

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B C, Str 6, PIZI D, vertreten durch E Steuerberater GmbH & Co KG, Str1 18, PIZI F, über die Beschwerde vom 10.08.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes G betreffend Einkommensteuer 2014 mit Ausfertigungsdatum 24.06.2016

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Zuge der beim Beschwerdeführer (kurz: Bf.) durchgeführten Betriebsprüfung wurden Feststellungen getroffen, die die Abgabenbehörde veranlassten das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2014 mit Bescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufzunehmen und gleichzeitig mit 24.6.2016 einen neuen Sachbescheid auszufertigen.
2. Unter anderem stellte die Prüferin im Bericht vom 27.6.2016, ABNr. a/16, "Tz. 1 *Tauschvertrag C/H*", fest, dass der Beschwerdeführer das im Jahr 2012 im Tauschwege

erworbene Grundstück (Gp. X/5) im Jahr 2014 um den Kaufpreis von € 1.526.940,00 veräußert habe. Die Gegenleistung für die Anschaffung dieses Grundstückes sei der laut Schätzgutachten belegte gemeine Wert von € 304.000,00 für die im Tauschwege hingegebenen Anteilsrechte an der "B.A. in Einlagezahl XY". Den Anschaffungskosten hinzuzurechnen seien die im Jahr 2015 geleistete Zahlung von € 25.000,00 an Herrn J H (aufgrund des Vergleichs zum Verfahren LG R XXYY), die aufgrund des Gutachtens bezahlte Grunderwerbsteuer von € 45.500,00, die Eintragungsgebühr von € 1.650,00 sowie Vertragskosten von € 5.300,84.

	2014
<i>Kaufpreis</i>	1.526.940,00
<i>Anschaffungskosten Gräser</i>	-304.000,00
<i>Zahlung 2015</i>	-25.000,00
<i>geleistete Grunderwerbsteuer</i>	-45.500,00
<i>geleistete Eintragungsgebühr</i>	-1.650,00
<i>Vertragskosten</i>	-5.300,84
<i>KZ 574 Neuvermögen</i>	1.145.489,16
<i>25 % Immobilienwertsteuer</i>	286.372,29
<i>KZ 576 bezahlte IE 07/2014</i>	43.622,00

3. Mit Eingabe vom 19.7.2016 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. bei der Abgabenbehörde den Antrag "auf Verlängerung der Beschwerdefrist gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2014 und 2015, jeweils vom 24.6.2016" bis zum 16.8.2016.

4. Die bescheidmäßige Verlängerung der Beschwerdefrist erfolgte am 21.7.2016 antragsgemäß.

5. Mit Schriftsatz vom 10.8.2016 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde erhoben. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2014 erwuchs - da diesbezüglich keine Verlängerung der Beschwerdefrist beantragt wurde - in Rechtskraft.

In der Begründung der Bescheidbeschwerde räumte der steuerliche Vertreter ein, dass sachverhaltsmäßig außer Streit stehe, dass der Beschwerdeführer von J H mit Tauschvertrag die Gp. X/5, EZ XY in D, gegen Hingabe seiner xxxx Anteilsrechte an der B.A. erworben habe und die Vertragspartner in keinem Verwandtschaftsverhältnis zueinander stünden. In rechtlicher Würdigung sei davon auszugehen, dass der im Gutachten der Landwirtschaftskammer K ermittelte gemeine Wert dieser Anteilsrechte an der B.A. € 304.000,00 betrage, den die Vertragsparteien als markkonform erachteten. In Streit stehe hingegen die Höhe des Verkehrswertes des von Herrn J H hingegebenen Tauschobjektes, welches der Bf. um € 1.526.940,00 veräußert habe. Laut dem

vorgelegten Gutachten vom 23.5.2014, habe das Grundstück X/5 zum Stichtag 27.9.2012 einen Verkehrswert von € 1.300.000,00 gehabt. Da *"die Tauschgrundstücke geradezu augenscheinlich einem krassen Wertunterschied unterliegen"*, Herr H diesen Wertunterschied offensichtlich und die Tatsache, dass er einen beträchtlich wertvolleren Tauschgegenstand hingegeben habe, akzeptierte, liege für beide Tauschpartner ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Es sei daher von Altvermögen auszugehen und die Immo-ESt gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnen (Veräußerungserlös € 1.526.940,00 abzüglich der fiktiven Anschaffungskosten [86 % vom Veräußerungserlös] € 1.313.168,40 = € 213.771,60 x 25 % Immo-ESt = € 53.442,90).

6. Am 13.12.2016 wurde hinsichtlich des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2014 eine die Beschwerde als unbegründet abweisende Beschwerdeverentscheidung erlassen.

7. Nach eingebrachtem Fristverlängerungsansuchen zur Einbringung eines Vorlageantrages vom 12.1.2017 gegen die Beschwerdeverentscheidung Einkommensteuer 2014 wurde am 19.1.2017 der Antrag auf Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung gestellt.

8. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 1.2.2017 übermittelt.

II. Sachverhalt

Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

1. Mit notariell errichtetem Tauschvertrag vom 27.9.2012 bzw. 2.10.2012 erwarb der Beschwerdeführer von J H das neu gebildete Grundstück X/5 im Gesamtausmaß von 1.497 m², Grundbuch YYYY D, wovon laut Vertrag 1.310 m² bereits als Baugrund gewidmet, die restlichen 187 m² von Freiland umgewidmet werden sollten, in sein grundbücherliches Eigentum.

2. Die vertraglich festgelegte Tauschleistung des Beschwerdeführers bestand in der grundbücherlichen Übertragung der in seinem Eigentum stehenden persönlichen beziehungsweise walzenden xxxx Anteilsrechten an der *"B.A. in Einlagezahl XY"*, Grundbuch YYYY D, *"die 16 Kuhgräsern entsprechen"*, sowie die zu den Alpanteilen gehörenden Almhütten auf der L- und Malm mit einer eigenen Haag.

3. Die beiden Vertragsparteien erachteten die Tauschobjekte für vollkommen gleichwertig und es fand deshalb auch weder eine Aufzahlung beziehungsweise Sonderleistung statt. Beide Vertragsteile verzichteten auf das Recht der Anfechtung des Tauschvertrages wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes gemäß den §§ 934 und 935 des ABGB (Punkt XI. des Tauschvertrages).

4. Mit Kaufvertrag vom 26.6.2014 veräußerte der Beschwerdeführer das Grundstück X/5 Katastralgemeinde YYYY D an die Käuferin N um einen Kaufpreis von € 1,526.940,00. Der Bebauungsplan für die kaufgegenständliche Grundparzelle X/5 war rechtskräftig. Am 23.12.2013 hatte der Beschwerdeführer bereits bei der Gemeinde D unter Beischluss

des auf ihn lautenden Einreichplans das Baugesuch zur Errichtung eines dreigliedrigen Baukörpers mit insgesamt vier Wohneinheiten und Tiefgarage auf dem Grundstück X/5, KG YYYY D, Str. 1 (neu), eingereicht. Die Bauverhandlung fand am 6.3.2014 statt. Die Baubewilligung wurde dem Beschwerdeführer mit Bescheid vom 28.7.2014 erteilt.

