

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr., vertreten durch NotarA gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 03. Dezember 2013, 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 IV des Kauf- und Tauschvertrages vom 14. Februar 2011 haben der X und Z folgende für den Beschwerdefall relevante Tauschvereinbarung abgeschlossen:

„ 1) Tauschvereinbarung

Es übergeben und überlassen nun im Tauschwege:

1. Herr Z das vorangeführten Gst 59/8 von 1.061 m², je wie dieses liegt und steht, an den X, der sich als Tauschwerber erklärt und dieses Grundstück im Sinne und nach Maßgabe dieses Vertrages in sein Alleineigentum übernimmt;

2. der X das vorangeführte neugebildete GSt 59/15 von 1.102 m², wie dieses liegt und steht, an Herrn Z, der sich als Tauschwerber erklärt und dieses Grundstück im Sinne und nach Maßgabe dieses Vertrages in sein Alleineigentum übernimmt.

Ungeachtet der seitens des X übertragenen Mehrfläche wurde als Aufpreis ein Betrag von insgesamt € 8.275,-- (Euro achttausendzweihundertfünfundsiebzig) festgelegt; dieser wurde seitens des X auf die bekanntgegebene Kontoverbindung des Z überwiesen und quittiert dieser mit Unterfertigung dieses Vertrages den vollständigen Erhalt desselben.

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 im geräumten Zustand 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 € 35.000 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 € 35.000 € die Grunderwerbsteuer mit € 1.225 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 EZ 1 GB 2 GemeindeB, bestehend aus dem GST 59/6 im Ausmaß von 400 m² und das GST 59/7 im Ausmaß von 2.572 m² 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 € 81.797 (ho. Anmerkung: betragsmäßig richtig € 81.697, 3,5 % davon = € 2.859,40) gegenüber dem X die Grunderwerbsteuer mit € 2.859,40 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 und auf Grund von Erhebungen bei der Gemeinde GemeindeB festgestellt worden, dass der Preis pro m² für die Liegenschaft GST 59/8 € 77.00 betrage. Deren Verkehrswert (Gp 59/8 = 1061 m²) werde daher mit 81.697,00 €

ermittelt. Im Tauschweg für diese Liegenschaft habe der X das GST 59/15 hingegeben und einen Barpreis in Höhe von € 8.275,00 bezahlt. Da laut Vertrag gleichwertig getauscht worden sei, betrage die Bemessungsgrundlage 81.697,00 €.

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 nunmehr im Tauschwege (Punkt V des Kauf- und Tauschvertrages vom 14. Februar 2011) dem X hingegebenen Grundparzellen 59/6 und 59/7 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 € 81.697 mit dem 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 von € 35/ pro m² 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 bei dem zwischen der Fa. Y und dem X vereinbarten Grundstücktausch die Fa. Y ein deutlich größere Grundstücksfläche bekommen 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 müssten. Demgegenüber enthielt die Beschwerde keine Hinweise dahingehend, in welchen wertbestimmenden Faktoren sich die im Jahr 2006 von der Y gekauften GST 59/6 und 59/7 von dem nunmehrigen Tauschgrundstück GST 59/8 unterscheiden.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde sachverhaltsmäßig 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 (bzw. 15. Dezember 2006) um € 230.000 zuzüglich Umsatzsteuer aus einer Konkursmasse erworben habe. Mit der Fa. Y sei im gleichen Sammelvertrag eine Tauschvereinbarung hinsichtlich der GSt. 59/6 und 59/7 festgehalten worden. Der seinerzeit entrichtete Kaufpreis pro m² (230.000,00 / 2.973 = ca. 77,00) würde auch dieser Tauschvereinbarung zu Grunde gelegt. 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. Da der Verkehrswert für die gegenständliche Tauschvereinbarung mit € 35.000 angesetzt worden sei, müsse das Grunderwerbsteuerverfahren wiederaufgenommen werden. Der neue Grunderwerbsteuerbescheid sei deshalb rechtmäßig, weil mit dem in der Sammelurkunde gleichzeitig abgeschlossenen Kaufvertrag der X von J die GP 59/12 (unbebautes Grundstück im Ausmaß von 708 m²) um 55.000 € erworben habe, was einem m²- Preis von € 77,68 entspreche. Somit sei auch vom X für ein Grundstück im Gewerbegebiet € 77 pro m² bezahlt worden.

