



# Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn BW, Adr, vertreten durch NOTAR, PLZ STADT, STR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. Oktober 2010 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.\*\*\*, StNr.\*\*\* entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahren vor dem Finanzamt

#### 1.1 elektronische Grunderwerbsteuererklärung

Am 7. Juni 2010 zeigte Notar NOTAR mittels elektronischer Grunderwerbsteuererklärung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen am 31. Mai 2010 zwischen der Z-GmbH (kurz Z) als Veräußerin und Herrn BW (dem nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) als Erwerber verwirklichten grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang (bezeichnet als "Protokoll") um eine Gegenleistung von € 1.000,00 (Meistbot) an. Dieser Rechtsvorgang wurde beim Finanzamt unter ErfNr.\*\*\* erfasst.

#### 1.2. Schriftsatz vom 10.6.2010 - Urkundenvorlage

Mit Schriftsatz vom 10. Juni 2010 übermittelte der Notar dem Finanzamt eine Kopie des zu ErfNr.\*\*\* angezeigten Protokolls über die freiwillige Feilbietung der Liegenschaft EZ\*\* Grundbuch ORT samt Feilbietungsbedingungen und Amtsbestätigung.

Dabei wurde geltend gemacht, dass der dreifache Einheitswert der Liegenschaft € 162.641,79 betrage, die Liegenschaft laut angeschlossenem Gutachten keinen Verkehrswert aufweise. Gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 sei somit der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Punkt V. der Feilbietungsbedingungen hat auszugsweise folgenden Inhalt:

**"V. Beschaffenheit des Kaufgegenstandes**

*Die Bieter erklären, die kaufgegenständliche Liegenschaft eingehend besichtigt und für ihre Zwecke als geeignet befunden zu haben. Sie erklären weiters, sich über das Ausmaß, die Beschaffenheit und den Zustand der kaufgegenständlichen Liegenschaft informiert zu haben, so dass von der Verkäuferin diesbezüglich keine wie immer geartete Haftung übernommen wird. Die Bieter erklären auch, sich mit den Widmungen und den Bebauungsbestimmungen bekannt gemacht zu haben.*

*Die Verkäuferin hat den Bieter sämtliche ihr bekannten Informationen über Nutzungs-, Leitungs- und sonstige Rechte Dritter offengelegt und insbesondere auf die grundbürgerlichen Dienstbarkeiten hingewiesen, Sie sagt zu, dass ihr darüber hinaus keine außerbürgerlichen Lasten oder Verpflichtungen bekannt sind.*

*Die Marktgemeinde MARKTGEMEINDE hat auf der Liegenschaft einen Radwanderweg errichtet und ist für diesen Zweck aufgrund der Benützungsvereinbarung vom 17.12.2008 zur prekaristischen Nutzung eines ca. drei Meter breiten Grundstückstreifens berechtigt. Diese prekaristische Nutzung wurde der Marktgemeinde MARKTGEMEINDE nur auf jederzeitigen Widerruf gestattet und kann vom jeweiligen Eigentümer der Liegenschaft jederzeit widerrufen werden.*

*Die Liegenschaft ist als Bauland – Industriegebiet gewidmet.*

*Ende der 1950iger Jahre wurde dem seinerzeitigen Eigentümer der Liegenschaft, der Firma X, die Bewilligung zur Ablagerung von Schuttmaterial auf der zum Verkauf stehenden Liegenschaft seitens der Behörde erteilt. Ein im Auftrag der Y Immobilien Projektentwicklungsgesellschaft mbH von der Dr. NN ZT GmbH erstelltes Bodengutachten sowie eine Untersuchung des Grundwassers haben ergeben, dass die vorgefundenen Materialien keine Entsorgungsverpflichtung auslösen. Ebenso haben nach dieser Untersuchung die Ablagerungen im Zustrom der FLUSS keine negativen Auswirkungen auf das Grundwasser, somit ist aus heutiger Sicht kein weiterer Handlungsbedarf für den Grundeigentümer gegeben. Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Verkäuferin auf Grund der den Bieter offengelegten Vornutzung – unter anderem wurde eine Bewilligung zur Ablagerung von Schuttmaterial seitens der Behörde erteilt – nicht ausschließen kann, dass sich im Boden der Liegenschaft Altstoffe, verunreinigte Materialien oder kontaminiertes Erdreich befindet. Die Verkäuferin hat den Bieter die genannten Gutachten offengelegt und die Bieter erklären, sich auch durch eigene Überprüfung über den tatsächlichen Zustand der Liegenschaft informiert zu haben. Dieser Zustand ist in die Bewertung der Liegenschaft eingeflossen. Der Ersteher bestätigt daher, dass er die Liegenschaft in ihrem vorliegenden Zustand erwirbt und dass diese für den von ihm vorgesehenen Nutzungszweck geeignet ist. Der Ersteher verzichtet ausdrücklich und immerwährend auf die Geltendmachung von Gewährleitungs- oder Schadenersatzansprüchen im Zusammenhang mit einer eventuellen Kontaminierung der Liegenschaft.*

.....

*Die Verkäuferin weist weiters darauf hin, dass die Liegenschaft zumindest teilweise im Hochwasserabflussgebiet entlang der FLUSS liegt und die betroffenen Grundstücke teilweise vom HQ30 und HQ100 betroffen sind.*

Im Grundbuch ist die Größe der Liegenschaft mit insgesamt 27.665 m<sup>2</sup> (...) angegeben.

Die Bieter erklären, sich auch eingehend über die Widmung der Liegenschaft und die für die Liegenschaft geltenden Hochwasserschutzbestimmungen und sonstige für die Bebaubarkeit und Nutzung bestehenden und zu erwartenden Vorschriften und Regelungen informiert zu haben. Auch diese Umstände sind in die Bewertung eingeflossen. Von der Verkäuferin werden daher keine Zusagen über eine mögliche zulässige Nutzung oder Bebaubarkeit der Liegenschaft abgegeben.