5. Laut Beschluss des Gemeinderates der Gemeinde D vom 12.9.2012 wurde für Teilflächen aus den Grundstücken X/1 und Y/1, KG YYYY D, mit einem Flächenausmaß von 655 m², die Umwidmung von derzeit Freiland in Tourismusgebiet gemäß § 40 Abs. 4 TROG 2011 beschlossen und diesem Beschluss die aufsichtsbehördliche Genehmigung erteilt. Die Änderung des Flächenwidmungsplanes ist seit 4.1.2013 in Kraft (Bescheid der Gemeinde D vom 7.1.2013).

6. Die im Zuge der Streitbeilegung erfolgte Zahlung von € 25.000,00 an den Kläger ist keine zu berücksichtigende weitere Tauschleistung.

7. Der Beschwerdeführer hat die Grundparzelle X/5 Katastralgemeinde YYYY D im Jahr 2012 auf Basis eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes, mittels Tauschvertrag erworben. Dass es sich bei dem Tauschvertrag um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft gehandelt hat, ist nicht erwiesen.

8. Der Verkehrswert der xxxx Anteilsrechte an der *"B.A. in Einlagezahl XY"*, Grundbuch YYYY D belief sich wie der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 18.7.2018 veranschaulichte auf rund € 400.000,00. Dieser Wertansatz wurde von der Abgabenbehörde nicht beanstandet.

III. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen zu den Punkten 1. bis 6. gründen sich auf die angezogenen Urkunden, die Feststellungen zu den Punkten 7. und 8. sind Ergebnis folgender Überlegungen (§ 167 Abs. 2 BAO):

In Streit steht die Frage, in welcher Höhe dem Erlös aus der Veräußerung der streitgegenständlichen Liegenschaft Anschaffungskosten gegenüberzustellen sind. Während die Abgabenbehörde den gemeinen Wert des vom Bf. hingegebenen Wirtschaftsgutes (xxxx Anteilsrechte an der B.A.) laut Gutachten der Landwirtschaftskammer K vom 2.10.2014 in Höhe von € 304.000,00 als Anschaffungskosten gegenüberstellte, abzüglich weiterer in Tz. 1 des Berichtes aufgelisteten Kosten (siehe Darstellung Punkt I. 2.), sei nach Auffassung des Bf. aufgrund der Wertunterschiede zwischen den Gutachten für die Tauschobjekte von *"€ 1,3 Mio. und € 0,3 Mio."* vom Vorliegen eines unentgeltlichen Rechtsgeschäftes auszugehen und damit die Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 mit 86 % des Veräußerungserlöses in Ansatz zu bringen.

1. Nach der in der Beschwerde vertretenen Ansicht sei unstrittig, dass die beiden Vertragspartner einen Tauschvertrag abgeschlossen haben und zueinander in keinem Verwandtschaftsverhältnis stehen.

Hinsichtlich des Verkehrswertes des vom Bf. hingegebenen Tauschobjektes, der xxxx Anteilsrechte an der B.A., bestünden keine unterschiedlichen Auffassungen, weshalb der im Gutachten vom 7.10.2014 (Landwirtschaftskammer K) angeführte Wert von € 304.000,00 als marktkonform betrachtet werden könne.

Hingegen bestehe Streit über die Höhe des Verkehrswertes des von Herrn J H hingegebenen Grundstückes X/5 in EZ XYY KG D, das im Jahr 2014 um € 1.526.000,00 veräußert worden sei.

Das schlüssige und nachvollziehbare Verkehrswertgutachten betreffend die Gp. X/5 in EZ XYY KG D komme zu einem Verkehrswert von € 1,300.000,00.

Ausgehend von den beiden vorliegenden Gutachten gelange man zum Ergebnis, dass die beiden Tauschobjekte *"einem krassen, ja geradezu augenscheinlichen Wertunterschied"* unterliegen.

"Dass im Tauschvertrag die Tauschparteien von der "Gleichwertigkeit" der Tauschobjekte ausgegangen seien, soll unseres Erachtens nicht überbewertet werden, weil in Kauf- und Tauschverträgen häufig derartige Standardklauseln vorgesehen sind. Dies betrifft vor allem die Anfechtungsmöglichkeiten wegen Verkürzung über die Hälfte (laesio enormis), bei der es sich um die Wertunterschiede von Leistung und Gegenleistung geht."

Die Klagsführung des J H und die an ihn erfolgte Vergleichszahlung von € 25.000,00 seien nicht aufgrund der Wertunterschiede zwischen den Gutachten erfolgt.

Bei Beurteilung, ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege, spiele die subjektive Einschätzung der Parteien natürlich eine Rolle. *"Aufgrund der Schwierigkeiten, den subjektiven Willen und die Beweggründe von Vertragsparteien zu erkunden, ist wohl dem objektiven Kriterium der 50%-Grenze die Präferenz bei der Bestimmung von Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit einzuräumen"*.

Der steuerliche Vertreter des Bf. vertrat unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.7.2010, 2006/15/0356, abschließend die Auffassung, dass zwischen den Vertragsparteien ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vorgelegen habe und von Altvermögen auszugehen sei, weshalb die Anschaffungskosten mit 86 % des Veräußerungserlöses in Ansatz gebracht werden könnten.

2. In dem in der Beschwerde angezogenen Judikat führte das Höchstgericht (VwGH 29.7.2010, 2006/15/0356) zur unentgeltlichen Übertragung Folgendes aus:

"Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine solche setzt voraus, dass der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen. Erforderlich ist, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum

Ausdruck gebracht haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2001/13/0211, mwN).

Eine (gemischte) Schenkung kann bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht kommen. Ein solches offenes Missverhältnis liegt dann vor, wenn sich nach Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Bei der Feststellung, ob ein solches krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen und damit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen. Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2001/13/0211, mwN)."

3. Die Frage, ob der Beschwerdeführer und Herr J H bei Abschluss des Tauschvertrages am 27.9.2012 zumindest teilweise eine Schenkungsabsicht gehabt haben, wie vom Beschwerdeführer nunmehr im Zuge des Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahrens behauptet, oder tatsächlich einen Tauschvertrag haben schließen wollen, ist eine Tatfrage, welche das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung (vgl. VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211) zu beurteilen hat.

4. Unstrittig ist, dass die beiden Vertragsparteien einen Tauschvertrag abgeschlossen haben und in keinem verwandtschaftlichen Beziehungsverhältnis zueinander standen. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass einander fremd gegenüberstehende Personen, im gegenständlichen Fall versierte und im Geschäftsleben jeweils gut eingebundene Land- und Forstwirte, sich nichts zu schenken haben. Der Beschwerdeführer, nicht so der Tauschpartner, stellte erstmals im Prüfungsverfahren (Aushändigung des Prüfungsauftrages am 23.2.2016) die Behauptung auf, dass die Tauschleistungen in einem krassen Missverhältnis zueinander stünden und rein deshalb eine Schenkung vorliege.

