilen) und aufgrund folgender Überlegungen:

Die in der Beschwerde aufgestellte, unsubstantiierte Behauptung *„Da die Meldung über die Immobilienertragsteuer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von einem rechtskundigen Schriftenverfasser erstellt und beim Finanzamt eingebracht wurde, ist davon auszugehen, dass dem Finanzamt alle notwendigen Sachverhalte ausreichend bekannt waren, um im Jahr 2012 die Immobilienertragsteuer richtig festzusetzen“* wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, waren Selbstberechnungen der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter erst ab 2013 verpflichtend. Außerdem wurde der Vertrag als „Realteilungsvertrag“ bezeichnet, was die Steuerfreiheit der Anteilsübertragung suggeriert. Es ist daher nachvollziehbar, dass – wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 13.09.2017 ausgeführt – eine Meldung zur Immobilienertragsteuer an das Finanzamt Linz unterblieben ist.

In der Beschwerde wurde auch behauptet, dass die Vermietung immer nur zu einem geringen Teil des Gebäudes (77,5 m²) erfolgt sei, weshalb die „Umwidmung“ falsch gewesen sei. In der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes vom 14.12.1988 wurde aber sowohl die vermietete Fläche als auch die Wohnnutzfläche des Gebäudes mit je 77,5 m² angegeben. Laut dem vorgelegtem Gutachten betrug die Wohnnutzfläche des Wohngebäudes 70,50 m² zuzüglich Zubau zum Wohntrakt im Ausmaß von 12,00 m². Dass das Gebäude nur zu einem geringen Teil vermietet gewesen wäre, trifft daher nicht zu.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. Wiederaufnahme des Verfahrens (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder

Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.7.2000, Zl. 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen als vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. z.B. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064).

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016, mwN).

Neben dem Vorliegen eines Wiederaufnahmetatbestandes ist weitere Voraussetzung einer Wiederaufnahme, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen wurden von der Bf. in ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 nicht erklärt. Die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten mittels als „Realteilungsvertrag“ bezeichneter Vereinbarung vom 21.05.2012 und der Wert der getauschten Liegenschaften wurden der abgabenfestsetzenden Stelle erst anlässlich einer Überprüfung 2016 / 2017 – und somit nach Erlassung des Erstbescheides am 19.07.2013 – bekannt. Es liegen daher neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vor. Diese führen auch zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid (s.u.).

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung, die zu begründen ist, hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige

Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Die Ermessensübung wurde von der belangten Behörde in den Begründungen zum Wiederaufnahmebescheid und zur Beschwerdeentscheidung nachvollziehbar und ausreichend begründet.

3.2. Zu Spruchpunkt II. Einkommensteuer 2012 (teilweise Stattgabe)

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob eine steuerneutrale Realteilung oder ein steuerpflichtiger Grundstückstausch vorliegt.

Gemäß **§ 30 Abs. 1 EStG 1988** sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß **§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988** liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor und sind als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 22. Juni 1976, 0529/74 (betreffend Miteigentümer mehrerer territorial zusammenhängender Grundstücke, die auch Mitunternehmer eines landwirtschaftlichen Betriebes waren und auch in der Folge geblieben sind) ausgesprochen, die Realteilung (Naturalteilung) eines im Miteigentum stehenden Wirtschaftsgutes ist einkommensteuerrechtlich nicht als Tausch anzusehen; es liegt – von Fällen eines Spitzenausgleiches und damit des Erwerbes zusätzlicher Grundstücksteile abgesehen – keine Anschaffung bzw. Veräußerung vor (vgl. VwGH 08.09.2022, Ro 2022/15/0007). Erfolgt aber die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen vor, der als Grundstückstausch zu versteuern ist (vgl. VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402).

Gemäß § 843 ABGB besteht von vornherein ein Anspruch der Miteigentümer auf reale Teilung des im Miteigentum stehenden Grundstücks. Dabei kann es sich ergeben, dass sich der Anspruch auf die Realteilung nicht nur auf eine einzelne, im Miteigentum stehende Parzelle bezieht, sondern auch auf mehrere, die gleichen Eigentumsverhältnisse aufweisenden Parzellen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden (vgl. VwGH 08.09.2022, Ro 2022/15/0007, mwN).

