

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., B, vertreten durch Grant Thornton Unitreu GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Rivergate, Handelskai 92, Gate 2, 7A, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 10. November 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2014 Nachstehendes ausgeführt:

"Bezüglich Tauschvertrag vom 15.1.2014 kommt es zur Vorschreibung der Immobilienertragsteuer:

Übersteigt die Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke, stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken im Sinne des § 30 dar. Daher ist der Verkaufserlös nach Abzug von 86% fiktiver Anschaffungskosten der Immobilienertragsteuer zu unterziehen."

Dagegen hat der Beschwerdeführer (Bf.) mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

Die Beschwerde richte sich gegen die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer in Höhe von € 17.500 für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Das Tauschgeschäft im Rahmen eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens sei zur Gänze steuerpflichtig gestellt worden.

Dabei sei als Steuerbasis von der Abgabenbehörde ein Übertragungswert in Höhe von € 500.000 des hingegebenen Grundstückes entsprechend dem Punkt 4 des Tauschvertrages vom 15. Jänner 2014 herangezogen worden. Gemäß der Bestimmung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sei von diesem Verkaufserlös ein pauschaler Abschlag von 86% als fiktive Anschaffungskosten angesetzt und somit der Unterschiedsbetrag in Höhe von € 70.000 der 25%igen Immobilienertragsteuer in Höhe von € 17.500 unterzogen worden.

Als Begründung für die Steuerfestsetzung sei angeführt worden, dass bei Übersteigen der Ausgleichszahlung um mehr als die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke kein Tauschvorgang von Grundstücken vorliege.

Entsprechend des Punktes 4 des Tauschvertrages sei zu Gunsten des Bf. eine Ausgleichszahlung in Höhe von € 296.000 für das Tauschgeschäft zwischen dem Vertragsobjekt 1 (Wert in Höhe von € 500.000) und dem Vertragsobjekt 2 (Wert in Höhe von € 204.000) erfolgt. Der Tausch sei, wie aus dem beigeschlossenen Gutachten vom 2. Juni 2014 der Agrarbezirksbehörde für Steiermark hervorgehe, im Rahmen eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens gemäß §§ 1, 2, 46 und 48 des StZLG 1982 erfolgt.

Aus den gesetzlichen Bestimmungen ergebe sich, dass Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen stets steuerpflichtig seien, soweit keine Steuerbefreiung greife. Ein Befreiungstatbestand ergebe sich ua. nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 für Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück trete hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes. Das führe zu dem Ergebnis, dass Grundstücksübertragungen steuerpflichtig seien, wenn sie für ihr hingegebenes Grundstück lediglich eine Ausgleichszahlung erhielten und somit kein Tauschvorgang vorliege. Es sei somit fraglich, bei welchem Wertausgleichsverhältnis man von Tauschgeschäften spreche. Diese Frage versuche die Finanzverwaltung in der Rz 6652 der EStR zu klären, indem kein steuerbefreites Tauschgeschäft angenommen werde, wenn die Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke übersteige. In diesem Fall sollte gemäß der Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen die Steuerbefreiung auf diesen Grundstückstausch nicht anwendbar sein.

Im gegenständlichen Fall betrage die Ausgleichszahlung ca. 56% des vereinbarten Wertes. Die geringfügige Überschreitung des betreffenden Schwellenwertes in Höhe von ca. 6% führe von einer vollständigen Steuerbefreiung zu einer vollständigen Besteuerung

des Tauschgeschäftes. Diese Vorgangsweise widerspreche offensichtlich massiv dem Regelungszweck des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988.

Der von der Finanzverwaltung angewandte, jedoch willkürlich festgelegte Schwellenwert von 50% führe zu unsachlichen Differenzierungen. Dabei werde auf die konkreten Umstände des Tauschgeschäftes samt Ausgleichszahlung keine Rücksicht genommen. Der Zweck der Zusammenlegung werde zweifelsfrei nur durch den vereinbarten Grundstücketausch erzielt, der ua. durch die örtlichen Begebenheiten vorgegeben sei.

Eine Ausgleichszahlung im Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahren betreffe nicht nur Grundstückswerte, sondern auch einmalige Entschädigungszahlungen für betreffende kurz- und langfristige Beeinträchtigungen und Verhältnisänderungen, die ein Grundstückstausch mit sich bringe.

Aus diesen Gründen sollte es für die Steuerfreiheit unerheblich sein, wie der Werteausgleich machbar sei, so wie im gegenständlichen Fall, in dem der Werteausgleich mangels eines weiteren Tauschgrundstückes nur durch eine Ausgleichszahlung erreicht werden hätte können, da ein reiner Grundstücketausch aufgrund der örtlichen Begebenheiten nicht zweckdienlich gewesen sei. Um den Normzweck der Befreiungsbestimmung zu erreichen, sollte es daher unerheblich sein, ob für ein Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahren dabei teilweise Geldbeträge zu tätigen seien oder nicht.

Um die unsachlichen Auswirkungen bzw. Härten dieses Schwellenwertes zu mildern, wäre zumindest eine Teilentgeltlichkeit des Grundstücketausches in Erwägung zu ziehen.