Selbst ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung rechtfertigt nicht die Annahme einer Schenkung. Neben einer objektiven Bereicherung ist darüber hinaus zwingend erforderlich, dass der Geschenkgeber seinen Schenkungswillen klar zum Ausdruck bringt, den Bedachten auf seine Kosten bereichern zu wollen.

5. Nach der Definition des ABGB (§ 1045) ist der *"Tausch ein Vertrag, wodurch die Sache gegen eine andere Sache überlassen wird. Die wirkliche Übergabe ist nicht zur Errichtung des Vertrages, sondern nur zur Erfüllung des Tauschvertrages, und zur Erwerbung des Eigentums notwendig*. Tauschende sind aufgrund des Vertrages verpflichtet, die vertauschten Sachen der Verabredung gemäß mit ihren Bestandteilen und mit allem Zugehöre zur rechten Zeit, am gehörigen Ort und in eben diesen Zustand, in welchem sie sich bei Schließung des Vertrages befunden haben, zu freien Besitz zu übergeben und zu übernehmen (§ 1047 ABGB).

6.1. In dem bei einem öffentlichen Notar am 27.9.2012 bzw. 2.10.2012 (Unterfertigung durch die alleinige Einantwortungserbin) abgeschlossenen Tauschvertrag wurden die beiderseitigen Tauschleistungen (siehe Punkt II. 1. und 2.) ausführlich mittels aktuellen Auszügen aus dem Grundbuch beschrieben. Die ausdrücklich als vollkommen gleichwertig erachtete Leistung und Gegenleistung wurde einvernehmlich *zu Gebühren- und Steuerbemessungszwecken* mit einem Verkehrswert von jeweils € 150.000 bewertet und auf das Recht der Anfechtung des Tauschvertrages wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes gemäß §§ 934 und 935 ABGB verzichtet.

6.2. Das neu gebildete Tauschgrundstück X/5 ging aus dem Bauernhof zu "O" in Einlagezahl xxyy durch eine Grundstücksteilung aus den landwirtschaftlichen Grundstücken X/1 und Y/1 von denen Flächen von 1.428 m² und 69 m² abgetrennt und zu einer neuen Grundparzelle vereinigt wurden - Gp. X/5 mit 1.497 m² - hervor. Im Punkt XIII. des Vertrages erklärte J H, er habe bereits früher aus seiner Stammparzelle X/1 eine Grundstücksfläche von ca. 1.310 m² als Baugrund gewidmet erhalten. Diese gewidmete Grundstücksfläche übertrage er zur Gänze auf das neue Grundstück X/5. Somit seien noch 187 m² der Parzelle X/5 von Freiland in Bauland umzuwidmen.

6.3. Laut Punkt XIX. des Tauschvertrages sei J H bereits grundbücherlicher Miteigentümer von xxyy Anteilsrechten an der "B.A." in Einlagezahl XY gewesen. Auch die erworbenen eingetauschten xxxx Anteilen an der "B.A." werden mit dem "Erbhof O" realrechtlich verbunden werden, wodurch eine wichtige und notwendige Aufstockung seines Bauernhofes erfolge, da er die zu erwerbenden Alpanteil dringend benötige. Er werde nun ein Ansuchen zur Einleitung und Durchführung eines Siedlungsverfahrens an die Agrarbehörde beim Amt der K Landesregierung stellen.

7. Der Bf. erteilte am 23.5.2014, also unmittelbar vor Veräußerung des eingetauschten Grundstückes X/5 in EZ XYY GB YYYY D am 24.6.2016, dem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilienbewertung Dr. PP den Auftrag, ein Verkehrswertgutachten für dieses unbebaute Grundstück zum Stichtag 27.9.2012 zu erstellen.

In diesem am 23.5.2014 ausgefertigten Gutachten wurde unter dem Gutachtenzweck angeführt: *"Das gegenständliche Gutachten wurde aufgrund der angeführten Grundlagen sowie des Ortsaugenscheines erstellt und dient der Vorlage bei Finanzbehörden. Es darf an Dritte nicht weiter gegeben werden. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass dieses Gutachten keinerlei Schutzwirkung zugunsten Dritter entfaltet. Es wird darauf hingewiesen, dass der ermittelte Verkehrswert im Einzelfall nicht jederzeit, insbesondere kurzfristig und unabhängig der äußeren Umstände - am Markt realisierbar ist."*

"Unter Berücksichtigung der vorgefundenen Verhältnisse zum Bewertungsstichtag 27.9.2012" betrage der Verkehrswert *"€ 1,300.000,00"* (Seite 9 des Gutachtens).

8. Auch die Tauschpartei J H beauftragte zwei Jahre nach der Veräußerung des Grundstückes X/5 und erst nach dessen erfolgtem Weiterverkauf (24.6.2014) die Landwirtschaftskammer K (*"Wir wurden von dir am 2.10.2014..."*), eine

Verkehrswertschätzung der erworbenen xxxx Alpanteile ("*16 Gräser*") zum Stichtag 2.10.2012 zu erstellen.

Aus dem Gutachten der Landwirtschaftskammer geht hervor, dass die tauschgegenständlichen xxxx Anteile an der "*B.A.*" ("*16 Gräser*") schon seit vielen Jahren von der Käuferfamilie H gepachtet und bewirtschaftet worden seien.

Diesem Gutachten ist ebenfalls zu entnehmen, dass der Gutachter auf einen Lokalausweis aufgrund der Jahreszeit habe verzichten müssen, ihm die Lage der Liegenschaft jedoch bekannt gewesen sei.

Ohne dass diesbezügliche Unterlagen im Punkt "*3. Verwendete Unterlagen*" des Schätzgutachtens erwähnt sind, gelangte der Gutachter hinsichtlich der sich auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude auf der Lalm und der Malm zum Ergebnis, dass es sich bei diesen um alte und baufällige Alpställe handle, die nicht mehr den heutigen Anforderungen an Mensch und Tier entsprächen. Auch die beiden Wohnhütten seien aus dem vorletzten Jahrhundert, in einfacher Holzbauweise errichtet, ohne "Freizeitwohnsitz-Widmung". Laut Vereinbarung von 27.9.2012 habe sich der Bf. das unentgeltliche Wohn- und Nutzungsrecht zurückbehalten, wobei die Erhaltung den neuen Eigentümer träfe. Aufgrund von Angebot und Nachfrage, der besonderen Vorliebe, dem besonderen Wert für einzelne Interessenten etc. könne der Schätzwert nur ein Annährungswert sein. Der Verkehrswert werde aufgrund der Lage, Beschaffenheit, mangelnder Milchquote, Wohnrechtsbelastung, Investitionsbedarf mit € 304.000,00 geschätzt.

