

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr., vertreten durch NotarA gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 03. Dezember 2013, St. Nr. 10 067/6329, ERFNR 137.172/2011 (Team 21) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

In Punkt V des Kauf- und Tauschvertrages vom 14. Februar 2011 haben der X und die Firma Y folgende für den Beschwerdefall relevante Tauschvereinbarung abgeschlossen:

„ 1) *Tauschvereinbarung*

*Es übergeben und überlassen nun im Tauschwege:*

*1. die Firma Y die vorangeführten Gst 59/6 von 400 m<sup>2</sup> und 59/7 von 2.572 m<sup>2</sup>, je wie diese liegen und stehen, an den X, der sich als Tauschwerber erklärt und diese Grundstücke im Sinne und nach Maßgabe dieses Vertrages in sein Alleineigentum übernimmt;*

*2. der X das vorangeführte GSt 59/9 von gesamt 8.000 m<sup>2</sup>, wie dieses liegt und steht, an die Firma Y, die sich als Tauschwerberin erklärt und dieses Grundstück im Sinne und nach Maßgabe dieses Vertrages in ihr Alleineigentum übernimmt.*

*Seitens der Vertragsparteien werden die tauschgegenständlichen Grundstücke- ungeachtet verschieden großer Grundflächen- als vollkommen gleichwertig angesehen und ist daher von keiner Seite eine Aufzahlung zu leisten.*

## 2.) Rangordnung

*Auf die Erwirkung einer Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung wird seitens der beiden Tauschwerber ausdrücklich verzichtet.*

## 3) Übergabe, Übernahme und Stichtag

*Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Grundstücke erfolgten je geräumt von allen baulichen Anlagen in den vermessenen Grenzen und Marken, in den bestehenden Rechten und Beschwerden.*

*Besitz, Genuss und Risiko ob den tauschgegenständlichen Grundstücken sind bereits mit Wirkung zum 01.01.2010 auf die jeweiligen Übernehmer, die von da an auch sämtliche darauf entfallende öffentliche Abgaben und Steuern von sich aus zu bezahlen haben, übergegangen.“*

In der elektronisch eingereichten Abgabenerklärung wurde für den Erwerb des X die Tauschleistung mit € 86.188 angegeben. Dieser Erklärung folgend wurde mit dem gegenüber dem X (im Folgenden auch Bf. genannt) ergangenen Bescheid vom 8. April 2011 von der erklärten Bemessungsgrundlage von € 86.188 die Grunderwerbsteuer mit € 3.016,58 vorgeschrieben.

Die Großbetriebsprüfung Standort Innsbruck erstellte anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Fa. Y eine Kontrollmitteilung vom 6. August 2013, worin dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Folgendes mitgeteilt wurde:

*„Tauschvertrag mit X, lt. Vertrag tauschgegenständliche Grundstücke gleichwertig- von keiner Seite ist Aufzahlung zu leisten; Wert Grundstück lt. Bilanz € 243.841,00, BMGL lt. GrEST € 86.188,00“.* Der Kontrollmitteilung beigeschlossen war der Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006, mit dem die Fa. Y die von ihr nunmehr als Tauschleistung hingeebene Liegenschaft EZ 1 GB 2 GemeindeZ, bestehend aus dem GST 59/6 im Ausmaß von 400 m<sup>2</sup> und dem GST 59/7 im Ausmaß von 2.572 m<sup>2</sup> samt darauf errichteten Gebäuden um den Kaufpreis von € 230.000 gekauft hatte.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nahm mit Bescheid vom 3. Dezember 2013 das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO von Amts wegen wieder auf, und setzte mit dem das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Grunderwerbsteuerbescheid ausgehend von einer Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) von € 230.000 gegenüber dem X die Grunderwerbsteuer mit € 8.050 fest. Begründet wurde die Wiederaufnahme und die im neuen Sachbescheid angesetzte Bemessungsgrundlage damit, im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei die Wiederaufnahme des Verfahrens deshalb zu verfügen gewesen, wäre doch im Zuge einer Prüfung festgestellt worden, dass der Preis pro m<sup>2</sup> € 77 betrage. Die Fa. Y habe im Jahr 2006 die Gpen 59/6 und 59/7, insgesamt 2.972 m<sup>2</sup>, um € 230.000 erworben. Da laut Vertrag gleichwertig getauscht worden sei, betrage die Bemessungsgrundlage € 230.000.

Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens und gegen den (im wiederaufgenommenen Verfahren) ergangenen

Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Bescheidbeschwerde. Der Wiederaufnahmebescheid wird bekämpft mit der Begründung, der als einziger Anhaltspunkt für den höheren Verkehrswert herangezogene Kaufvertrag, mit dem die Fa. Y ihrerseits die von ihr als Tauschliegenschaften hingeegebenen Grundparzellen gekauft habe, sei als Tatsache bereits bei der ursprünglichen Bemessung der Grunderwerbsteuer und Erlassung des Bescheides bekannt gewesen, sodass darin nicht die vom Finanzamt ins Treffen geführte neu hervorgekommene Tatsache vorliege.

Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wendet sich gegen die darin angesetzte Bemessungsgrundlage von € 230.000 mit der Vorbringen, alle Grundstücke dieses Tausches seien Teile eines einheitlichen Gewerbe- und Industriegebietes.

Der X habe mit den in der Beschwerde angeführten Kaufverträgen Grundstücke an Unternehmen verkauft. Aus dem Durchschnitt dieser Verkäufe resultiere zwingend der Verkehrswert für das einheitliche Gebiet. Darüber hinaus würden Verkäufe in diesem Gewerbegebiet durch den X gemäß dem Beschluss des Aufsichtsrates ( Organ des X ) vom 2. Mai 2013 um einen Kaufpreis € 35/ pro m<sup>2</sup> erfolgen. Der den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegte Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006, abgeschlossen zwischen der Masseverwalterin im Konkurs über das Vermögen des G und der Y mit dem dort vereinbarten höheren Kaufpreis könne als einmaliges Ereignis nicht der Berechnung des Verkehrswertes in diesem Gewerbegebiet zugrunde gelegt werden. Welche Überlegungen der Vertragsparteien der Festlegung des Kaufpreises in diesem Einzelfall zugrunde lagen, sei nicht bekannt. Ausschlaggebend für den Verkehrswert sei die durch Jahre durchziehende einheitliche Preisgestaltung des X bei dessen Verkäufen. Dass beim vorliegenden Tausch die Fa. Y nach dem Flächenausmaß eine größere Fläche erworben habe sei darin begründet, dass die von der Fa. Y dem X übergebene Fläche unmittelbar an der Straßenfront liege und sich flach, ohne eine Bautätigkeit behindernde Steigung, samt Eisenbahnanschluss darstelle. Die vom X beim Tausch an die Fa. Y übergebene Fläche sei hingegen nur zu einem Teil flach und ohne weiteres bebaubar, teilweise weise sie eine erhebliche Steigung auf, samt Aufschüttungen, welche für eine Bautätigkeit erst aufbereitet werden müsste.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung wurde sachverhältnismäßig im Wesentlichen darauf gestützt, dass ausgehend von dem in der Abgabenerklärung mitgeteilten Wert der Grunderwerbsteuerbescheid erlassen worden sei. Auf Grund einer Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung sei das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die Fa. Y die GST 59/6 und 59/7 mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006 um € 230.000 zuzüglich Umsatzsteuer aus einer Konkursmasse erworben habe. Mit dem im Konkursakt befindlichen Schreiben vom 7. Juli 2006 habe Steuerberater E mitgeteilt, dass der Buchwert des Liegenschaftsvermögens 420.000 € betragen habe. Eine Rückfrage beim Steuerberater habe ergeben, dass auf der Liegenschaft eine Werkhalle gestanden habe. Da die Y jedoch nur an der Liegenschaft interessiert gewesen sei, sei diese nur bereit gewesen den damaligen in GemeindeZ für Liegenschaftserwerbe gültigen Kaufpreis von 77 € /pro m<sup>2</sup> zu bezahlen. Der Verkehrswert der beiden wertgleichen Liegenschaften würde daher mit 77 €/m<sup>2</sup> in Höhe

