

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die KPMG Treuhand – Salzburg GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kleßheimer Allee 47, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 16. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (jetzt Finanzamt Österreich) vom 7. August 2018 betreffend Grunderwerbsteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage beträgt ***1*** Euro, die Grunderwerbsteuer ***2*** Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem von der Beschwerdeführerin am 3.9.2013 unterfertigten Tauschvertrag wurde von dieser die (bebaute) Liegenschaft in EZ ***3***, KG ***4***, bestehend aus dem Grundstück ***5*** mit einem Ausmaß von 4.257 m² von der ***A*** in das Eigentum übernommen. Im Gegenzug erhielt die ***A*** von der Beschwerdeführerin die Liegenschaft in EZ ***6***, KG ***7***, bestehend aus dem Grundstück ***8*** mit einem Ausmaß von 3.041 m².

Im Vertrag wurde unter Punkt III. vereinbart, dass hinsichtlich der Tauschobjekte e „Wertgleichheit besteht und wechselseitig keine Aufzahlungen zu leisten sind“.

Unter Punkt VII. wurden die Verkehrswerte der Tauschobjekte für „Gebührenzwecke“ mit (jeweils) ***9***,- Euro beziffert.

Von diesem Wert ausgehend, wurde die Grunderwerbsteuer am 4.12.2013 mit ***10*** Euro selbst berechnet.

2. Mit der am 3.3.2017 erstellten Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung wurde das Finanzamt davon in Kenntnis gesetzt, dass es sich – nach Ansicht des Prüfers - nicht um einen gleichwertigen Tausch handle. Dies gründe sich zum einen darauf, dass ein Nachbargrundstück des hingegebenen Grundstücks im Jahr 2013 um einen Quadratmeterpreis von 565,- Euro verkauft worden sei, zum anderen darauf, dass in einer internen E-Mail der ***A*** festgestellt worden sei, dass „der Tauschvertrag mit der Firma ***X*** ein negatives Ergebnis“ gebracht habe. Zudem habe die Beschwerdeführerin durch den Tausch ein unmittelbar an das Betriebsareal angrenzendes Grundstück erhalten, welches auch noch wesentlich größer sei.

3. In der Folge wurde vom Finanzamt am 7.8.2018 ein (kombinierter) Bescheid erlassen, mit dem das Verfahren wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen wurde. Mit diesem wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von ***11***,- Euro mit ***12*** Euro festgesetzt.

In der Begründung wurde auf die Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung verwiesen, aus der sich ein Wert des Tauschgrundstückes in Höhe von ***11***,- Euro ergebe. Dieser Umstand stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar und berechtige gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO zur Festsetzung durch Abgabenbescheid.

4. Dagegen richtet sich die – nach Fristverlängerung – am 16.10.2018 eingebrachte Beschwerde. In dieser wird zum einen vorgebracht, dass es an einer Begründung des Bescheides fehle, weil lediglich auf eine Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung und einen sich daraus ergebenden Wert des Grundstücks von ***11***,- Euro verwiesen werde. Bei Wiederaufnahmebescheiden sei die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar. Zum anderen werde der vom Finanzamt angenommene Wert des Grundstücks bekämpft.

Die Beschwerdeführerin habe ein ihr vorliegendes Gutachten des Sachverständigen Ing. ***B*** vom 5.9.2012 „aufgrund von Unstimmigkeiten im Gutachten“ und „auf Basis der Sachkenntnis der Vertragsparteien“ entsprechend angepasst.

Angelehnt an den Quadratmeterpreis einer Vergleichstransaktion aus dem Jahr 2012 in Höhe von 363,- Euro und einer Wertanpassung auf 367,- Euro, komme die Beschwerdeführerin zu einem Wert von ***9***,- Euro.

Aus dem auf dem Grundstück bestehenden Bestandsrecht würden sich keine Vorteile ergeben, weshalb der angeführte Wert für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt werde.

Die Beschwerdeführerin beantragte zudem eine Entscheidung durch den Senat und eine mündliche Verhandlung.

5. Per E-Mail vom 22.11.2018 wurde dem Finanzamt das in der Beschwerde erwähnte und vom Finanzamt angeforderte Gutachten des Sachverständigen Ing. ***B*** übermittelt. Dieses kommt unter Anwendung des Ertragswertverfahrens zu einem Verkehrswert des Grundstücks von ***13***,- Euro.

6. Im Ergänzungsersuchen vom 21.11.2018 wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass das Finanzamt bei der Wertermittlung, basierend auf dem Verkauf eines Nachbargrundstücks, von einem Quadratmeterpreis von 565,- Euro ausgehe. In der Beantwortung vom 4.12.2018 wurde von der Beschwerdeführerin repliziert, dass dieses Nachbargrundstück eine bebaute Liegenschaft sei und deshalb ein Vergleich mit dem beschwerdegegenständlichen Grundstück nicht zulässig. Auf diesem befinde sich ein im Eigentum des Mieters stehendes Superädifikat, weshalb bei der Bewertung von einer unbebauten Liegenschaft ausgegangen werden müsse.