9. Am 25.3.2015 - zu einem Zeitpunkt in dem sich das Bauvorhaben auf dem Grundstück X/5 seinem Abschluss näherte (Fertigstellungsanzeige an Gemeinde am 23.12.2015) - brachte J H als klagende Partei gegen den Beschwerdeführer als beklagte Partei beim Landesgericht R eine Klage auf Vertragsaufhebung des Tauschvertrages samt Vereinbarung vom 27.9.2012 ein. In dieser Vereinbarung (als weiteren Vertragsbestandteil) wurde dem Beklagten ein unentgeltliches Wohn- und Nutzungsrecht auf der sogenannten "Vorderen Hütte" auf der Lalm der B.A. eingeräumt. Der Kläger sah sich unter Bezugnahme auf die beiden Gutachten, wo zum einen für das Grundstück X/5 einen Verkehrswert von € 1,300.000,00 ausgewiesen und zum andern für die Alpanteile ein gemeiner Wert von € 304.000,00 festgestellt wurde, berechtigt, die Aufhebung des Tauschvertrages zu verlangen. Mangels außergerichtlicher Einigungsmöglichkeit wurde die Aufhebung des Tauschvertrages samt Vereinbarung begehrt und sein Interesse mit € 120.000 bewertet. Sollte die Aufhebung nicht möglich sein, solle der Beklagte einen Wertersatz von zumindest € 996.000 zu leisten haben.

10.1. In der Klagebeantwortung vom 4.5.2015 bestritt der Bf. das Klagebegehren der Höhe und dem Grunde nach und begehrte die kostenpflichtige Abweisung und den Ansatz eines Streitwertes von € 996.000. Der Beklagte erhob in der Folge diverse - hier zusammengefasst wiedergegebene - Einwände.

Im Punkt XIX. des vom öffentlichen Notar erstellten Tauschvertrages sei festgehalten, dass der Beklagte die Alpanteile bzw. Kuhgräser dringend für seinen Bauernhof als notwendige Aufstockung brauche.

Was die eingetauschte Liegenschaft des Bf. betreffe, sei für eine Fläche von 187 m² von insgesamt 1.497 m² noch keine Widmung als Bauland vorgelegen und habe die Umwidmung beantragt werden müssen.

Laut Punkt XI. des Tauschvertrages seien die Tauschobjekte von den Tauschparteien als vollkommen gleichwertig erachtet worden. Deshalb sei vereinbart worden, dass keine Aufzahlung bzw. Sonderleistung statfinde und auf eine Anfechtung des Tauschvertrages wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes gemäß den §§ 934 und 935 des ABGB verzichtet werde. Im Punkt XI. des Vertrages sei eine Bewertung der Tauschobjekte mit jeweils mit € 150.000 erfolgt.

Aufgrund des Verzichtes (§§ 934 und 935 ABGB) komme dem Klagebegehren schon deshalb keine Berechtigung zu.

10.2. Im gegenständlichen Fall liege auch deshalb keine Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes vor, weil die in der Klageschrift herangezogenen Werte für die Tauschobjekte falsch seien. Bei der Bewertung der tauschgegenständlichen xxxx Alpanteile seien auch die tatsächlichen Substanzwerte der mit übertragenen Almhütten sowie die aus den Almhütten zu erzielenden Mieteinnahmen zu berücksichtigen. Mit dem Erwerb der zusätzlichen Kuhgräser seien auch der Anteil an der Agrargemeinschaft und der Stimmenanteil gestiegen, was die Verhandlungsposition des Klägers auch gegenüber der Bergbahnen und der Agrargemeinschaft stärke.

Im Übrigen sei das Gutachten der Landwirtschaftskammer unvollständig bzw. unrichtig, da der Gutachter sich kein Bild vor Ort gemacht habe. Die Lalm und Malm seien von der beklagten Partei in den vergangenen Jahren mit hochwertigen Materialien hergerichtet und Zwecks Vermietung mit hochwertiger Ausstattung versehen worden. Beide Hütten würden regelmäßig vermietet werden. Auch das sei bei der Ermittlung des Verkehrswertes zu berücksichtigen.

10.3. Zum eingetauschten Grundstück X/5 vorgetragen in EZ XYZ KG YYYY D wurde - wörtlich wiedergegeben - Folgendes ausgeführt:

"Das Verkehrswertgutachten des Sachverständigen Dr. PP vom 29.5.2014 - im Auftrag gegeben von der beklagten Partei - bewertet das Grundstück im Zustand - betreffend Widmung und Nutzung - wie es erst von der beklagten Partei nach Abschluss des Tauschvertrages vom 27.9.2012 hergestellt wurde bzw. aufgrund dessen Tätigkeiten hergestellt werden konnte."

10.4. Eine Teilfläche des Grundstückes X/5 sei bei Abschluss des Tauschvertrages als Freiland gewidmet und mit einer Skiabfahrt in einer Breite von 8 bis 10 Meter zur Verbindung zwischen dem Skigebiet Qu und der Bushaltestelle im Bereich des Hotels S belastet gewesen, womit insbesondere die Bebaubarkeit dieses Grundstückes zum 27.9.2012 erheblich eingeschränkt gewesen sei und dies einen maßgeblichen Einfluss auf den Verkehrswert dieses Grundstückes zu diesem Stichtag bewirkt habe. Nach Übertragung dieses Grundstückes habe sich die beklagte Partei bemüht eine Umwidmung in Bauland und eine Befreiung von der Belastung der Skiabfahrt zu erlangen.

10.5. Wörtlich wiedergegeben, wurde fortgefahren:

"Bei einer richtigen Bewertung der beiden Tauschobjekte des Tauschvertrages vom 27.9.2012, sohin der xxxx-Alpanteile bzw. der mit diesen Anteilsrechten verbundenen 16 Kuhgräser an der "B.A." in Einlagezahl XY KG D unter Beachtung der mit dem Erwerb dieser Anteilsrechte bzw. Kuhgräser verbundenen wirtschaftlichen und monetären Vorteile für die klagende Partei zum einen und dem Gst. X/5, KG YYYY D zum anderen, jeweils zum Stichtag 27.9.2012 unter Beachtung der tatsächlichen Umstände zu diesem Stichtag ergibt sich, dass die beiden Tauschobjekte in einem Wertverhältnis zueinander stehen, welches keinesfalls die Anfechtung des Tauschvertrages vom 27.9.2012 wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes gemäß § 934 ABGB rechtfertigt. Dem Klagebegehren kommt somit auch aus diesem Grund keine Berechtigung zu."

11. Der Kläger bestritt mit Eingabe vom 25.6.2015 sämtliche Einwendungen des Beklagten. Der Erwerb der Alpanteile (Grasrechte) sei für den Kläger nicht dringlich gewesen und die Ausführungen zum Gutachten der Landwirtschaftskammer seien unzutreffend. Der Beklagte habe bei den Almhütten keine Instandhaltungsarbeiten durchgeführt, sondern seien die Almhütten in baufälligem und grob sanierungsbedürftigem Zustand an den Kläger übergeben worden. Bei der Agrargemeinschaft entscheide die Mehrheit der Stimmen, die sich nach dem Verhältnis der Anteile richten. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages sei die Widmung des Grundstückes im Gemeinderat bereits beschlossen gewesen. Auch sei das Baugrundstück nicht mit einer Schiabfahrt belastet gewesen.