von 230.000 € geschätzt. Die mit Bescheid verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens sei deshalb begründet, weil von der Tatsache, dass die Fa. Y für den im Jahr 2006 erfolgten Kauf der GST 59/6 und 59/7 einen Kaufpreis (Verkehrswert) von 230.000 € bezahlt habe, die Behörde erst durch die Kontrollmitteilung Kenntnis erlangt habe. Der neue Grunderwerbsteuerbescheid sei deshalb rechtmäßig, weil mit gleichem Vertrag der X von J die GP 59/12 (unbebautes Grundstück im Ausmaß von 708 m<sup>2</sup>) um 55.000 € erworben habe, was einem m<sup>2</sup>-Preis von € 77 entspreche. Als Gegenleistung für die GST 59/6 und 59/7 (insgesamt 2.972 m<sup>2</sup> Werksgelände) habe die Fa. Y vom X das GST 59/9 (8.000 m<sup>2</sup> Werksgelände) erhalten. Laut Berufung bezahle der X für das Gewerbebetrieb 35 €/m<sup>2</sup> (8.000 m<sup>2</sup> x 35 € = 280.000 €).

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung wurde der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Als Replik auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wurde hinsichtlich des bekämpften Wiederaufnahmebescheides damit argumentiert, dass die Tatsache, dass bestimmte Grundstücke Gegenstand eines Kaufes gewesen seien, sehr wohl evident gewesen sei, würden doch alle Kaufverträge dem Finanzamt zum Zwecke der Grunderwerbsteuer angezeigt und außerdem würden die Kaufverträge grundbücherlich durchgeführt und seien somit in dem der öffentlichen Einsicht unterliegenden Grundbuch offenkundig. Außerdem sei es bereits grundsätzlich verfehlt, auf einen Kaufvertrag mit einem Preis eine Wiederaufnahme zu stützen, da ein Kaufvertrag und ein Kaufpreis für die Ermittlung des Verkehrswertes nicht ausschlaggebend sein können. Was den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid anlangt wurde nochmals eingewendet, dass aus einem einzigen Kaufvertrag nicht auf den Verkehrswert geschlossen werden könne. Es sei grundsätzlich und vor allem im Anlassfall undenkbar, dass sich aus einem singulären Sachverhalt eine allgemeine Aussage über den Verkehrswert ableiten lasse. Dies noch dazu, wenn es sich bei dem in der Beschwerdevorentscheidung erwähnten Kauf des GST 59/12 (708 m<sup>2</sup>) um ein für ein Gewerbegrundstück sehr kleines Grundstück handle. Der Betrag von € 55.000 bilde überdies nicht nur das Entgelt für das im Tauschweg überlassene Grundstück, sondern auch das Entgelt dafür, dass der Verkäufer das Grundstück von den darauf befindlichen Baulichkeiten geräumt habe.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

#### Wiederaufnahme des Verfahrens

1. Nach § 303 Abs. 1 BAO in der nach § 323 Abs. 37 BAO anzuwendenden Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen

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

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 5. Auflage, Rz 21, 24 zu § 303 BAO und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung).

2. Hinsichtlich des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides besteht allein Streit darüber und entscheidet über diesen Beschwerdepunkt, ob das Finanzamt zu Recht in der Tatsache, dass die Fa. Y im Jahr 2006 die von ihr im Tauschvorgang hingegebenen GST 59/6 und GST 59/7 im Gesamtausmaß von 2.972 m<sup>2</sup> um € 230.000, somit um einen Quadratmeterpreis von ca. € 77 erworben hat, den Wiederaufnahmegrund einer neu hervorgekommenen Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO gesehen hat.

3. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall unbestritten zugrunde, dass unter Punkt V des Kauf- und Tauschvertrages vom 14. Februar 2011 die Fa. Y und der X eine Tauschvereinbarung abgeschlossen haben. Nach dieser Übergaben und Überließen im Tauschwege die Fa. Y die in ihrem Alleineigentum stehenden GST 59/6 von 400 m<sup>2</sup> und 59/7 von 2.572 m<sup>2</sup> an den X und der X das in seinem Alleineigentum stehende GST 59/9 von gesamt 8.000 m<sup>2</sup> an die Fa. Y. Im Vertrag ist ausdrücklich festgehalten, dass die tauschgegenständlichen Grundstücke ungeachtet der verschiedenen großen Grundflächen als vollkommen gleichwertig angesehen werden und die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Grundstücke je geräumt von allen baulichen Anlagen erfolgten. In der vom vertragsverfassenden Notar elektronisch eingereichten Abgabenerklärung wurde für den Erwerb des X unter der Rubrik „Bemessungsgrundlage“ die Tauschleistung mit € 86.188 erklärt. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel schrieb mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. April 2011 für den Grundstückstausch mit der Fa. Y gegenüber dem X von der (erklärten) Bemessungsgrundlage von 86.188 € die Grunderwerbsteuer mit 3.016,58 € vor. Anlässlich der Betriebsprüfung bei der Fa. Y fertigte ein Prüfer der Großbetriebsprüfung Standort Innsbruck die Kontrollmitteilung vom 6. August 2013 an mit folgendem Inhalt: *„Tauschvertrag mit X, lt. Vertrag tauschgegenständliche Grundstücke gleichwertig- von keiner Seite ist Aufzahlung zu leisten; Wert Grundstück lt. Bilanz € 243.841,00, BMGL lt. Grest € 86.188,00“*. Der Kontrollmitteilung beigeschlossen war der Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006, mit dem die Fa. Y von der Masseverwalterin im Konkurs über das Vermögen des G die beiden (nunmehr im Tauschweg hingegebenen) Grundstücke GST 59/6 und 59/7 um den Kaufpreis von 230.000 € zuzüglich Umsatzsteuer gekauft hatte.

4. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036, 18.12.2008, 2006/15/0208 und 27.02.2014, 2011/15/0106) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismittel nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismittel“ bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist dabei allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006, 28.02.2012, 2008/15/0005, 2008/15/0006, 26.02.2013, 2009/15/0016). Diese VwGH- Rechtsauffassung „adaptiert“ auf die im Bereich der Grunderwerbsteuer vorliegende Einzelbesteuerung des jeweiligen grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorganges führt dazu, dass es für die Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) im jeweiligen Grunderwerbsteuerverfahren ankommt.

Die Beschwerde wendet ein, der Tatbestand, dass im Jahr 2006 die Fa. Y die Grundstücke 59/6 und 59/7 (2.972 m<sup>2</sup>) um den Kaufpreis von € 230.000 gekauft hat, stelle deshalb keine neu hervorgekommene Tatsache dar, weil dieser Kaufvertrag dem Finanzamt bereits bei dessen ursprünglichen Bemessung der Grunderwerbsteuer und Erlassung des Bescheides bekannt gewesen sei. Dieser Kaufvertrag sei nämlich dem Finanzamt zur Grunderwerbsteuervorschreibung angezeigt worden und sei wegen der bestehenden Möglichkeit der Einsichtnahme in das Grundbuch „offenkundig“. Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten.

Vorerst ist allgemein festzuhalten, dass im Rahmen der Offenlegungspflicht des § 119 BAO es am Abgabepflichtigen gelegen ist, dem Finanzamt in der Abgabenerklärung (bzw. in einer Beilage dazu) ein richtiges und vollständiges, somit ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände (hier: Verkehrswert der getauschten Grundstücke) zu verschaffen. Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde und die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungspflicht verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die

Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. VwGH 30.05.2001, 99/13/0024, VwGH 27.11.2011, 97/14/0011, 22.04.2009, 2004/15/0144). Unter Beachtung der in § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht kann daher die Abgabenbehörde die Angaben eines Abgabepflichtigen in der Abgabenerklärung, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Es wäre zweifellos eine Überspannung der amtswegigen Ermittlungspflicht darin zu sehen, wenn die Abgabenbehörde anlässlich der (erklärungsgemäßen) Abgabensfestsetzung nur solche Angaben in der Abgabenerklärung vertrauen dürfte, die von ihr einer vollständigen Erhebung und Überprüfung unterzogen worden sind. Im Übrigen schließt selbst ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichterforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (z.B. Ritz, BAO, Bundesabgabenordnung, 5. Auflage § 303 BAO Rz 33 und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung).