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 grundbürgerlich 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 m²) 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 lit. b 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 Wiederaufnahmbescheides 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 Tauschweg dem X überlassenen GST 59/6 und GST 59/7 im Gesamtausmaß von 2.972 m² um € 230.000, somit um einen Quadratmeterpreis von ca. € 77 erworben hat, und sich daraus ein Verkehrswert von € 77/m² ableiten lässt, 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 IV des Kauf- und Tauschvertrages vom 14. Februar 2011 Z und der X eine Tauschvereinbarung abgeschlossen haben. Nach dieser übergaben und überließen im Tauschwege der Z das in seinem Alleineigentum stehende GST 59/8 von 1.061 m² an den X und der X das in seinem Alleineigentum stehende GST 59/15 von 1.102 m² an Z. Ungeachtet der seitens des X übertragenen Mehrfläche zahlte der X einen Aufpreis im Betrag von € 8.275. In den beiden vom vertragsverfassenden

Notar elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen wurde für den jeweiligen Erwerbsvorgang unter der Rubrik „Bemessungsgrundlage“ die Tauschleistung mit je € 35.000 erklärt. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel schrieb mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. April 2011 für den Grundstücktausch mit Z gegenüber dem X von der (erklärten) Bemessungsgrundlage von 35.000 € die Grunderwerbsteuer mit 1.225 € 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 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.

5. Die Beschwerde wendet ein, der Tatumstand, dass im Jahr 2006 die Fa. Y die Grundstücke 59/6 und 59/7 (2.972 m²) 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) Abgabenfestsetzung nur solchen 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 in der Abgabenerklärung bzw. in dem angeschlossenen Kauf- und Tauschvertrag die zur rechtlichen Beurteilung der erklärten Bemessungsgrundlage „Tauschleistung 35.000“ notwendigen Erläuterungen gegeben worden wären. 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 ebenfalls in diesem Gewerbegebiet gelegenen Grundstücke GST 59/6 und 59/7 im Gesamtausmaß von 2.972 m² im Jahr 2006 um den Kaufpreis von € 230.000 €, somit um einen Quadratmeterpreis von € 77, gekauft hat und aufgrund welcher wertbestimmenden Faktoren trotzdem im Beschwerdefall als Bemessungsgrundlage „Tauschleistung“ für den Erwerb des X ein Betrag von lediglich €

35.000 (gebildet aus dem gemeinen Wert des hingegebenen GST 59/15 im Ausmaß von 1.102 m² zuzüglich Aufpreis von € 8.275) erklärt wurde. Wenn aber in der Beschwerde das Fehlen der Tatbestandsvoraussetzung einer „neu hervorgekommenen Tatsache“ letztlich damit begründet wird, dieser Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006 sei als Tatsache bereits bei der ursprünglichen Bemessung der Grunderwerbsteuer und Erlassung des Bescheides bekannt gewesen, dann übersieht dieses Vorbringens folgenden relevanten Umstand. Aus Punkt „I. Grundbuchstand, Rechtsverhältnisse“ des in Zusammenhang mit der Abgabenerklärung übermittelten Kauf- und Tauschvertrages vom 14. Februar 2011 geht lediglich hervor, dass die Fa. Y mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006 das Eigentumsrecht an den Grundstücken 59/6 und 59/7 erworben hat, nicht aber der konkrete Kaufpreis und – was von entscheidender Bedeutung ist – auch nicht auf Grund welcher wertbestimmenden Faktoren der aus dem Kaufpreis sich ergebende Quadratmeterpreis von € 77 vom Bf. nicht als Verkehrswert/pro m² des von ihm (zuzüglich eines Aufpreises) hingegebenen Grundstückes 59/15 in der erklärten Tauschleistung von € 35.000 angesetzt 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 das Grundbuch diesbezügliche amtswegige Ermittlungen anzustellen, 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 von € 230.000 (Quadratmeterpreis € 77) Kenntnis hatte. Nach dem Gesagten liegt daher in der Tatsache, dass die Fa. Y im Jahr 2006 die in diesem Gewerbegebiet gelegenen Grundstücke GST 59/6 und GST 59/7 um € 230.000, somit um € 77/m², gekauft hat, wovon ein Verkehrswert von € 77/m² ableitbar ist, die neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO. Dieser in Frage stehende Wiederaufnahmegrund für die mit Bescheid verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens ist somit gegeben. Unstrittig 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 den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkung (Nachforderung von € 1.634,40) 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).