Soweit in diesem Kaufvertrag nicht ausdrücklich etwas Abweichendes geregelt ist, übernimmt die Verkäuferin keine Gewährleistung und macht keine Zusagen hinsichtlich der Ausmaße, der Beschaffenheit, des Zustandes oder der Nutzbarkeit des Vertragsgegenstandes. Der Ersteher übernimmt die Liegenschaft wie sie liegt und steht und verzichtet ausdrücklich auf die Geltendmachung irgendwelcher Ansprüche wegen allfälliger Sachmängel des Kaufgegenstandes."

Das dem Schriftsatz angeschlossene Gutachten des Sachverständigen Dipl.Ing.\*\*\* vom 18. November 2007 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

**1 Auftraggeber:**

KONZERNMUTTER

...

**2 Zusammenfassung:**

Der Verkehrswert der Liegenschaft ist € 0,--. Risiken iHv. E 2.507.480,-- können durch den Wert der Liegenschaft nicht gedeckt werden.

**3 Inhaltsverzeichnis**

....

**4 Auftrag:**

**4.1. Gegenstand des Gutachtens**

Der Verkehrswert der Liegenschaft \*\*\*\*Straße ORT ... soll bestimmt werden. Die Verwendung erfolgt für interne Zwecke des Auftraggebers.

**4.2. Zur Verfügung gestellte Unterlagen:**

Grundbuchsatz vom 05.06.2007

Gutachten Dipl.Ing Dr. NN GZ \*\*\*\*\* vom 11.07.2007 1 Seite (Anlage 1)

**4.3 Erarbeitete Unterlagen:**

Lokalaugenschein am 13.07.2007

**4.4. Stichtag der Verkehrswertermittlung:**

13.07.2007

**5. Befund**

**5.1. Grundbuchsdaten:**

**A-Blatt:**

Die Grundstücke mit einer Fläche von 27.655 m<sup>2</sup> sind als landwirtschaftliche Fläche gewidmet.

**B-Blatt:**

Alleineigentümerin:

Y Projektentwicklungsgesellschaft m.b.H.

...

**C-Blatt:**

Dienstbarkeit Zufahrt, Wasserentnahme, Leitungsführung Strom

Im Grundbuch ist nicht eingetragen, dass ein ca. 5m breiter Streifen entlang der FLUSS für den Radweg abgetreten wurden.

**5.2. Lage, Aufschließung und Infrastruktur**

Das Grundstück liegt zwischen der \*\*\*\* Linie (ÖBB Strecke A-B) und der FLUSS. Das Gebiet ist teilweise Überschwemmungsraum der FLUSS und wurde früher als Abraumdeponie genutzt, die Schütt Höhe wird durch die Auftraggeberin mit ca. 1,5 m angegeben und wurde bis dato nicht saniert. Das beigestellte Gutachten weist auf Dekontaminierungskosten hin.

Das Grundstück wird mittels eines Bahnüberganges über die \*\*\*\* Linie von der \*\*\*\* Straße her erschlossen. Dieser Übergang ist nicht gesichert und daher sehr gefahrenträchtig.

Um das Grundstück befinden sich Natura 2000 Gebiete.

Das Grundstück ist mit Wasser und Strom erschlossen.

**5.3. Photodokumentation:**

[Es folgen insgesamt 16 Fotos]

**5.4: Mietverhältnisse:**

keine

**6. Verkehrswertermittlung****6.1. Verkehrswert:**

Da es sich bei der Immobilie um eine unbebaute landwirtschaftliche Liegenschaft handelt kann für die Verkehrswertermittlung nur der Vergleichsweite herangezogen werden, anfallende Abbruchkosten und Aufwendungen für Dekontaminierungen sind in Abzug zu bringen.

Durch die Lage und die nicht änderbare Nutzung setzt der Verfasser einen Wert von €/m<sup>2</sup> 1,80 an. Somit beläuft sich der Wert auf € 49.779,-- für die Dienstbarkeiten wird ein Abschlag in Höhe von € 5.500-- in Ansatz gebracht, somit beläuft sich die Zwischensumme auf € 44.279,--

der Streifen für den Radweg wird mit € 1.750,-- in Abzug gebracht.

Somit beläuft sich der Verkehrswert der Liegenschaft ohne Berücksichtigung der Kontamination auf € 42.592,--

Wenn davon die Dekontaminierungskosten lt. Gutachten Dr. NN iHv € 2.550.000,00 in Abzug gebracht werden ergibt sich ein negativer Rechenwert von € -2.507.408,--

Somit ergibt sich, dass diese Liegenschaft keinen Verkehrswert hat."

Im Anhang des Gutachtens befindet sich ein an die Y Immobilien Projektentwicklungs

Ges.m.b.H Schreiben der Dr. NN ZT GmbH vom 11. Juli 2007 mit der Bezeichnung

"Stellungnahme" und der GZ. \*\*\*\*\* mit folgendem Inhalt:

*"Betreff: Liegenschaft in ORT EZ\*\*, Grdst. \*\*1 und \*\*2*

*Unter der Annahme, dass auf 20.000m<sup>2</sup> des 27.000m<sup>2</sup> großen Grundstückes die Anschüttung der Qualität "Reststoffdeponie" in einer mittleren Mächtigkeit von 1,5m vorliegt, ergeben sich unter der Annahme einer Materialdichte von 1,70/m<sup>3</sup> ca. 2,55t pro Quadratmeter und somit 51.000t Aushubmaterial der Qualität "Reststoffdeponie".*

*Unter Zugrundelegung eines Entsorgungspreises von 50€/t ergeben sich somit Entsorgungskosten von 2.550.000€ inkl. Altlastensanierungsabgabe."*

### **1.3 Grunderwerbsteuerbescheid**

Mit Bescheid vom 11. Oktober 2010 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. die Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Erwerbsvorgang mit € 5.692,46 (3,5 % vom Wert der Grundstücke von € 162.641,79) fest. Dabei wurde vom Finanzamt als Wert der Grundstücke der dreifache Einheitswert angesetzt.