Der Bf. behauptet selbst nicht, dass durch die Abgabenerklärung und dem angeschlossenen Kauf- und Tauschvertrag vom 14. Februar 2011 der Abgabenbehörde die zur Überprüfung und Beurteilung der erklärten Bemessungsgrundlage „Tauschleistung 86.188,00“ notwendigen rechtserheblichen Sachverhaltselemente so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können. In der Beschwerde blieb letztlich unwidersprochen, dass in dem in Rede stehenden Grunderwerbsteuerverfahren in keiner Weise eine Offenlegung dahingehend erfolgte, dass die Fa. Y die von ihr im Tauschweg hingegebenen (mit dem eingetauschten GST 59/9 gleichwertigen) Grundstücke GST 59/6 und 59/7 im Jahr 2006 um den Kaufpreis von € 230.000 € zuzüglich Mehrwertsteuer gekauft hat, trotzdem aber als Verkehrswert der wertgleichen Tauschgrundstücke nur € 86.188 als Tauschleistung erklärt wurde. Wenn daher in der Beschwerde das Fehlen der Tatbestandsvoraussetzung einer „neu hervorgekommenen Tatsache“ damit begründet wird, dieser Kaufvertrag sei als Tatsache bereits bei der ursprünglichen Bemessung der Grunderwerbsteuer und Erlassung des Bescheides bekannt gewesen, dann lässt dieses Vorbringen außer Acht, dass aus dem im Kauf- und Tauschvertrag angeführten „Grundbuchstand, Rechtsverhältnisse“ lediglich hervorgeht, dass die Fa. Y mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006 das Eigentumsrecht an diesen Grundstücken erworben hat, nicht aber der konkrete Kaufpreis und – was von entscheidender Bedeutung ist- auch nicht auf Grund welcher Tatumstände dieser laut Kaufvertrag bezahlte Kaufpreis vom Bf. nicht als Verkehrswert der erworbenen Grundstücke und damit als erklärte Tauschleistung ausgewiesen wurde. Die Argumentation im Vorlageantrag lässt unberücksichtigt, dass es auf den Wissensstand des Finanzamtes im wiederaufgenommenen Grunderwerbsteuerverfahren ankommt. Die seinerzeitige Anzeige dieses Kaufvertrages an das Finanzamt zwecks Grunderwerbsteuervorschreibung in einem anderen Grunderwerbsteuerverfahrens bzw. das Unterlassen der Möglichkeit durch Einsichtnahme in die Urkundensammlung

des Grundbuches den seinerzeitigen Kaufpreis für die von der Fa. Y hingegebenen Tauschgrundstücke zu ermitteln, vermag daher nicht begründet aufzuzeigen, dass das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren von diesem Kaufvertrag bzw. von dem für die GST 59/6 und 59/7 bezahlten Kaufpreis Kenntnis hatte. Nach dem Gesagten liegt daher in der Tatsache, dass die Fa. Y im Jahr 2006 die (im Beschwerdefall hingegebenen) Tauschgrundstücke GST 59/6 und GST 59/7 um € 230.000, somit um € 77/m<sup>2</sup>, gekauft hat, eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO. Der in Frage stehende Wiederaufnahmegrund für die bestrittene amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist somit gegeben. Außer Streit blieb hingegen, dass bei der verfügten Wiederaufnahme vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht wurde. Auch das Bundesfinanzgericht hat unter dem Aspekt der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Konnex gesehen mit der nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkung (Nachforderung von 5.032,42 €) keine Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der zur Wiederaufnahme führenden Ermessensübung.

Ob diese neu hervorgekommene Tatsache den in § 303 Abs. 1 BAO weiter geforderten Tatbestand erfüllt, dass bei deren Kenntnis ein im Spruch anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen, hängt von der nachfolgenden Beurteilung hinsichtlich des Sachbescheides ab (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208).