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 hingegebene (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 Tauschaufgabe zu bemessen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, 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 der Z das GST 59/8 von 1.061 m² an den X übergeben hat, der X seinerseits das GST 59/15 von 1.102 m² an Z. Augenscheinlich um eine Gleichwertigkeit der Tauschgrundstücke herbeizuführen zahlte der X überdies einen Aufpreis im Betrag von € 8.275. Laut Kaufvertrag vom 31. Oktober 2006 zahlte die Fa. Y für die in diesem Gewerbegebiet gelegenen GST 59/6 und GST 59/7 im Gesamtausmaß von 2.972 m² einen Kaufpreis von € 230.000, somit einen Quadratmeterpreis von ca. € 77. Mit dem beschwerdegegenständlichen Kauf- und Tauschvertrag hat der X von J das in diesem Gewerbegebiet gelegene unbebaute GST 59/12 von 708 m² um den Kaufpreis von € 55.000 gekauft, was einem Quadratmeterpreis von ca. 77 € entspricht.

3. Im vorliegenden Beschwerdefall besteht allein Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht ausgehend von dem im Jahr 2006 von der Fa. Y für die GST 59/6 und 59/7 bezahlten Kaufpreis von € 230.000 (Quadratmeterpreis € 77) und von dem vom X laut Kauf- und Tauschvertrag vom 14. Februar 2011 für den Ankauf des unbebauten GST 59/12 (708 m²) entrichteten Kaufpreis von € 55.000 (Quadratmeterpreis € 77,68) auf einen Verkehrswert (gemeinen Wert) des vom Bf. hingegebenen Tauschgrundstückes GST 59/15 von € 73.422 (= Verkehrswert des eingetauschten Grundstückes: 1.061 m² x 77 minus Aufpreis) geschlossen hat, wodurch sich zusammen mit dem zusätzlich bezahlten Aufpreis von € 8.275 die angesetzte Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) von (betragsmäßig richtig) € 81.697 ergab. Anlässlich dieser „Berechnung“ des gemeinen Wertes des Grundstückes 59/15 konnte das Finanzamt aufgrund der vorliegenden beiden Abgabenerklärungen, worin die Bemessungsgrundlage für jeden Erwerb mit je € 35.000 erklärt wurde, unter Einbeziehung des als Wertausgleich bezahlten Aufpreises unbedenklich von einer dadurch erzielten "Gleichwertigkeit" der beiden Tauschgrundstücke ausgehen.