7. Mit der (undatierten) Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes wurde die Beschwerde abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass durch die Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung das Finanzamt davon in Kenntnis gesetzt wurde, dass im Jahr 2013 ein Nachbargrundstück des Tauschgrundstücks um einen Quadratmeterpreis von 565,- Euro verkauft worden sei. Dies ergebe bei einer Größe von 3.041 m² einen Wert von ***11***,- Euro und darin bestehe die neu hervorgekommene Tatsache. Dieser neue Wert sei im Bescheid vom 7.8.2018 bekannt gegeben worden.

Begründungsmängel seien laut *Ritz*, BAO⁶, § 93 Rz 16, im Rechtsmittelverfahren sanierbar, der Wiederaufnahmegrund sei im Bescheid genannt worden.

8. Die Beschwerdevorentscheidung wurde am 24.1.2019 zugestellt, in der Folge wurde der Vorlageantrag eingebracht.

9. Am 21.5.2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

10. Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 13.6.2024 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert darzulegen, weshalb der im Gutachten des Sachverständigen Ing. ***B*** ermittelte Verkehrswert als nicht richtig erachtet wurde.

11. In der Beantwortung vom 27.6.2024 wurde von der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass vom Sachverständigen die Bodenwertverzinsung nicht richtig berechnet worden sei und die durchgeführte Anpassung erläutert.

12. Vom Finanzamt wurde auf die mit Vorhalt vom 1.7.2024 eingeräumte Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen, verzichtet.

13. Der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wurde daraufhin telefonisch mitgeteilt, dass das Bundesfinanzgericht, dem Immobilienpreisspiegel folgend, von einem höheren Bodenwert des Grundstücks und einer höheren Grunderwerbsteuer ausgeht. Dies wurde von der Beschwerdeführerin zur Kenntnis genommen und dem Bundesfinanzgericht (auch) eine Neuberechnung übermittelt.

14. Mit Eingabe vom 17.9.2024 wurde sowohl der Antrag auf mündliche Verhandlung als auch der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Von der Beschwerdeführerin wurde am 3.9.2013 ein mit der ***A*** abgeschlossener Tauschvertrag unterfertigt.

Mit diesem wurde die (bebaute) Liegenschaft in EZ ***3***, KG ***4***, bestehend aus dem Grundstück ***5*** mit einem Ausmaß von 4.257 m² in das Eigentum übernommen. Im Gegenzug erhielt die ***A*** von der Beschwerdeführerin die Liegenschaft in EZ ***6***, KG ***7***, bestehend aus dem Grundstück ***8*** mit einem Ausmaß von 3.041 m².

Im Vertrag wurde unter Punkt III. vereinbart, dass hinsichtlich der Tauschobjekte „Wertgleichheit besteht und wechselseitig keine Aufzahlungen zu leisten sind“.

Auf dem hingegebenen Grundstück wurde von der Firma ***C*** aufgrund eines am 12.6.1998 abgeschlossenen und bis 31.12.2023 befristeten Bestandsvertrages eine Tankstelle betrieben. Zum Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2013 war monatlich ein Bestandszins von ***14***,- Euro zu entrichten.

Der mittels des Ertragswertverfahrens festgestellte Verkehrswert des hingegebenen Grundstücks, die Liegenschaft in EZ ***6***, KG ***7***, bestehend aus dem Grundstück ***8*** mit einem Ausmaß von 3.041 m², beträgt ***1*** Euro.

2. Beweiswürdigung

1. Die von der Beschwerdeführerin, in Anlehnung an das 2012 erstellte Gutachten des Sachverständigen Ing. ***B***, durchgeführte Ermittlung des Verkehrswertes anhand des Ertragswertes wird vom Bundesfinanzgericht geteilt.

2. Allerdings erscheint die für die Berechnung des Bodenwertes von der Beschwerdeführerin angenommene Wertsteigerung vom Jahr 2012 auf das Jahr 2013 in Höhe von 1,01 % (von 363,- auf 367,- Euro) dem Bundesfinanzgericht als nicht adäquat.

3. Das Bundesfinanzgericht geht vom Immobilienpreisspiegel der Kammer der Immobilitentreuhänder aus. Dieser weist für betriebliche Grundstücke in ***D*** für das Jahr 2012 einen Durchschnitts-Quadratmeterpreis von 362,17 Euro und für das Jahr 2013 einen Durchschnitts-Quadratmeterpreis von 380,63 Euro aus.

4. Das vom Sachverständigen herangezogene, im Jahr 2012 verkaufte, Vergleichsgrundstück liegt mit einem Quadratmeterpreis von 363,- Euro dementsprechend minimal über dem Wert für das Jahr 2012.

5. Der Ansatz eines Quadratmeterpreises von 380, 63 Euro, was einer Wertsteigerung vom Jahr 2012 auf das Jahr 2013 von 4,86 % entspricht, erscheint dem Bundesfinanzgericht deshalb sachgerecht.