Eine diesbezügliche Teilentgeltlichkeit argumentiere auch der Salzburger Steuerdialog 2013, der ein zu den EStR abweichendes Ergebnis für Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren bringe, indem nicht der gesamte Grundstücketausch bei Überschreitung des Schwellenwertes steuerpflichtig werde, sondern lediglich allfällige Überschüsse aus der Veräußerung dieser Grundstücke steuerpflichtig werden sollten.

Von der nach bisher herrschenden Verwaltungspraxis zur Einheitstheorie, bei dem der Vorgang einheitlich als entgeltlich oder als unentgeltlich eingestuft werde, nehme man künftig auch bei gemischten Schenkungen im GrEStG durch die Anwendung der Teilentgeltlichkeit Abstand.

Zusammenfassend sei aus seiner Sicht aufgrund des Normzweckes des Befreiungstatbestandes nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 die Steuerbefreiung für das gesamte Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsgeschäft anzuwenden.

Werde unterstellt, dass die Steuerfreiheit nicht zur Gänze gegeben sei, sei jedenfalls die unsachgemäße Hälfteregel entsprechend den Ausführungen zur Teilentgeltlichkeit anzupassen.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdeentscheidung ua. wie folgt begründet:

"Mit der als "Tauschvertrag" bezeichneten und notariell beglaubigten Urkunde vom 15.01.2014, wurden vom Abgabepflichtigen die Grundstücke der Liegenschaft EZ 23 KG **** X mit den Gst. Nr. 2215 (Fläche 48.468 m²), Gst. Nr. 2208 (Fläche 8.420 m²) und Gst. Nr. 2206/2 (Fläche 12.320 m²) der Q GmbH übergeben und erhielt dieser im Gegenzug von der übernehmenden Vertragspartei die Grundstücke der Liegenschaft KG **** Y mit den Gst. Nr. 1441, 1443, 1445, 1446, 1447, 1448, 1449, 1450, 1451, 1452, 1453, 1454 und 1456 (Flächenausmaß gesamt 71.366 m²), sowie die Waldflächen der Liegenschaft KG **** X mit den Gst. Nr. 1756/39, 1759/1, 1760, 2159, 2166, 2168 (Flächenausmaß gesamt 61.130 m²) und eine Ausgleichszahlung in Höhe von € 296.000. Die vom Abgabepflichtigen übergebenen Grundstücke wurden von den Vertragsparteien einvernehmlich mit € 500.000 und die übernommenen Grundstücke mit € 204.000 bewertet (siehe Tauschvertrag vom 15.01.2014).

Mit Bescheid vom 24.06.2014 der Agrarbezirksbehörde für die Steiermark (GZ: ****-2014) wurde festgestellt, dass der Vertrag vom 15.01.2014 nur hinsichtlich des Erwerbs der Grundstücke Gst. Nr. 1441, 1443, 1445, 1446, 1447, 1448, 1449, 1450, 1451, 1452, 1453, 1454 und 1456 der KG Y und hinsichtlich des Erwerbs der Grundstücke Gst. Nr. 2206/2, 2208 und 2215 der KG **** X den Zielsetzungen der Flurbereinigung der §§ 1, 2 und 46 und 48 StZLG 1982 entspricht. Hingegen liegt der Erwerbsvorgang betreffend die Waldflächen der Liegenschaft KG **** X mit den Gst. Nr. 1756/39, 1759/1, 1760, 2159, 2166, 2168 (Flächenausmaß gesamt 61.130 m²) nicht im Rahmen der Zielsetzungen des Flurbereinigungsverfahrens (vgl. auch Gutachten des landwirtschaftlichen Amtssachverständigen DI NN vom 02.06.2014).

Gemäß § 30 EStG 1988 unterliegt die Veräußerung privater Grundstücke der Einkommensteuer. Von der Besteuerung befreit sind gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG:

- *Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des abgegebenen Grundstückes.*

Auch die im Steiermärkischen Zusammenlegungsgesetz 1982 - StZLG 1982 definierten Ziele dienen grundsätzlich Zwecken im Sinne des Befreiungstatbestandes des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988. Voraussetzung für die steuerliche Befreiung des Erwerbsvorganges ist jedoch schon nach dem Gesetzeswortlaut, dass ein Tausch von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens stattfindet.

Die Steuerbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG ist daher ausschließlich auf Tauschvorgänge eingeschränkt.

Wie auch bereits im Erstbescheid vom 10.11.2015 ausgeführt, vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass in jenen Fällen, in denen die erhaltene Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s) übersteigt, ein Tauschvorgang im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nicht vorliegt und die Steuerbefreiung nicht anzuwenden ist.

Im vorliegenden Fall beträgt der Wert des hingegebenen Grundstückes € 500.000 und hat der Abgabepflichtige eine Ausgleichszahlung in Höhe von € 296.000 erhalten, die somit 50% des Wertes des hingegebenen Grundstückes übersteigt, weswegen das vertragsgegenständliche Geschäft keinen Tauschvorgang darstellt und es somit schon am Vorliegen dieser Voraussetzung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG mangelt (vgl. dazu *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG, 8. Aufl 2015, Rz 42 zu § 30).