Bilden die Grundstücke bewertungsrechtlich keine wirtschaftliche Einheit, so liegt ein Tausch vor. Bewertungsrechtlich bildet in der Regel jedes Grundstück für sich eine wirtschaftliche Einheit. Mehrere Grundstücke werden dann zusammengefasst, wenn sie tatsächlich ein wirtschaftliches Ganzes bilden. Räumliche Nähe allein genügt nicht und ist umgekehrt auch nicht erforderlich; entscheidend ist vielmehr die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit (*Twaroch / Wittmann / Frühwald*, Kommentar zum BewG, § 2, 60). In der Praxis ist daher erforderlich, dass das zu teilende Grundstück von einem Einheitswertbescheid erfasst wird (vgl. *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 30 Rz 96 [Stand 1.1.2020, rdb.at]).

Seit Erlassung des Einheitswertbescheids zum 01.01.1986 am 26.04.1989 wurden die aufgeteilten Grundstücke nicht mehr von einem sondern von zwei Einheitswertbescheiden erfasst.

In der Beschwerde wurde bezweifelt, dass die „Umwidmung“ korrekt erfolgt sei, da die Vermietung immer nur zu einem geringen Teil des Gebäudes (77,5 m²) erfolgt sei. Diese „Zweifel“ an der Richtigkeit der Erlassung des Einheitswertbescheids zum 01.01.1986 werden nicht geteilt, da das ganze Gebäude zu Wohnzwecken vermietet wurde und gem. § 30 Abs. 2 Z. 3 BewG 1955 Gebäude oder Räume des Gebäudes, die zu Wohnzwecken vermietet sind, nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes gelten.

Auch wäre bei Aufgabe der Vermietung nicht – wie in der Beschwerde behauptet –amtswegig die „Rückwidmung“ zum 01.01.2008 vorzunehmen gewesen. Gem. § 22 Abs. 5 BewG 1955 ist eine Nachfeststellung vorzunehmen, wenn sich die Vermögensart bei einer wirtschaftlichen Einheit z.B. von Grundvermögen auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen ändert. Gem. § 30 Abs. 1 Z. 1 BewG 1955 gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient. Die Gebäude standen aber seit Beendigung der Vermietung leer; sie dienten also keinem landwirtschaftlichen Hauptzweck. Die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung lagen damit nicht vor. Abgesehen davon wird vom Lagefinanzamt im Bewertungsverfahren bestimmt wird, was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat (vgl. BFG 06.06.2023, RV/5101457/2020), da gem. § 192 BAO in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden. Einwände gegen die Einheitswertbescheide wären nur im Bewertungsverfahren geltend zu machen.

Im Übrigen ist unter einer Naturalteilung (Realteilung) die Zerlegung einer gemeinschaftlichen Sache in (körperliche) Teile von annähernd gleicher Beschaffenheit zu verstehen (vgl. OGH 18.01.1983, 4 Ob 510/82). Durch die Realteilung soll die gemeinsame Sache gemäß dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Miteigentümer nicht nur in annähernd gleichwertige (dem Wert des jeweiligen Anteils entsprechende), sondern auch in gleichartige Teile (von „annähernd gleicher Beschaffenheit“) zerlegt werden. Bekäme ein Teilhaber Haus und Garten, der andere aber nur landwirtschaftlich nutzbare Äcker, ist Gleichartigkeit zu verneinen, auch

wenn kein großer Geldausgleich erforderlich ist (*Tanczos/Eliskases* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 841 (Stand 1.8.2015, rdb.at), mwN).

Während die landwirtschaftlichen Flächen auf beide ehemaligen Miteigentümer aufgeteilt wurden, gingen die Waldflächen ausschließlich an ***A*** und die Bauflächen inkl. Gebäude fast zur Gänze an die Bf. Es erfolgte somit keine Zerlegung in gleichartige Teile. Zudem wurde ein Wertausgleich in Höhe von € 12.000 geleistet. Eine (steuerfreie) Realteilung liegt daher auch insofern nicht vor.