### **1.4. Berufung**

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die Aufhebung des Bescheides beantragt, da der für die Steuer maßgebliche Wert lediglich € 1.000,00 betrage (§ 3 (1) Z 1 GrEStG). Gerügt wurde, dass das Finanzamt das vorgelegte Gutachten bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht berücksichtigt habe. Laut diesem Gutachten weise die ersteigerte Liegenschaft keinen Verkehrswert auf, weshalb gemäß § 6 (1) lit. b GrEStG der nachgewiesene gemeine Wert (= das Meistbot von € 1.000,00) für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgebend sei.

### **1.5. Berufungsvorentscheidung**

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Laut Feilbietungsbedingungen vom 29.4.2010 Seite 3 ist die Liegenschaft als Bauland Industriegebiet gewidmet. Auch von der Bewertungsstelle des Finanzamtes STADT wurde das Grundstück als unbebautes Grundstück Betriebsgrundstück zur Ablagerung von Schuttmaterial bewertet.*

*Auch laut Feilbietungsbedingungen besteht eine Bewilligung zur Ablagerung von Schuttmaterial, wobei keine Entsorgungsverpflichtung besteht.*

*Der Einheitswertberechnung wurde 1974 ein Wert von 520/m<sup>2</sup> zugrunde gelegt. Das Schätzungsgutachten geht hingegen von einer landwirtschaftlichen Fläche aus.*

*Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 1 GrEStG ist Bemessungsgrundlage, wenn die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes, die Steuer vom Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert) zu berechnen. Da der vorgelegten Verkehrswertermittlung nicht gefolgt werden kann ist § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG nicht anzuwenden."*

### **1.6. Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. ergänzend aus, dass die Verkäuferin eine 99%ige Tochter von KONZERNMUTTER sei, deren wesentlicher Geschäftszweig das Halten und Veräußern von nicht mehr betriebsnotwendigem

Anlagevermögen sei. Zur Bestimmung eines angemessenen Kaufpreises habe die Verkäuferin das der Berufung zugrundeliegende Gutachten des Ingenieurkonsulenten für Bauingenieurswesen Dipl.Ing.\*\*\* in Auftrag gegeben.

Der Verkäuferin sei es durch zwei Jahre hindurch nicht gelungen, einen Käufer zu finden, was nicht zuletzt an den im vorbezeichneten Gutachten vom 18.11.2007 mit € 2.507.408,00 bezifferten Risiken liege. Nach zwei Jahren frustrierter Verkaufsbemühungen habe sich die Verkäuferin zur Durchführung einer freiwilligen Feilbietung entschlossen und das geringste Gebot mit € 1.000,00 festgesetzt, da ein höherer Erlös realistischerweise nicht zu erwarten gewesen sei.

Nicht einmal die Gemeinde MARKTGEMEINDE, deren Radweg über das Vertragsobjekt verlaufe, sei bereit gewesen dieses zu vernünftigen Konditionen zu erwerben, obgleich doch bekannt sei, dass Gebietskörperschaften beim Umgang mit öffentlichen Mitteln nicht immer sorgfältig agieren.

Beim Versteigerungstermin sei lediglich der Ersteigerer BW erschienen, dem das Feilbietungsobjekt um das Meistbot von € 1.000,00 (geringstes Gebot) zugeschlagen worden sei.

Die von der Behörde in der Berufungsvorentscheidung vom 2. Mai 2011 angeführte Widmung des Feilbietungsobjektes und dessen Bewertung durch das Lagefinanzamt im Jahr 1974 (!!!) seien für den Verkehrswert der Liegenschaft nicht maßgeblich, da bei der Festsetzung des Einheitswertes nicht berücksichtigt worden sei, dass

- a) das Vertragsobjekt sich im Hochwasserabflussgebiet der FLUSS befindet (derartige Kataster seien im Jahr 1974 noch nicht geführt worden)
- b) der Liegenschaftseigentümer aufgrund der Bestimmungen des § 74 Abfallwirtschaftsgesetz und § 17 Altlastensanierungsgesetz subsidiär zur Entsorgung der auf dem Vertragsobjekt deponierten und stark kontaminierten Ablagerungen herangezogen werden könne.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung, wonach keine Entsorgungsverpflichtung bestünde, sei schlichtweg falsch und zeuge von mangelnder Gesetzeskenntnis.

Vielmehr sei auf das vom Veräußerer bereitgestellte Schätzungsgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Dipl.Ing.\*\*\* zu vertrauen, der den Verkehrswert der Liegenschaft im Jahr 2007 mit der gebotenen Sorgfalt ermittelt habe.

Die Fakten, nämlich der durch zwei Jahre hindurch unmögliche Verkauf zu einem € 1.000,00 übersteigenden Preis und das nicht vorhandene Interesse bei der Freiwilligen Feilbietung seien wohl der beste Beweis dafür, dass das Schätzungsgutachten des Verkäufers den Wert der Liegenschaft richtig wiedergebe.

Die Behörde habe sich mit dem Schätzungsgutachten nicht hinreichend auseinandergesetzt

und habe nicht begründen können, dass das Gutachten hinsichtlich seines Aufbaues und der gezogenen Schlüsse fehlerhaft sei. Die Feststellung, dass bei der Einheitswertberechnung im Jahr 1974, als weder das Abfallwirtschafts- noch das Altlastensanierungsgesetz dem Rechtsbestand angehörten, ein Einheitswert von S 20,-- pro m<sup>2</sup> zugrunde gelegt wurden, sei wohl keine hinreichende Begründung.

Sollte das Vertragsobjekt tatsächlich den von der Behörde angegebenen Wert haben, so möge die Behörde eine Käufer namhaft machen, der bereit sei, diesen Preis zu bezahlen. Der Bw. werde gerne zu diesem Kaufpreis veräußern und auch die dann anfallende Einkommensteuer auf den Spekulationsgewinn bezahlen.