#### Verkehrswert der Tauschliegenschaft

1. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Beim Grundstückstausch, für den keine besondere Regelung normiert ist (VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402, 0403) ist die „Tauschleistung des anderen Vertragsteils“ das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschleistung zu bemessen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 109 zu § 5 GrEStG 1987 und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

2. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall unbestritten zugrunde, dass im Tauschwege die Fa. Y die beiden GST 59/6 von 400 m<sup>2</sup> und 59/7 von 2.572 m<sup>2</sup> an den X übergeben haben, der X seinerseits das GST 59/9 von gesamt 8.000 m<sup>2</sup> an die Fa. Y . Ungeachtet der verschiedenen Grundstücksflächen waren laut der Tauschvereinbarung die tauschgegenständlichen Grundstücke vollkommen gleichwertig. Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006 hat die Fa. Y die von ihr im gegenständlichen



Tauschvorgang hingegebenen GST 59/6 und GST 59/7 im Gesamtausmaß von 2.972 m<sup>2</sup> um € 230.000, somit um einen Quadratmeterpreis von ca. € 77 erworben. Nach einer in der Beschwerdevorentscheidung festgehaltenen und in der Folge unwidersprochen gebliebenen Aussage sei diese Käuferin nur an der Liegenschaft (nicht am darauf errichteten Gebäude) interessiert gewesen und habe deshalb nur den für Liegenschaftserwerbe gültigen Kaufpreis von € 77/m<sup>2</sup> bezahlt. Mit dem beschwerdegegenständlichen Kauf- und Tauschvertrag hat außerdem der X von J das unbebaute GST 59/12 von 708 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von € 55.000 gekauft, was einem Quadratmeterpreis von ebenfalls ca. 77 € entspricht.

3. Im vorliegenden Beschwerdefall besteht nunmehr Streit darüber, ob es rechtmäßig war, dass das Finanzamt ausgehend von dem im Jahr 2006 von der Fa. Y für die GST 59/7 und 59/9 bezahlten Kaufpreis von € 230.000 (somit einem Quadratmeterpreis von € 77) und von dem vom X laut Kauf- und Tauschvertrag vom 14. Februar 2011 für den Ankauf des unbebauten GST 59/12 (708 m<sup>2</sup>) entrichteten Kaufpreis von € 55.000 (= Quadratmeterpreis: € 77,68) durch eine Wertableitung den Verkehrswert (gemeinen Wert) des von der Bf. hingegebenen Tauschgrundstückes GST 59/9 und damit die Gegenleistung (=Tauschleistung) mit € 230.000 ermittelt hat.

4. Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Verkehr 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.

Nach dieser Begriffsbestimmung ist unter dem gemeinen Wert (Verkehrswert) ein Betrag zu verstehen, der im Verkaufsfall üblicherweise als Erlös erzielbar wäre. Demzufolge lassen Kaufpreise, die für das zu bewertende oder für eine gleichartige Liegenschaft im maßgeblichen Bewertungszeitpunkt oder nicht allzu lange vorher oder nachher gezahlt worden sind, Rückschlüsse auf den erzielbaren Preis zu. Tatsächlich erzielte, den Erfordernissen des § 10 BewG entsprechende Veräußerungen können daher bei der Ermittlung des gemeinen Wertes für eine Liegenschaft einen wichtigen Anhalt geben. Ansonsten bilden die geeignetste Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsgrundstücke. 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 preisbildende Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden (vgl. VwGH 26.07.2006, 2005/14/0019).