Gemäß **§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988** ist soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen.

Beim Tausch ist gem. **§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988** als Veräußerungserlös des hingegebenen Wirtschaftsgutes dessen gemeiner Wert anzusetzen.

Der Wert der Liegenschaften betrug (laut Gutachten) insgesamt € 367.900. Der Anteil der Bf. an den Liegenschaften belief sich daher auf € 183.950. Die belangte Behörde setzte als Veräußerungserlös den Wert des gesamten Miteigentumsanteils der Bf. an. Sie ging also in ihrer Entscheidung davon aus, dass eine Veräußerung des gesamten Miteigentumsanteils der Bf. vorlag.

Mit Vertrag vom 21.05.2012 wurden die zuvor im Hälfteeigentum stehenden Flächen aufgeteilt und gingen entweder ins Alleineigentum der Bf. oder des ***A*** über. Die Bf. übertrug ihren Hälfteanteil an den Grundstücken ***GSt3*** und ***GSt2***/1 (neu) aus ***EZ1***, ***KG*** und ***GSt5***, ***EZ2***, ***KG*** an ***A***, sodass dieser Alleineigentümer dieser Grundstücke wurde. Nur hinsichtlich dieser Grundstücke lag eine Veräußerung durch die Bf. vor, nicht jedoch hinsichtlich jener Anteile, die sich auf Flächen beziehen, die in ihr Alleineigentum übergingen.

Da ***EZ2***, ***KG*** zur Gänze an ***A*** übertragen wurde, entspricht der diesbezügliche Veräußerungserlös dem Wert des Hälfteanteils lt. Gutachten, d.s. € 2.800.

Von ***EZ1***, ***KG*** übertrug die Bf. nur einen Teil ihres Hälfteanteils und behielt den Rest. Der Wert der ***EZ1*** beträgt laut Gutachten insgesamt € 362.300, der Hälfteanteil somit € 181.150, wobei eine Aufteilung auf die einzelnen zu ***EZ1*** gehörenden Grundstücke bzw. Parzellen aus dem Gutachten nicht ableitbar ist. Wäre die Liegenschaft in gleichwertige Teile aufgeteilt worden, würde der Wert der übertragenen Grundstücke die Hälfte – also € 90.575 – betragen und wäre kein Wertausgleich erforderlich gewesen. Da aber die von der Bf. an ***A*** übertragenen Grundstücke einen geringeren Wert hatten als die von ***A*** an die Bf. übertragenen Grundstücke, war seitens der Bf. dafür ein Ausgleich zu

leisten. Bezogen auf ***EZ1*** ergibt sich die Höhe der Wertdifferenz aus der Zahlung von € 12.000 und dem Wert des zur Gänze an ***A*** übertragenen Hälftanteils an ***EZ2***. Der Wert der übertragenen Liegenschaftsanteile aus ***EZ1*** – und damit der Veräußerungserlös – ist daher mit € 75.775 (€ 90.575 abzüglich € 12.000 und € 2.800) anzunehmen.

Der Veräußerungserlös betrug somit insgesamt € 78.575,00. Da die Grundstücke am 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, sind die Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen, wodurch sich Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Höhe von € 11.000,50 und eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (zum besonderen Steuersatz von 25%) in Höhe von € 2.750,13 ergeben.

Die festgesetzte Einkommensteuer errechnet sich daher wie folgt:

Erstattungsfähige Negativsteuer (laut Erstbescheid)	- € 110,00
Steuer sonstige Bezüge mit 6 %	€ 106,69
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (25%)	€ 2.750,13
Einkommensteuer	€ 2.746,82
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- € 1.163,76
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- € 0,06
Festgesetzte Einkommensteuer	€ 1.583,00

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, o.a. VwGH-Rechtsprechung (insbesondere VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402) beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung nicht über den Einzelfall hinausgehender Sachverhaltsfragen – wie etwa der fehlenden Bekanntgabe der zur Einkünfteermittlung erforderlichen Informationen vor Erlassung des Erstbescheids und der Höhe des Werts der übertragenen Grundstücke – ab.

Linz, am 13. März 2024