6. Der vom Finanzamt anhand des Verkaufes eines Nachbargrundstückes herangezogene Quadratmeterpreis von 565,- Euro wird vom Bundesfinanzgericht nicht als maßgeblich erachtet, da sich das Grundstück in Größe (1399 m²) sowie Bebauung bzw. Nutzung erheblich unterscheidet und nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Quadratmeterpreis auf einem besonderen Interesse des Käufers an diesem Grundstück basiert.

6. Von der Beschwerdeführerin wurde ein Berechnungsfehler der Bodenwertverzinsung im Gutachten aufgezeigt und eine angepasste Berechnung vorgelegt. Diese Berechnung war für das Bundesfinanzgericht, bis auf den angenommenen Bodenwert, nachvollziehbar, weshalb der Verkehrswert des hingegebenen Grundstücks – wie oben angeführt - mit ***1*** Euro bemessen wird.

7. Dem Finanzamt wurde die Möglichkeit geboten, zur Berechnung Stellung zu nehmen. Ein Vorbringen, dass das vorliegende Sachverständigen-Gutachten (mit Ausnahme des von der Beschwerdeführerin aufgezeigten Berechnungsfehlers) nicht für die Wertermittlung herangezogen werden kann, wurde vom Finanzamt nicht erstattet. Ebenso wenig wurde dargetan, weshalb der vom Finanzamt herangezogene Quadratmeterpreis angesetzt werden sollte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Erwägungen

a) Fehlende Begründung

1. Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO muss ein Bescheid eine Begründung enthalten.
2. Von der Beschwerdeführerin wurde in der Beschwerde (ohne genauere Ausführungen) angedeutet, dass im Bescheid des Finanzamtes die für eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendige neu hervorgekommene Tatsache nicht dargelegt worden und eine Wiederaufnahme nicht zulässig sei.
3. Dem kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen. Die neu hervorgekommene Tatsache wird im Bescheid vom 7.8.2018 zwar nicht ausführlich erörtert, es ist jedoch für die Beschwerdeführerin (eindeutig) erkennbar, dass das Finanzamt von einem (höheren) Grundstückswert von ***11***,- Euro ausgeht und sich dieser Wert aus Feststellungen der Großbetriebsprüfung ergibt.
4. Zum Einwand der Beschwerdeführerin, dass dem Bescheid vom 7.8.2018 eine Begründung fehle, ist dem Finanzamt Recht zu geben, dass ein solcher Fehler im Rechtsmittelverfahren sanierbar ist (vgl. u.a. VwGH vom 14.12.2005, 2001/13/0281).
5. In der Beschwerdeverentscheidung wurde ausgeführt, dass der Wert anhand des beim Verkauf eines Nachbargrundstücks des hingegebenen Grundstücks erzielten Quadratmeterpreises von 565,- Euro ermittelt wurde, womit die im Erstbescheid fehlende Begründung nachgeholt wurde.

b) Wertermittlung des hingegebenen Grundstücks

1. Beim Grundstückstausch, also bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen, als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen (§ 4 Abs. 3 GrEStG 1987).

Dies gilt auch in jenen Fällen, in denen die Parteien im Tauschvertrag ausdrücklich von einer Gleichwertigkeit der beiden Tauschgrundstücke ausgegangen sind. Es fällt daher auch bei Gleichwertigkeit der Tauschobjekte zweimal GrESt an. Bei unterschiedlichen Werten der beiden Tauschobjekte fällt ebenfalls zweimal GrESt an und es kommt zu keiner Besteuerung des Differenzbetrages bzw der Werterhöhung (*Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG, § 4 Rz 182*).

2. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" ist das vom Erwerber des eingetauschten Grundstücks hingegebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist (vgl. VwGH vom 4.12.2003, 2003/16/0108).

3. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG 1955) des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe zu bemessen (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018 unter Hinweis auf *Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 5 Rz 109).

4. Der gemeine Wert wird gem. § 10 Abs. 2 BewG 1955 durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe einer Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (vgl. u.a. VwGH vom 16.12.2014, 2013/16/0168).

Die brauchbarste Methode für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes wird der Vergleich mit tatsächlich in zeitlicher Nähe zum Feststellungszeitpunkt erfolgten Kaufgeschäften sein (VwGH vom 22.3.1995, 92/13/0187).

Der gemeine Wert kann aber auch unter Heranziehung eines Immobilienpreisspiegels glaubhaft gemacht oder mit einem Schätzungsgutachten nachgewiesen werden (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, 11. Aufl. (2016), Band II, Grunderwerbsteuer, § 4 Rz 21, unter Verweis auf die Info des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014).

5. Wie unter Punkt 2. dargelegt, ist der Sachverständige in seinem Gutachten vom Bodenwert eines in zeitlicher Nähe erfolgten Verkauf eines Vergleichsgrundstückes ausgegangen. Dieser Quadratmeterpreis deckt sich auch mit dem Durchschnitts-Quadratmeterpreis laut Immobilienpreisspiegel. Darauf aufbauend und unter Anwendung des Ertragswertverfahrens hat der Sachverständige bzw. in der Folge die Beschwerdeführerin den Grundstückswert berechnet.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Dem Erkenntnis liegen keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung zugrunde, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 9. Oktober 2024