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 beiden Grundstücke im Gesamtausmaß von 2.972 m² 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. 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 m² 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 Gewerbebetrieb 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 waren. Unter Beachtung der dem X (siehe BestimmungZ) 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 dieser Grundstücke verlangt, nicht unter Bedingungen des Marktes, sondern wird der Quadratmeterpreis letztendlich durch einen Beschluss des Aufsichtsrates (Organ des X) festgelegt. Für den Ankauf von Grundstücken zahlte hingegen der X den in dieser Gemeinde für solche Grundstücke (außerhalb der Verkäufe des X) geltenden Grundstückspreis von € 77/m². Wenn aber schlüssig davon auszugehen ist, dass die in der Beschwerde für die Ableitung des gemeinen Wertes angeführten bezahlten Quadratmeterpreise für die Grundstücksverkäufe des X nicht unter Marktbedingungen und damit nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgten, 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 in diesem Gewerbegebiet Grundstücke um ca € 77/m² gekauft und auch der X für den Ankauf des GST 59/12 einen Quadratmeterpreis von ca. € 77 bezahlt hat. Daraus ergibt sich, dass im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (wenn der Verkaufspreis nicht mit Beschluss festgelegt wird) unter marktkonformen Bedingungen bei der Veräußerung dieser Gewerbegrundstücke nach ihrer Beschaffenheit ein Quadratmeterpreis von € 77 zu erzielen war. Wenn im konkreten Grundstückstausch der Z das GSt 59/8 im Ausmaß 1.061 m² hingibt und vom X dafür das GSt 59/15 im Ausmaß von 1.102 m² erhält und der X zwecks Wertausgleich noch zusätzlich einen Aufpreis von € 8.275 an Z zu bezahlen hat, dann zeigt dies mit aller Deutlichkeit, dass entgegen dem Beschwerdevorbringen der gemeine Wert pro Quadratmeter nicht für das gesamte Gewerbegebiet einheitlich ist. Hat aber unbestritten die Fa. Y für die GST 59/6 und 59/7 im Ausmaß von 2.972 m² unter Zugrundelegung des in dieser Gemeinde üblichen Quadratmeterpreises von € 77 einen Kaufpreis von € 230.000 bezahlt und befindet sich das von Z hingegebene GSt 59/8 (dafür spricht die fortlaufende Nummerierung) in deren unmittelbaren Umgebung, dann kann von weitgehend übereinstimmenden preisbestimmenden Faktoren der GST 59/6, 59/7 und 59/8 ausgegangen werden. Im Übrigen handelt es sich nach der Diktion des Bf. um ein „einheitliches Gebiet“ und wurde vom X selbst für den Ankauf des in diesem einheitlichen Gewerbe- und Industriegebiet liegenden Grundstückes GST 59/12 von 708 m² ein Kaufpreis von € 55.000 und damit ein Quadratmeterpreis von 77,68 € bezahlt, dann kann daraus schlüssig gefolgt werden, dass für Grundstücke in diesem einheitlichen Gewerbe- und Industriegebiet (von dem im Vorlageantrag für das GSt 59/9 geschilderten besonderen Faktoren einmal abgesehen) bei einer Veräußerung (außerhalb der zu begünstigenden m²-Preisen vorgenommenen Verkäufen des X) ein Kaufpreis von € 77 jedenfalls zu erzielen ist. Weder in der Beschwerde noch Vorlageantrag wurde behauptet geschweige denn