12.1. Der Beklagte führte im Schriftsatz vom 7.8.2015 dazu aus, dass er die Alpanteile nur gegen den Erwerb eines Tauschgrundstückes veräußern habe wollen. Im Zuge von Verhandlungen mit dem vorangehenden potentiellen Tauschpartner hätte ein Grundstück von 800 m² (Baugrund in bester Lage) gegen die Altanteile eingetauscht werden können. Der Bf. habe sich für den Kläger entschieden, weil er zum einen ein Fläche von ca. 1.500 m² eintauschen habe können und zum anderen die Familie des Klägers bereits seit 20 Jahren Pächter der gegenständlichen "Kuhgräser" gewesen sei. Richtig sei, dass der Kläger eine klare Vorstellung über den erzielbaren Quadratmeterpreis der angebotenen Tauschfläche gehabt habe. Zweifellos eröffnete der Erwerb der angebotenen Kuhgräser eine bessere Verhandlungsposition gegenüber den Bergbahnen betreffend Skiabfahrt samt Beschneigung sowie gegenüber der Agrargemeinschaft. Der Beklagte widerspricht der Behauptung, die Almhütten seien in einem schlechten Zustand gewesen und betonte, dass die vordere Hütte (Lalm) 1995 komplett renoviert worden sei und die hintere Hütte (Lalm) vor ca. 30 Jahren von seinem Vater errichtet worden sei. Auch der Kläger vermiete diese Hütten. Der Kläger habe mit einem Wertzuwachs der Almhütten spekuliert. Bereits bei Abschluss des Tauschvertrages seien Verhandlungen über die Skiabfahrt an den Almhütten vorbei im Gange gewesen.

12.2. Am 24.7.2012 seien der Beklagte und der Kläger mit dem Geometer vor Ort gewesen, die Tauschfläche sei festgelegt und mündlich das Tauschgeschäft abgeschlossen worden. Nach Vermessung am 25.7.2012 habe die klagende Partei das Ansuchen auf Umwidmung bei der Gemeinde eingebracht. Nach Vorlage der

rechtskräftigen Flächenwidmungsplanänderung vom 4.1.2013 habe die beklagte Partei um Neuzulassung des Bebauungsplans ersucht. Der Tauschvertrag sei daher bereits am 24.7.2012 rechtsgültig zustande gekommen. Zu diesem Zeitpunkt war allerdings noch unklar, ob die dann angestrebte Widmung und die Änderung des Bebauungsplanes beschlossen werden würde.

12.3. Das vom Kläger herangezogene Gutachten des Sachverständigen Dr. PP vom 23.5.2015 habe für den gegenständlichen Streitfall keine Relevanz. Dies deshalb, weil das Gutachten zwei Jahre nach dem Tausch vom Steuerberater der beklagten Partei in Zusammenhang mit dem Kaufvertrag mit der N in Auftrag gegeben worden sei. Der Gutachter habe *"eine Ex-post-Bewertung des GSt. X/5 mit Blick auf dem im Mai 2014 bestehenden Entwicklungs- und Erschließungsstatus des Grundstückes vorgenommen. Es war der Verdienstlichkeit der beklagten Partei zu verdanken, dass das GSt. X/5 im Mai 2014 in der entwickelten Form vorgelegen ist, welche letztlich zum Kaufvertrag vom 24.6.2014 mit der N zu einem Kaufpreis von EUR 1,526.950,00 geführt hat. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des klagsgegenständlichen Tauschvertrages waren diese Bebauungsmöglichkeiten noch nicht vorhanden bzw. war zu diesem Zeitpunkt (24.7.2012) noch keines Falls gesichert, dass eine derartige Bebauungsmöglichkeit tatsächlich erlangt werden kann."* ... *"Im Ergebnis ist festzuhalten, dass das Gutachten des Sachverständigen vom 23.5.2014 den - hier streitgegenständlich relevanten - Verkehrswert des GSt. X/5 zum Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages nicht richtig darstellt."*

13. In der Folgeeingabe vom 7.8.2015 an das Landesgericht R verwies der Beklagte auf das Schätzwertgutachten des Ing. BM T, in dem die Verkehrswerte der Lalm mit € 335.000 und jener der Malm mit € 177.000 ermittelt worden seien, sowie auf die mit der K Versicherung V.a.G. abgeschlossenen Versicherungen über eine Versicherungssumme von € 200.000 betreffend die Malm und € 250.000 die Lalm, sowie die Haushaltsversicherung von € 50.000.

14. Der Kläger nahm die Klage am 9.10.2015 unter Anspruchsverzicht zurück.

15.1. Das Bundesfinanzgericht ersuchte den Bf. mit Vorhalt vom 27.6.2018 um Vorlage der im Gerichtsverfahren GZ. XXYY erwähnten Unterlagen wie das Schätzwertgutachten des Ing. BM T betreffend die Lalm und Malm, sowie die Versicherungspolizzen der K Versicherung V.a.G. T... (Punkte 1. bis 3.). Der Bf. sollte, da er zum einen das Gutachten der Landwirtschaftskammer für unvollständig und unrichtig erachtete und zum andern die Werte für die Lalm nach diesem Gutachten einen Verkehrswert von € 335.000 und für die Malm € 177.000 betrage, die Lalm und Malm mit € 250.000 und € 200.000 versichert gewesen seien, mitteilen welchen Verkehrswert seine Tauschleistung seiner Meinung nach gehabt habe (Punkt 4.). Gefragt wurde, ob seine Tauschleistung einen Wert von € 816.000 gehabt habe (€ 304.000 laut Gutachten LWK + € 512.000 (Gutachten T)).

15.2. Mit dem am 18.7.2018 eingelangten Schriftsatz wurden dem Bundesfinanzgericht das angeforderte Gutachten (T) und die Versicherungspolizzen übermittelt.

Beigeschlossen waren ebenfalls Fotos der Almhütten, auf denen ersichtlich ist, dass sich diese in einem guten, bewohnbaren Zustand befanden. Wie der Bf. dazu mitteilte, seien die Lalm und Malm um € 1.500,00 im Jahr vermietet gewesen (Punkte 1., 5.-8.).

Einleitend führte der Bf. aus, dass das Zivilverfahren vor Gericht "*streng*" mit seinem Steuerverfahren vor der Finanzbehörde "*zu trennen*" sei. Im Zivilverfahren sei es um die Abwehr der sehr hohen Ausgleichsforderung von Herrn H gegangen, weshalb er Herrn Ing. T mit der Erstellung eines Schätzwertgutachtens beauftragt habe, womit er sich letztlich mit Herrn H auf eine Vergleichszahlung von € 25.000 einigen habe können (Punkt 1.). Den Versicherungswert für die Almhütten habe er sicherlich überhöht angesetzt, weil sich die Prämien zu einer niedrigeren Versicherungssumme kaum unterscheiden (Punkt 3.) würden.