### **3. Verfahren vor dem UFS**

Vom UFS wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt ErfNr.\*\*\*, des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in den Einheitswertakt EWAZ\*\*\*\*-2-\*\*\*\* des Finanzamtes \*\* STADT samt Abfragen im elektronischen Abgabeninformationssystem des Bundes zu den genannten Geschäftszahlen, durch Abfragen im Grundbuch zur EZ\*\* Grundbuch\*\*\*\* und im Firmenbuch zu FN FN\*\*\*\*\*d und FN\*\*\*\*k (samt Einsicht in die elektronische Urkundesammlung) und in den Verdachtsflächenkataster des Umweltbundesamtes.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

##### **1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Liegenschaft EZ\*\* Grundbuch\*\*\*\* ORT, bestehend aus den Grundstücken Nr. \*\*1 und \*\*2, weist eine Gesamtfläche von 27.655 m<sup>2</sup> auf.

Die unbebaute Liegenschaft ist als Bauland – Industriegebiet gewidmet.

Die Liegenschaft befindet sich teilweise im Hochwasserabflussgebiet entlang der FLUSS und sind die betroffenen Grundstücksteile nicht für eine Bebauung geeignet, da sie sich im Abflussbereich eines statistisch durchschnittlich einmal in dreißig Jahren bzw. einmal in 100 Jahren auftretenden Hochwassers („HQ30“ und „HQ100“) befinden.

Das Finanzamt STADT hat die Liegenschaft bei der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1973 als unbebautes Grundstück/Betriebsgrundstück bewertet und mit Bescheid vom 19. September 1973 zu EWAZ \*\*\*\*-2-\*\*\*\* den Einheitswert mit S 553.000,00 festgestellt. Dabei ging das Finanzamt von einem Bodenwert von S 20,00 pro m<sup>2</sup> aus. Mit Bescheid vom 30. März 1983 stellte das Finanzamt STADT den gemäß Abgabenänderungsgesetz 1982 um 35% erhöhten Einheitswert zum 1. Jänner 1983 für die gegenständliche Liegenschaft mit S 746.000,00 (das

entspricht € 54.213,93) fest. Seit dem ist keine Art- oder Wertfortschreibung erfolgt. Es wurde bis dato auch kein Antrag auf Art- oder Wertfortschreibung beim Lagefinanzamt eingebbracht.

Die Liegenschaft ist am 13. Jänner 1958 von der X-KG (einer Rechtsvorgängerin der X-GmbH, kurz X) zu einem Kaufpreis von S 140.000,00 erworben worden. Damals befand sich östlich der gegenständlichen Liegenschaft das Fabriksgebäude der X und wurde der X Ende der 1950iger Jahre die Bewilligung zur Ablagerung von Schuttmaterial auf der gegenständlichen Liegenschaft seitens der Behörde erteilt. Die Liegenschaft diente über Jahrzehnte hauptsächlich zum Ablagern von Schutt und Abfallmaterial des Betriebes der X.

Mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2004 samt Nachtrag vom 1. Dezember 2004 verkaufte die X die Liegenschaft an die Y Immobilien ProjektentwicklungsgmbH (FN\*\*\*\*\*d) um einen Kaufpreis von rund € 45.000,00..

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 3. Juni 2008 wurde die Y Immobilien ProjektentwicklungsgmbH (FN\*\*\*\*\*d) mit der Z-GmbH (FN\*\*\*\*k) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die Z-GmbH ist eine 99%-ige Tochtergesellschaft der KONZERNMUTTER.

Auf Grundlage einer Nutzungsvereinbarung vom 17. Dezember 2008 errichtete die Marktgemeinde MARKTGEMEINDE auf der Liegenschaft einen Radwanderweg, wobei die Nutzung eines ca. drei Meter breiten Grundstückstreifens prekaristisch gegen jederzeitigen Widerruf gestattet wurde.

Am 31. Mai 2010 fand in der Kanzlei des öffentlichen Notars NOTAR die freiwillige Feilbietung der Liegenschaft statt. Die Feilbietung war durch Einschaltung in der Ediktsdatei am 6. Mai 2010 kundgemacht worden. Als einziger Bieter erschien der Bw. und wurde diesem die Liegenschaft um das Meistbot von € 1.000,00 zugeschlagen.

Durch Unterzeichnung des Protokolls über die Feilbietung samt Feilbietungsbedingungen übernahm der Bw. die ob der Liegenschaft grundbürgerlich eingetragenen Dienstbarkeiten (dabei handelt es sich um

1. Dienstbarkeit der Duldung der Zufahrt und des sonstigen Zugangs;
2. Dienstbarkeit der Duldung der Wasserentnahme, der Führung von Wasserleitungen und der Errichtung von Brunnen;
3. Dienstbarkeit der Duldung der Führung von Stromleitungen – alle eingeräumt mit Nachtrag zum Kaufvertrag vom 1. Dezember 2004) sowie die in Punkt IV der Feilbietungsbedingungen angeführten außerbürgerlichen Belastungen (Radweg) ohne Anrechnung auf das Meistbot.

Die Z übernahm gegenüber dem Bw. keine wie immer geartete Haftung für die Beschaffenheit und den Zustand der Liegenschaft. Sie sagte jedoch zu, dass ihr neben den offengelegten Nutzungs-, Leitungs- und sonstigen Rechten Dritter keine außerbücherlichen Lasten oder Verpflichtungen bekannt sind.