5. Aus dem Gesagten folgt für die Entscheidung des Beschwerdefalles, dass die Fa. Y die von ihr im Tauschweg hingegebenen beiden Grundstücke im Gesamtausmaß von 2.972 m<sup>2</sup> im Jahr 2006 aus einer Konkursmasse um € 230.000 gekauft hat. Der Kauf aus einer Konkursmasse spricht vorerst dagegen, dass dieser Erwerb im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist. Allerdings lässt eine im Zusammenhang mit diesem Erwerb stehende (unwidersprochen gebliebene) Aussage des steuerlichen Vertreters E erkennen, dass mit diesem Kaufpreis der in diesem Ort für solche Liegenschaftserwerbe „gültige“ Quadratmeterpreis von ca. € 77 (2.792 m x € 77 = € 228.844) bezahlt wurde und somit dieser Erwerb aus einer Konkursmasse durchaus im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgte. Des Weiteren ist hinsichtlich der Feststellung des gemeinen Wertes aus den tatsächlichen gezahlten Preisen für Vergleichsgrundstücke darauf hinzuweisen, dass der X laut Punkt III des gegenständlichen Kauf- und Tauschvertrages für den Kauf des unbebauten GST 59/12 von 708 m<sup>2</sup> einen Kaufpreis von € 55.000, somit einen Quadratmeterpreis von € 77,68, bezahlt hat. Der Schlüssigkeit der Beschwerdeargumentation, aus den in der Beschwerde angeführten Verkäufen des X würde sich für das einheitliche Gewerbegebiet ein Kaufpreis pro Quadratmeter zwischen € 27 bis maximal € 35 ergeben und aus dem Durchschnitt dieser Verkäufe resultiere zwingend der Verkehrswert, sind somit zum einen diese um den Quadratmeterpreis von € 77 erfolgten Grundstücksverkäufe entgegenzuhalten. Zum anderen bleibt festzuhalten, dass die in der Beschwerde für die Ableitung des Verkehrswertes angeführten Grundstückstransaktionen ausschließlich Verkäufe des X betrafen. Unter Beachtung der dem X (siehe Bestimmung Z) zukommenden Aufgabenstellung, die Ansiedlung oder die Standortverlegung von Gewerbe- und Industriebetrieben durch Veräußerung preisgünstiger Grundstücke an diese zu fördern, kommen die Grundstücksverkäufe des X nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande, erfolgt doch die Preisgestaltung pro Quadratmeter, den der X für den Verkauf von Grundstücken verlangt, nicht unter Bedingungen des Marktes, sondern wird der Quadratmeterpreis letztendlich durch einen Beschluss des Aufsichtsrates (Organ des X) festgelegt. Für den Ankauf eines in diesem Gewerbegebiet liegenden Grundstückes zahlte hingegen der X den in dieser Gemeinde für solche Grundstücke (außerhalb der Verkäufe des X) geltenden Grundstückspreis von € 77/m<sup>2</sup>. Wenn aber sachverhältnismäßig davon auszugehen ist, dass die in der Beschwerde für die Ableitung des gemeinen Wertes angeführten Quadratmeterpreise aller Grundstücksverkäufe des X betrafen, die nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind, dann spricht dieser Umstand gegen das Beschwerdevorbringen, dass *„aus dem Durchschnitt dieser Verkäufe zwingend der Verkehrswert resultiert, da es sich um ein einheitliches Gebiet handelt und andere Grundeigentümer, welche zu anderen Preisen hätten verkaufen können, nicht vorhanden sind und somit keine höheren Vergleichswerte existieren“*. Dieses Argument übersieht entscheidend, dass außerhalb der Grundstücksverkäufe des X zu (mit Beschluss) festgelegten Preisen die Fa. Y die von ihr hingegebenen Tauschgrundstücke um ca. € 77/m<sup>2</sup> gekauft und auch der X für den Ankauf des GST 59/12 einen Quadratmeterpreis von ca. € 77 bezahlt hat. Daraus ergibt sich schlüssig, dass im gewöhnlichen