Seiner persönlichen Einschätzung nach sei der Verkehrswert seiner Tauschleistung um ca. € 100.000 höher als das Gutachten der Landwirtschaftskammer anzusetzen. Er würde seine Tauschleistung mit € 400.000 bewerten. Für die Almhütten könne kein Wertzuschlag vorgenommen werden, weil die Hütten bau- und zivilrechtlich nicht gesondert veräußerbar seien und keine Freizeitwohnsitzwidmung bestünde. Den Wertzuschlag sehe er durch die damals beabsichtigte Errichtung der Seilbahn durch die Bergbahn F, womit zukünftig wohl auch eine höhere Dienstbarkeitsentschädigung anfallen werde (Punkt 4.2.).

15.3. Das Bundesfinanzgericht forderte den Bf. insbesondere auf, seine widersprüchlichen Vorbringen im Gerichtsverfahren, wonach die Tauschobjekte ein einem Wertverhältnis zueinander gestanden haben, die keinesfalls eine Anfechtung des Tauschvertrages wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes rechtfertigen würden und das in Auftrag gegebene Gutachten des Dr. PP mit dem Kaufvertrag mit der N in Zusammenhang gestanden und deshalb für den Streitfall Tauschvertrag nicht von Relevanz sei, und sein Vorbringen im Steuerverfahren, wonach aufgrund der Wertunterschiede der Tauschobjekte von einer Schenkung auszugehen sei, aufzuklären und dazu nachvollziehbar Stellung zu beziehen (Punkte 12. und 13.).

15.4. Die Beantwortung dieser Frage reduzierte sich auf folgende wörtlich wiedergegebenen Ausführungen:

"Meiner Ansicht nach klaffen die objektiven Werte (Verkehrswerte) der Tauschobjekte aus folgenden Gründen auseinander:

- Herr H wollte überwiegend aus privaten Gründen (Liebhabergedanke schwingt hier mit) die Mehrheitsrechte an der "B.A." erwerben; er hatte vorher schon Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft "B.A." inne;*
- Herr H war bereits 20 Jahre Pächter der Alm/Gräser meines verstorbenen Vaters auf der "B.A.". Er wusste daher, worauf er sich bei Abschluss des Tauschvertrages einließ;*
- Ein gesonderter Wertzuschlag für die Almhütten (L- und Malm) ist mE nicht gerechtfertigt. Die Mieterlöse sind gering und die Lalm ist mit einem Wohnrecht zu meinen Gunsten belastet (siehe beiliegende Vereinbarung);*
- Vor Abschluss des Tauschvertrages mit Herrn H gab es Gespräche mit einem anderen Interessenten - Herrn U, Landwirt in D. Dabei wäre auch ein Tauschvertrag mit einem*

- baureifen - Grundstück, das einen ähnlichen Wert wie das Baugrundstück Str. in D aufwies, abgeschlossen worden. Der Wert meiner Tauschleistung (Kuhgräser B.A.) wurde bei diesen Gesprächen mit einem ähnlichen Wert gehandelt. Herr H erfuhr von diesen Vorgesprächen, worauf er mich auf unverzüglichen Abschluss des besagten Tauschvertrages drängte.

- Das Gutachten der Landwirtschaftskammer für die Wertfeststellung "B.A." wurde von Herrn H beauftragt.

- Im landwirtschaftlichen Bereich ist der Abschluss derartiger Tauschvertrag mit krassen Wertunterschieden nicht unüblich. Der Einsatz eines Tauschobjektes erfolgt häufig aus "persönlichen" Gründen und stellt nicht immer einen gleichwertigen wirtschaftlichen Ersatz dar;

Wie ich bereits im Pkt. 1. erwähnt habe, wollte ich im Zivilverfahren eine Vertragsaufhebung gem. § 934 ABGB des Tauschvertrages vermeiden, weshalb ich im Gerichtsverfahren diesen Einwand gegenüber dem Gutachten von Dr. PP vorbrachte. Mir war aber bei Abschluss des Tauschvertrages klar, dass aufgrund der Baulandumwidmung das von Herrn H hingeebene Baugrundstück Str. einen weitaus höheren Verkehrswert als mein Tauschobjekt hatte."

16. Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes an den Bf. vom 17.6.2018 und das Antwortschreiben des Bf. samt Beilagen wurden der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 18.7.2018 zur Kenntnis und Stellungnahme bis zum 26.8.2018 übermittelt. Die Abgabenbehörde teilte dem Bundesfinanzgericht am 24.7.2018 mit, gegen den Ansatz eines Verkehrswert von € 400.000 für die Anteile an der B.A. keine Einwände zu haben.

17. Der Bf. erklärte den Erlös aus der Veräußerung seiner xxxx Anteilsrechte an der B.A. in Einlagezahl XY KG D nicht in seiner bei der Abgabenbehörde am 11.3.2014 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2012. Die Abgabenbehörde verfügte aufgrund der Prüfung die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 und unterwarf im neuen Sachbescheid den Substanzgewinn in Höhe von € 301.000 (Wert laut Gutachten LWK € 304.000 abzüglich Grundfreibetrag € 3.900) der Kapitalertragsteuer (25 % - KZ 864). Die diesbezüglichen Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

18. Im Zuge der Veräußerung des Grundstückes X/5 mit Kaufvertrag vom 24.6.2014 ermittelte der Bf. die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 43.622,00 und brachte diesen Betrag am 17.9.2014 (für den Zeitraum 07/14) auf das Steuerkonto zur Einzahlung. Dem Veräußerungserlös von € 1.526.940,00 wurden als Anschaffungskosten der laut Gutachten ausgewiesene Verkehrswert des Grundstückes X/5 in Höhe von € 1,300.000,00, die damit verbundene Grunderwerbsteuer von € 45.500 und Vertragskosten von € 6.950,84 gegenüber gestellt, was einen Veräußerungsgewinn von € 174.489,16 ergab (25 % IE 43.622,29). Bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer ging der Bf. sohin noch von einem entgeltlichem Rechtsgeschäft aus, brachte allerdings in Verkennung der Rechtslage nicht die Anschaffungskosten des hingeebenen Tauschobjektes, der xxxx Anteile an der B.A., in Ansatz. Vielmehr zog der Bf. jenen Verkehrswert als Anschaffungskosten heran,

der aufgrund des von ihm anlässlich des Verkaufs in Auftrag gegebenen Privatgutachtens für das erworbene Grundstückes X/5 ermittelt worden war.