Der Bw. verzichtete ausdrücklich und immerwährend auf die Geltendmachung von Gewährleitungs- oder Schadenersatzansprüchen im Zusammenhang mit einer eventuellen Kontaminierung der Liegenschaft. Nach den Ausführungen in Punkt V. der Feilbietungsbedingungen lösen die vorgefundenen Materialien keine Entsorgungsverpflichtung aus und haben die Ablagerungen im Zustrom der FLUSS keine negativen Auswirkungen auf das Grundwasser und war im Zeitpunkt der freiwilligen Feilbietung am 31. Mai 2010 kein weiterer Handlungsbedarf für den Grundeigentümer gegeben. Auf Grund der dem Bw. offengelegten Vornutzung der Liegenschaft konnte die Z nicht ausschließen, dass sich im Boden der Liegenschaft Altstoffe, verunreinigte Materialien oder kontaminiertes Erdreich befindet. Die Unsicherheiten über den tatsächlichen Zustand sind in die von der Verkäuferin vorgenommene Bewertung der Liegenschaft und die Festlegung der Höhe des geringsten Gebotes eingeflossen.

Nach Punkt XI. der Feilbietungsbedingungen trägt der Ersteher sämtliche mit der Durchführung des Versteigerungsverfahrens verbundenen Kosten, insbesondere die Kosten des Notars NOTAR, die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr.

Im Jahresabschluss der Z-GmbH zum 30. September 2010 werden sonstige betriebliche Erträge ausgewiesen und wird dazu in der Beilage III/8 erläutert, dass diese im Wesentlichen den Ertrag aus der Auflösung der "*Rückstellung Haftung Grundstück ORT (EUR 1.127.000,00)*" betreffen.

Im Jahr 2007 wurden die Kosten der Entsorgung von 51.000 Tonnen Aushubmaterial der Qualität "Reststoffdeponie" von einem Sachverständigen gegenüber der Verkäuferin mit € 2.550.000,00 beziffert.

In dem vom Umweltbundesamt geführten Verdachtsflächenkataster wurde die gegenständliche Liegenschaft bis dato nicht aufgenommen.

Es kann nicht festgestellt werden, welche konkreten Altstoffe oder verunreinigte Materialien und in welchen Mengen sich am 31. Mai 2010 im Boden der Liegenschaft befunden haben und in welchem Ausmaß das Erdreich der Liegenschaft tatsächlich kontaminiert war. Eine Sanierung ist bis dato nicht erfolgt.

Der Verkehrswert der Liegenschaft betrug zum 31. Mai 2010 nicht Euro Null. Es kann nicht festgestellt werden, welchen Verkehrswert die Liegenschaft tatsächlich aufwies.

## **2. Beweiswürdigung:**

Die getroffenen positiven Feststellungen gründen sich auf die vom Bw. vorgelegten Unterlagen sowie die vom UFS eingesehenen Beweismittel.

Weder dem Finanzamt noch dem unabhängigen Finanzsenat wurden von der Bw. Beweismittel vorgelegt, die darüber Aufschluss geben, welche konkreten Altstoffe oder verunreinigte Materialien und in welchen Mengen sich am 31. Mai 2010 tatsächlich auf der Liegenschaft befunden haben und in welchem Ausmaß das Erdreich der Liegenschaft tatsächlich kontaminiert war. Es wurde vom Bw. auch kein dahingehendes Vorbringen erstattet. In Punkt V. der Feilbietungsbedingungen wird nur darauf hingewiesen, dass die Verkäuferin "nicht ausschließen kann", dass sich im Boden der Liegenschaft Altstoffe, verunreinigte Materialien oder kontaminiertes Erdreich befindet bzw. ist nur von einer "eventuellen" Kontaminierung die Rede. In den Feilbietungen wird sogar dezidiert festgehalten, dass die vorgefundenen Materialien "keine Entsorgungsverpflichtung auslösen" und dass "aus heutiger Sicht kein Handlungsbedarf für den Grundeigentümer" gegeben ist. Das in den Feilbietungsbedingungen erwähnte Bodengutachten wurde den Abgabenbehörden ebenso wenig vorgelegt, wie die erwähnten Unterlagen über die Untersuchung des Grundwassers. Die lediglich aus einem Blatt Papier bestehende "Stellungnahme" der Dr. NN ZT GmbH vom 11. Juli 2007 mit der GZ. \*\*\*\*\* enthält zweimal (darunter gleich im Einleitungssatz) die Wortfolge "unter der Annahme" und wird darin nicht dargelegt durch wessen Angaben oder die Aufnahme welcher Befunde etc. es zu den genannten Prämissen gekommen ist. Diese "Stellungnahme" gibt daher lediglich darüber Aufschluss, mit welchem Betrag die Entsorgungskosten für 51.000 Tonnen Aushubmaterial mit der Qualität "Reststoffdeponie" im Jahr 2007 von einem Sachverständigen beziffert wurden. Mit dieser "Stellungnahme" wird allerdings nicht unter Beweis gestellt, wie viel Aushubmaterial bzw. mit welcher Qualität tatsächlich zum Zeitpunkt der freiwilligen Feilbietung vorhanden war.

Der Verkehrswertermittlung mit Euro Null wird nicht gefolgt, weil das Gutachten des Herrn Dipl.Ing.\*\*\* vom 18. November 2007 in mehrerer Hinsicht unschlüssig ist. Wie bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aufgezeigt, geht der Gutachter von einer Widmung der Grundstücke als landwirtschaftliche Fläche aus, obwohl die Grundstücke die Widmung "Bauland Industriegebiet" aufweisen. Darauf aufbauend werden als Vergleichswert unbebaute landwirtschaftliche Liegenschaften herangezogen und so ein Wert der Liegenschaft (ohne Berücksichtigung der Belastungen und der Dekontaminierungskosten) von € 49.779,00 ermittelt. Dabei wird vom Sachverständigen nicht angeführt, auf Grund welcher Quellen er zu

den Vergleichspreisen gelangt ist. Die "Schütthöhe" von 1,5 m wurde vom Gutachter ausdrücklich aus den Angaben der Auftraggeberin (der KONZERNMUTTER) übernommen und enthält das Gutachten kein Hinweis darauf, dass der Sachverständige eine eigenständige Befundaufnahme über die "allfällige" Kontaminierung durchgeführt hätte. In der Zusammenfassung ist auch lediglich von "Risiken" die Rede und werden im Ergebnis diese "Risiken" mit der Höhe der Entsorgungskosten bewertet. Es ist daher der Bw. nicht gelungen einen Beweis dafür zu erbringen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft zum 31. Mai 2010 Euro Null betrug. Anhand der vorliegenden Beweismittel ist es nicht möglich eine Feststellung über die tatsächliche Höhe des Verkehrswertes der Liegenschaft zu treffen.