Geschäftsverkehr (wenn der Verkaufspreis nicht mit Beschluss festgelegt wird) unter marktkonformen Bedingungen bei der Veräußerung dieser Gewerbegrundstücke nach ihrer Beschaffenheit durchaus auch ein Quadratmeterpreis von € 77 zu erzielen war. Wenn im konkreten Grundstückstausch von den beiden Vertragsparteien die beiden Tauschgrundstücke trotz gravierend divergierendem Flächenausmaß (2.972 m<sup>2</sup> zu 8.000 m<sup>2</sup>) wegen der in der Beschwerde ausgeführten unterschiedlichen Beschaffenheit trotzdem als gleichwertig angesehen wurden, dann zeigt dies mit aller Deutlichkeit, dass entgegen dem Beschwerdevorbringen der gemeine Wert pro Quadratmeter nicht für das gesamte Gewerbegebiet einheitlich ist, sondern im konkreten Fall der jeweilige gemeine Wert (Verkehrswert) der beiden Tauschliegenschaften nur aufgrund des unterschiedlichen Flächenausmaßes gleich hoch war. Hat aber unbestritten die Fa. Y für die von ihr hingegebenen beiden Tauschliegenschaften GST 59/6 und 59/7 im Ausmaß von 2.972 m<sup>2</sup> unter Zugrundelegung des in dieser Gemeinde üblichen Quadratmeterpreises von € 77 einen Kaufpreis von € 230.000 bezahlt und erhielt diese dafür vom X ein Tauschgrundstück im Ausmaß von 8.000 m<sup>2</sup> ( $8.000 \text{ m}^2 \times 28,75 \text{ €/m}^2 = \text{€ } 230.000$ ) und ist nach dem Beschwerdevorbringen die Gleichwertigkeit der Tauschliegenschaften eine Folge der angeführten unterschiedlichen Beschaffenheit der Tauschgrundstücke, dann kann kein Zweifel daran bestehen, dass das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen ist, dass unter Berücksichtigung der wesentlichen preisbestimmenden Merkmale der Verkehrswert der beiden gleichwertigen Tauschgrundstücke bei jeweils € 230.000 liegt. Wenn daher bei diesem Grundstückstausch trotz unterschiedlicher Flächengröße unstrittig von der vollkommenen Gleichwertigkeit der Tauschgrundstücke auszugehen ist, dann ist die Gegenleistung für den Erwerb des X das von diesem Erwerber für die eingetauschten Grundstücke GST 59/6 und 59/7 hingegebene (vertauschte) Grundstück GST 59/9, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert (§ 10 BewG) in Höhe von € 230.000 ( $8.000 \text{ m}^2 \times 28,75 \text{ €/m}^2$ ) zu bewerten ist. Demzufolge ist das Finanzamt zu Recht im bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid von einer Tauschleistung (gemeiner Wert) von € 230.000 des hingegebenen Tauschgrundstückes ausgegangen und hat die Grunderwerbsteuer mit € 8.050 (= 3,5 % von € 230.000) festgesetzt.

Aus dieser Sachentscheidung betreffend "Verkehrswert der Tauschliegenschaft" ergibt sich des Weiteren für die Entscheidung des Beschwerdepunktes "Wiederaufnahme des Verfahrens" die Folgerung, dass die Kenntnis des Umstandes, dass sich aus Vergleichspreisen ein Verkehrswert (eine Tauschleistung) des hingegebenen Tauschgrundstückes von € 230.000 und nicht wie erklärt von € 86.188 ableitet, „einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“. Der nach dem Vorgesagten die „neu hervorgekommene Tatsache“ bildende Verkehrswert von € 230.000 der Tauschleistung erfüllt somit die im § 303 Abs. 1 BAO geforderte weitere Tatbestandsvoraussetzung der „Entscheidungswesentlichkeit“ des Wiederaufnahmegrundes.

6. Zusammenfassend liegt daher keine Rechtswidrigkeit darin begründet, dass mit Bescheid vom 3. Dezember 2013 die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und mit

dem das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Grunderwerbsteuerbescheid die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung (Tauschleistung) von € 230.000 mit € 8.050 festgesetzt wurde. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die dargelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zum einen klargestellt, dass sich das „Neuhervorkommen von Tatsachen“ auf jenen Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung und der Beilagen) bezieht, den die zuständige Abgabenbehörde (die abgabenfestsetzende Stelle) im konkret geführten Verfahren hatte. Zum anderen kann der gemeine Wert eines Grundstückes in der Regel von tatsächlich gezahlten Preisen für ein Tauschgrundstück bzw. für eine Vergleichsliegenschaft (wenn die preisbestimmenden Merkmale übereinstimmen oder Unterschiede durch Ab- und Zuschläge ausgeglichen werden) abgeleitet werden. Mit diesem Erkenntnis wird von der einschlägigen VwGH- Rechtsprechung nicht abgewichen.

Innsbruck, am 15. April 2015