19. In Würdigung der im Zuge des Abgabe- und Beschwerdeverfahrens erstatteten Vorbringen des Bf., der in diesen Verfahren vorgelegten diversen Gutachten sowie den Aussagen der Streitparteien im Zivilprozessverfahren (insbesondere zu Punkt III. 12.2. und 12.3.) und den sich aus dem Bauakt zu Gp. X/5 ergebenden Abläufen (z.B. Umwidmung, Änderung Flächenwidmungsplan, Änderung Bebauungsplan, Baureifmachung, Baubewilligung), sieht das Bundesfinanzgericht keinen Grund, an der Entgeltlichkeit des Tauschvertrages, mit dem das im Beschwerdejahr veräußerte Grundstück X/5 vom Bf. gegen Hingabe der in seinem Eigentum befindlichen xxxx persönlichen bzw. walzenden Anteilsrechte an der "B.A." in Einlagezahl XY KG D, samt den dazugehörigen Almhütten auf der L- und Malm seiner Anteile erworben wurde, zu zweifeln. Auch der Bf. selbst ging bei Einreichung seiner Einkommensteuererklärung von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft aus (siehe Punkt III. 18.). Der Bf. vertrat auch während des gesamten gerichtlichen Verfahrens (4.5.2015 bis 9.10.2015) zu XXYY vehement den Standpunkt, dass die Tauschleistungen adäquat waren und eine Anfechtung des Tauschvertrages unter Berufung auf §§ 934 und 935 ABGB aus diesem Grund unzulässig sei (siehe Punkt III. 10.1., 10.2., 10.5.). Im Gerichtsverfahren räumte der Bf. auch ein, dass das in Auftrag gegebene Gutachten den Verkehrswert des Grundstückes X/5 KG D zum Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages nicht richtig darstellte (siehe Punkt III. 12.3.).

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung die Ausführungen des Bf. im Gerichtsverfahren, dass die Tauschliegenschaften zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses annähernd gleich viel wert waren (siehe Punkt III. 10. und 12.) und dass das in Auftrag gegebene Gutachten im Hinblick auf den unmittelbar anstehenden Verkauf erteilt wurde, in Zweifel zu ziehen. Die Erstellung dieses Gutachtens gerade zu diesem Zeitpunkt erfolgte vermutlich auch unter dem Blickwinkel des im Zuge des Verkaufs entstehenden steuerpflichtigen Veräußerungserlöses.

Tatsache ist, dass das Grundstück X/5 im Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages noch kein baureif gemachtes Grundstück war (siehe Punkt II. 4. und 5., III, 10.3. und 10.4. und Bauakt) und sich wesentlich vom dem am 24.6.2014 verkauften Grundstück X/5 unterschied. Nach Umwidmungen von Freiland in Tourismusgebiet und Rückwidmung von Tourismusgebiet in Freiland (Bauakt), lag ein optimal bebaubares Baugrundstück vor, das der Bf. samt dem darauf bereits baubehördlich bewilligten, äußerst großzügigen geplanten Bauprojekt, das drei exklusive Wohnhäuser mit vier Wohnungen und gemeinsamer Tiefgarage umfasste, um gutes Geld veräußerte.

Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes seine widersprüchlichen Behauptungen zu der Wertigkeit der Tauschleistungen im Gerichtsverfahren einerseits und im Abgaben- und Beschwerdeverfahren andererseits aufzuklären und dazu nachvollziehbar Stellung zu nehmen (siehe Punkt III. 15.3.), blieb der Bf. bei seinen bisherigen im Steuerverfahren aufgestellten Behauptungen. Die in seiner Stellungnahme vom 18.7.2018 einleitende Bemerkung, das Zivilverfahren vor Gericht sei streng von seinem Steuerverfahren vor

der Finanzbehörde zu trennen, greift insofern zu kurz, als es dem Bundesfinanzgericht frei steht, sämtliche für die Lösung der Streitfrage dienlichen Beweismittel heranzuziehen und in freier Überzeugung zu beurteilen und einen bestimmten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen oder nicht.

20. Das Beschwerdevorbringen des Bf., der Tauschpartner Herr J H habe das Grundstück X/5, das aus den in seinem Eigentum stehenden Grundparzellen X/1 und Y/1 gebildet wurde, für das der Gemeinderat der Gemeinde D am 12.9.2012 - also noch vor Abschluss des Tauschvertrages - die Umwidmung in Tourismusgebiet und somit in Bauland beschlossen hatte - in Verkennung der Wertigkeit der dafür erhaltenen xxxx Anteilsrechte an der "B.A." in Einlagezahl XY KG D, samt den dazugehörenden Almhütten auf der L- und Malm, geschenkt haben soll, entbehrt einer jeglichen nachvollziehbaren Grundlage. Vielmehr ist davon auszugehen, dass Herr J H, der selbst Landwirt und sohin Geschäftsmann und Unternehmer ist, der die eingetauschten Anteilsrechte an der B.A. über viele Jahre bereits gepachtet und bewirtschaftet hatte, deren Wert und dessen Relation zum hingegebenen Grundstück genauestens kannte.

Eine vorgelegene Schenkungsabsicht im Zeitpunkt der Erstellung des Tauschvertrages, hätte wohl zum Abschluss eines anderen Rechtsgeschäftes geführt. Gegen eine Schenkungsabsicht spricht ebenfalls zum einen die Eröffnung des Klageverfahrens bei Gericht und zum andern die Beilegung des Streites aufgrund einer Zahlung von lediglich € 25.000,00 des Bf. an Herrn J H, wobei diese Vergleichszahlung überhaupt nicht mit den Wertverhältnissen der Tauschobjekte in Zusammenhang gestanden sei.

21. Im gesamten Abgaben- und Beschwerdeverfahren, wie auch im Gerichtsverfahren Verfahren sind nicht die geringsten Anhaltspunkte dafür hervorgekommen, dass es die Absicht der Vertragsparteien gewesen wäre, ein zumindest teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft abschließen zu wollen oder dass ein solcher Wille ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht worden wäre. Auch der Bf. vertrat in der Beschwerde die Ansicht, dass die Erforschung des subjektiven Willens der Vertragsparteien auf Schwierigkeiten stoße und hat es deshalb schon vorweg unterlassen, diesbezügliche Beweismittel erst überhaupt anzubieten.

Sohin reduziert sich die Behauptung des Bf., es liege ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zwischen den Tauschpartnern vor, auf eine reine Schutzbehauptung, um steuerlich in den Genuss der für "Altvermögen" geltenden Pauschalierungsregel des § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu gelangen.

22. Die Tauschleistung des Bf. ist mit dem Verkehrswert beziehungsweise mit dem gemeinen Wert dem Erlös aus der Veräußerung des Grundstückes X/5 gegenüberzustellen.

Der Bewertung der gleichwertigen Tauschobjekte *"zu Gebühren- und Steuerbemessungszwecken"* (Punkt XI. des Tauschvertrages) mit jeweils einem Verkehrswert von € 150.000 können nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wohl nur steuerschonende Überlegungen beider Vertragsparteien zugrunde gelegen sein.

Der von der Landwirtschaftskammer mittels Gutachten ermittelte Schätzwert der Alpanteile mit € 304.000, erfolgte mit der Anmerkung, dass dies nur einen "Annährungswert" darstelle. Im Beschwerdeverfahren wurde dieser Wertansatz noch als marktkonform erachtet und dessen Heranziehen zur Berechnung des Substanzgewinnes aus der Veräußerung der Alpanteile im Einkommensteuerverfahren 2012 nicht beanstandet.