### **3. Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008 (BGBl. I 2008/85) ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu bemessen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

#### **3.1 Zur Höhe der Gegenleistung**

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung ua.

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen, ...

4. beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren

das Meistbot einschließlich der Rechte, die nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen bleiben, und der Beträge, um die der Ersteheher bei einem Überbot sein Meistbot erhöht. An die Stelle des Meistbotes tritt das Überbot, wenn der Zuschlag dem Überbieter erteilt wird,

5. bei der Übernahme auf Grund eines Übernahmsanerbietens

der Übernahmspreis einschließlich der Rechte, die der Übernehmer ohne Anrechnung auf den Preis übernimmt, und der Kosten des Versteigerungsverfahrens.

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Der Begriff der "Gegenleistung" im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der sowohl über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht, als auch durch verwandte Begriffe in anderen Steuerrechtsgebieten nicht vorgeprägt wird. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 4 zu § 5 GrEStG).

Die freiwillige Versteigerung gilt als rechtsgeschäftlicher Erwerb, für den die Grunderwerbsteuer nicht nach den Bestimmungen für den Zuschlag in der Zwangsversteigerung, sondern nach den Bestimmungen für Rechtsgeschäfte (§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG) zu berechnen ist (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG, RZ 211 zu § 5).

Die freiwillige Feilbietung obliegt sei 1. Jänner 2009 den Notaren (vgl §§ 87a NotO idF BGBI I 2008/68).

Der Eigentümer und die Bieter haben vor der Versteigerung die Feilbietungsbedingungen zu unterfertigen. In den Feilbietungsbedingungen ist die Verteilung und Verwendung des Meistbots unter Berücksichtigung allfälliger Lasten sowie deren Übernahme oder Lastenfreistellung anzugeben. Die Kosten der freiwilligen Feilbietung trägt der Eigentümer. Eine Bestimmung in den Feilbietungsbedingungen über deren Ersatz durch den Meistbieter ist zulässig. Bei der freiwilligen Feilbietung ist Gegenleitung das Meistbot zuzüglich nach Feilbietungsbedingungen allfällig zu übernehmende Belastungen (vgl. Fellner, aaO, RZ 131e und Rz 131f zu § 5 unter Hinweis auf BMF 4.8.2010, 010206/0169-VI/5/2010).

Im gegenständlichen Fall verpflichtet sich der Bw. zusätzlich zum Meistbot sämtliche mit der Durchführung des Versteigerungsverfahrens verbundenen Kosten, insbesondere die Kosten des Notars NOTAR, zu tragen (siehe Punkt XI. der Feilbietungsbedingungen), und stellt dieser Kostenersatz einen Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung dar.

Weiters übernahm der Bw. mehrere grundbücherliche Dienstbarkeiten sowie die außerbücherliche Belastung des Radweges ohne Anrechnung auf das Meistbot (siehe Punkt IV. der Feilbietungsbedingungen).

Dauernde Lasten, zu denen insbesondere Grunddienstbarkeiten, wie etwa Wasserbezugs- und Geh- und Fahrrechte, zählen, sind nur dann der Bemessungsgrundlage zuzurechnen, wenn sie beim Verkauf des Grundstückes gegenüber dem Veräußerer neu begründet werden, nicht aber, wenn solche Lasten bereits auf dem Grundstück ruhten und vom Käufer mitübernommen werden. Als dauernde Lasten sind solche Lasten anzusehen, mit deren

Wegfall der Eigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann, sodass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr mit Grundstücken als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstückes empfunden werden. Eine solche dauernde Last braucht nicht öffentlich-rechtlicher Art zu sein. Auch privat-rechtliche Belastungen sind als dauernde Lasten iS des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 anzusehen (vgl VwGH 15.3.2001, 99/16/0312).

Im gegenständlichen Fall erhöht daher die Übernahme der ob der Liegenschaft bereits grundbürgerlich eingetragenen Dienstbarkeiten (Dienstbarkeit der Duldung der Zufahrt und des sonstigen Zugangs; Dienstbarkeit der Duldung der Wasserentnahme, der Führung von Wasserleitungen und der Errichtung von Brunnen; Dienstbarkeit der Duldung der Führung von Stromleitungen) nicht die Gegenleistung.

Die weiters zu übernehmende außerbürgerliche Belastung durch den Radweg kann vom Bw. jederzeit widerrufen werden, weshalb es sich hierbei um keine dauernde Last handelt. Das der Marktgemeinde MARKTGEMEINDE auf unbestimmte Zeit eingeräumte Recht auf Nutzung von Teilen der Liegenschaft wäre daher entsprechend zu bewerten und bei der Bestimmung der Gegenleistung zu berücksichtigen.