nachgewiesen, wodurch und in welchem konkreten Ausmaß sich die wesentlichen preisbestimmenden Merkmale des GSt 59/8 von jenen der Vergleichsgrundstücke GST 59/6, 59/7 und 59/12, welche alle jeweils um einen Quadratmeterpreis von € 77 veräußert wurden, unterscheiden. Dies rechtfertigt die Schlussfolgerung, dass diese außerhalb des begünstigenden „Regimes“ des X stattgefundenen Veräußerungen der Gewerbegrundstücke im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind und als Vergleichsgrundstücke hinsichtlich der wesentlichen preisbestimmenden Merkmale weitestgehend mit dem in Frage stehenden Tauschgrundstück GST 59/8 übereinstimmen. Daraus folgt, dass sich aus diesen geeigneten Vergleichspreisen für das Grundstück 59/8 ein erzielbarer Quadratmeterpreis von € 77 ableiten lässt. Der Verkehrswert des von Z hingegebenen Tauschgrundstückes GST 59/8 beträgt somit € 81.697 (= 1.061m x € 77). Da der X für den Erhalt dieses Grundstückes das (um 41 m² größere) Tauschgrundstück GST 59/15 und zusätzlich einen Aufpreis von € 8.275 zu leisten hatte, somit augenscheinlich die Vertragsparteien selbst nicht von einer Gleichwertigkeit der beiden Tauschgrundstücke ausgegangen sind und zum Wertausgleich diesen Aufpreis vereinbart haben, führt dies zu einem (rechnerisch abgeleiteten) Verkehrswert des vom X hingegebenen Grundstückes GST 59/15 von € 73.422. Beim Erwerb des X ist somit Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG der Verkehrswert des hingegebenen Tauschgrundstückes von € 73.422 zuzüglich des Aufpreises von € 8.275, insgesamt somit € 81.697. Der sachlichen Richtigkeit der erklärten Tauschleistung (Gegenleistung) von € 35.000 ist hingegen der Umstand entgegenzuhalten, dass bei diesem Ansatz der Verkehrswert des hingegebenen Tauschgrundstückes € 26.725 (= 35.000-8.275) beträgt, was einem Quadratmeterpreis von € 24,25 entspricht. Für die Wertableitung dieses Quadratmeterpreises, dafür spricht das Beschwerdevorbringen deutlich, wurden ausschließlich jene Quadratmeterpreise herangezogen, die vom X bei seinen Verkäufen verlangt wurden, wobei für dieses Gewerbegebiet durch einen (zuletzt am 2. Mai 2013) gefassten Beschluss des Aufsichtsrates (Organ des X) der Quadratmeterpreis mit 35 € festgelegt wurde. Der vom X in Verfolgung seines Förderzweckes verlangte Quadratmeterpreis ist jedoch nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen und ist für die Wertableitung des Verkehrswertes nicht, jedenfalls aber weniger geeignet als jene vom Finanzamt herangezogenen (außerhalb der Verkäufe des X erfolgten) Grundstücksverkäufe, für die allesamt ein Quadratmeterpreis von € 77 bezahlt wurde. Entgegen der Beschwerdeargumentation war es daher sachlich gerechtfertigt, dass das Finanzamt eine Wertableitung des gemeinen Wertes von den Verkaufspreisen der Vergleichsgrundstücke GSt 59/6, 59/7 und 59/12 vornahm. Dies führte zu einem Verkehrswert des von Z hingegebenen Grundstückes 59/8 von € 81.697 (= 1.061 m² x € 77/m²). Für den Grundstückstausch Z- X wurde in den beiden Abgabenerklärungen die Bemessungsgrundlage mit jeweils € 35.000 erklärt. Wenn somit nach den Werterhebungen der beiden Vertragsparteien durch den in der Tauschvereinbarung festgelegten, vom X zu leistenden Aufpreis von € 8.275 unzweifelhaft ein vollständiger Wertausgleich der beiden Tauschgrundstücke herbeigeführt wurde, dann folgt daraus schlüssig nachstehende Wertableitung des Verkehrswert des vom

X hingegenen Tauschgrundstückes 59/15 im Ausmaß von 1.102 m²: Verkehrswert der Tauschliegenschaft 59/8 von € 81.697 minus Aufpreis von € 8.275 ergibt einen Verkehrswert der Tauschliegenschaft 59/15 von € 73.422. Unter Beachtung der Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist hinsichtlich des in Rede stehenden Grundstückstausches die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des X vom Verkehrswert (gemeinen Wert gemäß § 10 BewG) des GSt 59/15 von € 73.422 zuzüglich den Aufpreis von € 8.275, somit von € 81.697 zu bemessen. Das Finanzamt hat damit zu Recht im bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid ausgehend von einer Gegenleistung von € 81.697 die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit € 2.859,40 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 dem Verkehrswert des eingetauschten Grundstückes ein Verkehrswert des hingegenen Grundstückes von € 73.422 und nicht wie (implizit) erklärt von € 26.725 (= 35.000 – 8.275) ableitet, „einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte“. Der nach dem Vorgesagten die „neu hervorgekommene Tatsache“ bildende (aus Vergleichsgrundstücken abgeleitete) Verkehrswert des als Tauschleistung hingegenen Grundstückes 59/15 von € 73.422 erfüllt somit die im § 303 Abs. 1 BAO geforderte weitere Tatbestandsvoraussetzung der „Entscheidungswesentlichkeit“ des Wiederaufnahmegrundes.

7. 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 Bemessungsgrundlage von € 81.697,00 mit € 2.859,40 festgesetzt wurde. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid war somit 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 abgabenfestsetzenden 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 jeweiligen einschlägigen VwGH- Rechtsprechung nicht abgewichen.

Innsbruck, am 21. April 2015