Im Gerichtsverfahren bemängelte der Bf. dieses Gutachten als unvollständig und unrichtig betreffend die Aussagen zu den Almhütten, da ein Augenschein nicht vorgenommen worden sei. Nach dem Gutachten des Ing. T sollte der Verkehrswert der Almhütten € 512.000 betragen. Über Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes, ob der Wert der B.A. samt den Almhütten € 816.000 betragen habe, teilte der Bf. mit, dass das Gutachten der Landwirtschaftskammer die Almhütten mit umfasst habe. Die direkte Frage, welchen Wert der Bf. seiner erbrachten Leistung in Form der Übergabe der xxxx Anteile an der B.A. samt der L- und Malm nun tatsächlich beimesse, beantwortete der Bf. dahingehend, dass in Anbetracht dessen, dass die Bergbahn F eine Schiabfahrt in unmittelbarer Nähe der Hütten geplant hätte - diese wurde mittlerweile auch geschaffen - und damit eine bessere Vermietbarkeit erzielt werden könne, ein Wertzuschlag ca. € 100.000 berechtigt und der Verkehrswert seiner Leistung mit € 400.000 zu bewerten sei. Die Abgabenbehörde sah keine Veranlassung (Mitteilung vom 24.7.2018) gegen einen Ansatz der Anschaffungskosten mit € 400.000 bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Immobilienertragsteuer Einwände zu erheben.

Sind sich der Beschwerdeführer und die Abgabenbehörde einig, dass den xxxx Anteilen an der B.A. ein gemeiner Wert von € 400.000,00 beigemessen werden kann, stellt das Bundesfinanzgericht diesen außer Streit stehenden Verkehrswert von € 400.000,00 als Anschaffungskosten dem Veräußerungserlös aus Gp. X/5 gegenüber.

23. In den Schriftsätzen 30.9.2015 vom 1.10.2015 vereinbarten die den Kläger und den Beklagten vertretenden Rechtsanwälte, dass der Kläger gegen Bezahlung von € 25.000,00 die Klage bei Gericht (XXYY) zurücknehme und der Beklagte in diesem Verfahren keinen Kostenbestimmungsantrag einbringe. Die Kosten werden von jedem selbst getragen werden.

Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde vertritt das Bundesfinanzgericht die Meinung, dass die Leistung des Bf. an den Kläger in Höhe von € 25.000,00 keine weitere Leistung das Tauschgeschäft aus dem Jahr 2012 betreffend darstellt, sondern der Beilegung des gerichtlichen Verfahrens gedient hat. Das bestätigte auch der steuerliche Vertreter, wenn in der Beschwerde ausgeführt wurde, dass *"die Klagsführung nicht aufgrund der Wertunterschiede zwischen den Gutachtenswerten von € 1,3 Mio und 0,3 Mio"* basiert habe. Auch auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes äußerte sich der Bf. dahingehend, dass es sich um eine Vergleichszahlung im Rahmen des gerichtlichen Klageverfahrens gehandelt habe (Antwortschreiben vom 18.7.2018 zu Frage 1. und 10.).

24. Zu der Frage, ob die geltend gemachten Vertragskosten nur die Kosten für die Berechnung der Immobilienertragsteuer beinhalten oder auch Vertragserrichtungskosten,

teilte der Bf. mit, dass es sich bei den Kosten von € 5.300,84 um die Kosten für die Errichtung des Tauschvertrages durch den Notar handle (Punkt 9.). Kosten für die Berechnung der Immobilienertragsteuer wurden vom Bf. nicht geltend gemacht.

25. Der Bf. bestätigte die von der Abgabenbehörde berücksichtigte Grundbucheintragungsgebühr im Betrag von € 1.650,00 als korrekt.

IV. Rechtslage

1. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988) sind gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 sonstige Einkünfte.

2. Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 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 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 30 Abs. 3 leg. cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 EStG 1988 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern

- um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;

- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

§ 30 Abs. 4 und Abs. 5 EStG 1988 regelt die Besteuerung für jene Fälle, die am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfänglich waren.

3. Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Nach Abs. 2 leg. cit. kann anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

4. § 30b Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 im Falle der Selbstberechnung eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten ist (Immobilien'ertragsteuer). Die Immobilien'ertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

Nach § 30b Abs. 2 EStG 1988 gilt mit der Entrichtung der selbst berechneten Immobilien'ertragsteuer durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 leg. cit. als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Die Abgeltungswirkung der Immobilien'ertragsteuer entfällt im Falle einer späteren Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz.

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

V. Erwägungen

1. Wie sachverhaltsmäßig festgestellt (Punkt II.), ist im gegenständlichen Beschwerdefall vom Vorliegen eines Tauschvertrages und entgeltlichen Rechtsgeschäftes auszugehen. Für das im Jahr 2012 im Tauschwege erworbene und im Beschwerdejahr veräußerte Grundstück hat der Beschwerdeführer seine Anteilsrechte an der *"B.A. in Einlagezahl XY" KG D* mit einem gemeinen Wert von € 400.000,00 abgegeben.

2. Entsprechend der gesetzlichen Regelung im § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 wird der Tausch vom Gedanken der Anschaffung getragen, weshalb sich die Anschaffungskosten beim Tausch nicht aus dem Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes ergeben, sondern aus dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 6 TZ 52). Der gemeine Wert ergibt sich aus § 10 BewG. Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 verweist auf § 6 Z 14 EStG 1988. Nach der geltenden Rechtslage ist nicht zweifelhaft, dass die Ermittlungsvorschriften des § 6 Z 14 EStG 1988 auch für den Grundstückstausch gelten (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 TZ 212).

3. Nach § 30 Abs. 1 letzter Satz EStG ist bei Tauschvorgängen die Bestimmung des § 6 Z 14 EStG anzuwenden. Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde das nunmehr im

Jahr 2014 veräußerte Grundstück im Jahr 2012 gegen Hingabe von xxxx Anteilsrechten an der B.A. in Einlagezahl XY KG D eingetauscht und erworben. Bei Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung dieses Grundstückes sind dem Veräußerungserlös jene Anschaffungskosten gegenüber zu stellen, die der Bf. für den Erwerb des Grundstückes aufwenden musste und das war der gemeine Wert der hingegebenen Anteilsrechte im Zeitpunkt des Tauschvertragsabschlusses.

Der Berechnung der Immobilienertragsteuer stellt sich für diesen Veräußerungsvorgang wie folgt dar:

Kaufpreis N	1,526.940,00
abzüglich Anschaffungskosten (Anteilsrechte)	- 400.000,00
abzüglich bezahlte Grunderwerbsteuer	-45.500,00
abzüglich bezahlte Grundbuchseintragungsgebühr	-1.650,00
abzüglich Vertragskosten Tauschvertrag	-5.300,84
Neuvermögen	1,074.489,16
25 % Immobilienertragsteuer	268.622,29

4. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte (Punkt III.). Bei Vorliegen eines Tauschvertrages ist gemäß § 30 Abs. 1 EStG die gesetzliche Bestimmung des § 6 Z 14 EStG 1988 anzuwenden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2014

Innsbruck, am 20. September 2018