Bei Vereinbarung eines bloß symbolischen Kaufpreises ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Erwarb die Beschwerdeführerin bücherlich belastete Grundstücke (mit Einheitswerten in Höhe von S 3,979.666,60) um den Kaufpreis von S 1,-, und hatte der Verkäufer keinerlei Verpflichtung übernommen, für die Erfüllung der Hypothekarschuld zu sorgen, so schloss die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Annahme aus, die Gegenleistung habe nur S 1,- betragen. Vielmehr bestand die Gegenleistung auch aus jenen Bemühungen, die die Beschwerdeführerin aufwenden musste, damit sie die Grundstücke einer wirtschaftlich sinnvollen Verwertung zuführen konnte. Ist unbekannt und nicht feststellbar, wie hoch die Leistungen sein werden, hat die Behörde § 4 Abs.2 GrEStG heranzuziehen, wonach die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist (vgl. VwGH 20.8.1998, 95/16/0334)

Im gegenständlichen Fall wurde das geringste Gebot mit € 1.000,00 festgelegt. Diesem Betrag kommt bei einer zu einem international tätigen Konzern wie der KONZERNMUTTER gehörenden Verkäuferin nur ein symbolischer Wert zu und ist wirtschaftlich nur durch die Befreiung der Verkäuferin von jenen Risiken, die sich aus einer "eventuellen" Kontaminierung der Liegenschaft ergeben, erklärbar. Wie vom Bw. im Vorlageantrag ausgeführt wurde, kann der Liegenschaftseigentümer aufgrund der Bestimmungen des § 74 Abfallwirtschaftsgesetz und § 17 Altlastensanierungsgesetz subsidiär zur Entsorgung von kontaminierten Ablagerungen herangezogen werden. Durch den im Punkt V. der Feilbietungsbedingungen aufgenommenen Ausschluss von Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen aus einer

"eventuelle" Kontaminierung der Liegenschaft wurde die Verkäuferin von jenen subsidiären Verpflichtungen, die den jeweiligen Liegenschaftseigentümer treffen, befreit. Damit im Einklang steht, dass die Verkäuferin für die möglicherweise drohende Haftung eine Rückstellung in Höhe von € 1.127.000,00 in ihre Bücher eingestellt hatte, die sie nach der freiwilligen Feilbietung aufgelöst hat. Nur Rückstellungen sind nämlich vom jenem Unsicherheitsfaktor gekennzeichnet, der sie von Schulden unterscheidet (vgl. VwGH 16.12.1998, 93/13/0183 16.12.1998). Nach den Feilbietungsbedingungen bestand im Zeitpunkt der Feilbietung kein aktueller Handlungsbedarf für den Erwerber, weshalb vom Finanzamt zu Recht nicht die lediglich möglicherweise drohenden Entsorgungskosten von rund € 2,5 Mio als Gegenleistung angesetzt wurden. Die vom Bw. übernommenen Risiken können im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht betraglich beziffert werden und liegt hier auch ein Fall einer nicht ermittelbaren Gegenleitung iSd § 4 Abs2 Z. 1 GrEStG vor. Es ist daher der Wert des Grundstückes als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

### **3.2 Zum Wert des Grundstückes**

Gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG ist als Wert des Grundstückes das Dreifache des Einheitswertes (lit. a) anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Mit der Novelle des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 wurde eine Mindestbemessungsgrundlage in Höhe des Wertes des Grundstückes eingeführt. Damit ist sichergestellt, dass Erwerbsvorgänge in Bezug auf inländische Grundstücke, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht und die unentgeltlich oder teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, in derselben Höhe mit Grunderwerbsteuer belastet sind, wie Erwerbsvorgänge, für welche die Steuerschuld vor dem 1. August entstanden ist, mit dem Grunderwerbsteueräquivalent gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 und allenfalls auch mit Grunderwerbsteuer belastet waren. Allerdings ist die Grunderwerbsteuerbelastung für Erwerbsvorgänge, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht und bei welchen die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes, dann höher, wenn für den unentgeltlichen Teil des Erwerbsvorganges kein Schenkungswille vorhanden ist und auch keine Bereicherung in Kauf genommen wird. Dies kann zB bei der Zwangsversteigerung einer Liegenschaft eintreten, wenn das erzielte Meistbot hinter dem dreifachen Einheitswert des Grundstückes zurückbleibt (Adametz/Proksch/Rathgeber, Das Schenkungsmeldegesetz, 2008, 38-40).

Nach § 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den

Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist für ein Wirtschaftsgut oder eine wirtschaftliche Einheit maßgebend. Es muss ein "gewogener Durchschnittspreis" und kein Höchstpreis sein, maßgeblich ist dabei der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis. Das Gesetz geht bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Wirtschaftsgutes nicht von tatsächlich erzielten Preisen aus, sondern leitet den gemeinen Wert aus dem Preis ab, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der tatsächlich für eine Liegenschaft erzielte Kaufpreis kann als Hinweis für die Feststellung des gemeinen Wertes betrachtet werden. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen. Darunter sind Verhältnisse zu verstehen, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Wertverhältnissen zu beeinflussen, zB persönliche Notlage, persönliche Vorliebe oder besonders mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbare Verwertungsmöglichkeiten. Nicht jedoch sind darunter die persönlichen Fähigkeiten und der persönliche Einsatz jener Personen zu verstehen, die ein Wirtschaftsgut schaffen bzw. deren persönliche Qualifikation für ein Wirtschaftsgut objektiv wertbestimmend und/oder werterhöhend ist.

Über die gegenständliche Liegenschaft wurde in den letzten Jahren nur ein einziger Kaufvertrag außerhalb des Konzernes abgeschlossen, weshalb eine Ableitung des gemeinen Wertes aus tatsächlich für die Liegenschaft erzielten Preisen nicht möglich ist. Mit Verkaufsbemühungen über einen Zeitraum von zwei Jahren wird nicht aufgezeigt, welchen gemeinen Wert die Liegenschaft aufweist.

Der Nachweis, dass der gemeine Wert niedriger ist als der dreifache Einheitswert ist nach dem eindeutigen Wortlaut der maßgeblichen Bestimmung vom Abgabenpflichtigen zu erbringen und hat nicht umgekehrt die Abgabenbehörde "nachzuweisen", dass der dreifache Einheitswert dem gemeinen Wert der Liegenschaft entspricht.

Das vom Bw. vorgelegte Gutachten ist aus mehreren Gründen unschlüssig:

Dem Gutachten ist nicht zu entnehmen, ob es sich auf das (hier nicht maßgebliche) Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 stützt oder ob die abgabenrechtlich relevanten Bestimmungen des Bewertungsgesetzes herangezogen wurden. Der im Gutachten angeführte Verwendungszweck des Gutachtens ("für interne Zwecke des Auftraggebers") spricht dagegen, dass die Bewertung nach abgabenrechtlichen Bestimmungen erfolgte.

Das vorliegende Sachverständigengutachten nennt als Stichtag den 13. Juli 2007 und bezieht sich nicht auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld am 31. Mai 2010.

Das vorliegende Gutachten geht von einer landwirtschaftlichen Widmung und Nutzung aus, obwohl das Grundstück als Bauland – Industriegebiet gewidmet ist.

Der Sachverständige legt nicht dar, ob er den Vergleichswert von € 1,80 pro m<sup>2</sup> aus konkreten Verkäufen abgeleitet hat oder an Hand welcher Quellen er sonst den Vergleichspreis ermittelt hat. Selbst wenn tatsächliche Vergleichspreise herangezogen worden sein sollten, so kann durch das Fehlen konkreter Angaben (Zeitpunkt/Ort/Grundstücksbezeichnung etc) nicht nachvollzogen werden, ob es sich um taugliche Vergleichspreise handelt. Zutreffende, für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehören, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. Unter Bedachtnahme auf die preisbildenden Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0155). Es ist aus dem Gutachten auch nicht ersichtlich, ob eine entsprechende Anzahl von Vergleichsobjekten herangezogen wurde und ob die Liegenschaftstransaktionen eine zeitliche Nähe zum relevanten Bewertungstichtag aufweisen. Bereits der Ausgangspunkt des Gutachtens (landwirtschaftliche Widmung und Nutzung) sprechen dagegen, dass geeignete Vergleichsobjekte herangezogen wurden.

Baugrund mit Altablagerungen ("verseuchter Baugrund") kann im Verkehrswert gemindert sein. In diesem Fall ist vom ermittelten Wert nach den Umständen des Einzelfalles ein Abschlag vorzunehmen. Der Abschlag muss sich an den auf den Bewertungstichtag umgerechneten Kosten für die Sicherung, Untersuchung und Sanierung sowie an einem grundstückverkehrsmäßigen Wertverlust orientieren (Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz<sup>16</sup> § 72 Rn 60). Für kontaminierte Grundflächen wird am Markt ein Preisabschlag vorgenommen auch wenn die Sanierung nicht behördlich angeordnet ist, da bei der Bestimmung des gemeinen Wertes objektive preisbeeinflussende Umstände stets zu berücksichtigen sind (vgl. § 10 Abs. 2 BewG). Zu einem Fall, in dem außer Streit stand, dass Teile der Grundflächen insbesondere mit Chrom kontaminiert sind, bei einer relativ kleinen Teilfläche im Hinblick auf die Gefährdung für das Grundwasser die Notwendigkeit zur Dekontaminierung bestehen wird und andere Flächen von der Kontaminierung weniger betroffen waren, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Kaufinteressent bei seiner Preisfindung für diese Flächen einen allgemeinen Preisabstrich für grundsätzlich kontaminiertes Erdreich berücksichtigen wird (vgl. VwGH 26.7.2006, 2005/14/0019).

Im gegenständlichen Fall steht nicht einmal fest, mit welchen konkreten Stoffen und in welcher Intensität bzw. hinsichtlich welcher Teilflächen eine Kontaminierung gegeben ist ("eventuelle Kontaminierung") und lässt sich an Hand der vom Bw. vorgelegten Beweismittel das Ausmaß eines Preisabschlages nicht bestimmen. Der gemeine Wert der Liegenschaft kann jedenfalls nicht durch rechnerische Saldierung eines Bodenwertes (der von einer unzutreffenden Widmung ausgehend ermittelt wurde) mit den (möglicherweise auflaufenden) Sanierungskosten erfolgen.

Auf Grund der Unschlüssigkeit des Gutachtens kommt diesem keine Beweiskraft zu und ist es als Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes iSd § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG nicht geeignet.

Es ist daher die Festsetzung der Grunderwerbsteuer vom Finanzamt zu Recht vom Dreifachen des zuletzt festgestellten Einheitswertes vorgenommen worden.

Über die wirtschaftlichen Einheiten im Sinne des § 19 BewG und damit über die Einheitswerte haben die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 abzusprechen (VwGH 28.01.1993, 9\*\*16/0114). Der Feststellungsbescheid über den Einheitswert ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Einheitswertbescheide sind gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend. Die im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen erwachsen mit Wirkung für den abgeleiteten Bescheid in Rechtskraft. Nach § 252 BAO kann ein Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, die im Feststellungsbescheid (Einheitswertbescheid) getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 4 und 4a zu § 6 GrEStG 1987).

Gemäß § 6 Abs. 1 lit. a Satz 2 GrEStG 1987 ist maßgeblich der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgesetzt ist (vgl. VwGH 28.1.1993, 9\*\*16/0114 und VwGH 8.9.2010, 2009/16/0017).

Zum Einwand des Bw., dass bei der Feststellung des Einheitswertes im Jahr 1974 keine Berücksichtigung des Hochwasserkatasters und der subsidiären Verpflichtungen des § 74 Abfallwirtschaftsgesetzes und des § 17 Altlastensanierungsgesetzes erfolgt sei, wird bemerkt, dass es dem Liegenschaftseigentümer bei entsprechender Änderung der tatsächlichen Verhältnisse offen steht, einen Antrag auf Wertfortschreibung beim Lagefinanzamt einzubringen (siehe § 193 BAO iVm § 21 Abs. 1 Z 1 lit. b BewG 1955). Im gegenständlichen Fall ist keine Wertfortschreibung erfolgt, weshalb dem zum Hauptfeststellungszeitpunkt erlassenen Einheitswertbescheid nach wie vor eine Bindungswirkung für das Grunderwerbsteuerverfahren zukommt.

Die gegenständliche Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Dezember 2013