Wenn in der Beschwerde weiter ausgeführt wird, dass es sich bei dem von der Finanzverwaltung für die Höhe der Ausgleichszahlung festgelegten Schwellenwertes in Höhe von 50% des Grundstückswertes um einen willkürlich festgelegten Prozentsatz handeln würde, der zu unsachlichen Differenzierungen führe, so ist dem entgegenzuhalten, dass nach *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* im Kommentar zum EStG (17. Lfg), Rz 196ff zu § 30 EStG, die von der Finanzverwaltung in den EStR 2000 Rz 6652 herangezogene Grenze von 50% vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt ist, sondern lediglich aus verwaltungsvereinfachenden Gründen angenommen wird, dass dieser Umfang einer Ausgleichszahlung für das Vorliegen eines Tauschvorganges zulässig ist. Vielmehr kann nach *Bodis/Hammerl* unter Hinweis auf den Regelungszweck des Befreiungstatbestandes das Vorliegen eines Tauschvorganges im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nur solange angenommen werden, als die Ausgleichszahlung 5% des Wertes des hingegebenen Grundstückes nicht übersteigt, weil die Zielsetzung der gesetzlichen Bestimmung nur zu erreichen ist, wenn die Steuerbefreiung auf reine Tauschvorgänge angewendet wird (*Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* im Kommentar zum EStG (17. Lfg), Rz 200 zu § 30 EStG).

Im Übrigen sind die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG schon deshalb nicht als gegeben anzusehen, weil laut Tauschvertrag vom 15.01.2014 auch Grundstücke Vertragsgegenstand waren, deren Erwerb schon aufgrund des Bescheides vom 24.06.2014 der Agrarbezirksbehörde für die Steiermark nicht den Zwecken des Befreiungstatbestandes dient. Demnach erfolgte der aufgrund des Vertrages getätigte Erwerb der übernommenen Waldflächen der Liegenschaft KG **** X mit den Gst. Nr. 1756/39, 1759/1, 1760, 2159, 2166, 2168 im Flächenausmaß von gesamt 61.130 m² nicht im Rahmen der Zielsetzung eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG.

Aus den oben dargestellten Erwägungen war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abzuweisen."

Im Vorlageantrag hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

"Von der Abgabenbehörde wurde erläuternd vorgebracht, dass sich nach der als "Tauschvertrag" bezeichneten Urkunde vom 15. Jänner 2014 mit Bescheid vom 24. Juni 2014 der Agrarbezirksbehörde für Steiermark festgestellt wurde, dass nur der Erwerb der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke den Zielsetzungen der Flurbereinigung der §§ 1, 2 und 46 und 48 StZLG 1982 entspricht und hingegen der Erwerb betreffend der Waldflächen nicht dem Flurbereinigungsverfahren zuzuordnen ist.

Das Erwerbsgeschäft wurde zur Gänze der Steuerpflicht unterworfen, obwohl es einerseits für die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke (im Ausmaß von 71.366 m² für die erhaltenen und 69.208 m² für die hingegebenen Grundstücke) im Rahmen eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG und andererseits für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen nicht im Rahmen des steuerbegünstigten Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens durchgeführt wurde.

Konkret übergibt Herr Bf. im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens landwirtschaftlich genutzte Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 69.208 m², wofür er im Gegenzug 71.366 m² landwirtschaftlich genutzte Grundstücke erhält.

Zudem wird ihm außerhalb des Flurbereinigungsverfahrens 61.130 m² forstwirtschaftlich genutzte Waldflächen und eine Zahlung in Höhe von € 296.000 übertragen.

Übernimmt man bei der steuerlichen Beurteilung die Trennung der Grundstücke nach der Zuordnung zum Flurbereinigungsverfahren entsprechend dem Gutachten der Agrarbezirksbehörde für Steiermark als Grundlage, so ergäbe sich nach obigen Ausführungen zur Teilentgeltlichkeit

- einerseits eine nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG steuerbefreite bzw. eine teilweise, nach Teilentgelten steuerbefreite Grundstücksübertragung für das landwirtschaftlich genutzte Grundstück und
- andererseits eine steuerbefreite Grundstücksübertragung für das forstwirtschaftlich genutzte Grundstück, dem keine Gegenleistung gegenübersteht und somit als unentgeltliche Übertragung und nicht als Veräußerung im Sinne des § 30 EStG einzustufen ist.

Andererseits zeigt der Vergleich von Leistung und Gegenleistung ein eklatantes Missverhältnis, das aus dem starken Interesse der Q GmbH an der Flurbereinigung resultiert, die zur geplanten Projektumsetzung erforderlich ist.

Entsprechend den Bestimmungen des § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Der Tauschvorgang vom 15. Jänner 2014 versucht lediglich ein offensichtliches Missverhältnis der beiden Vertragsparteien auszugleichen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der als "Tauschvertrag" bezeichneten Urkunde ergibt eine

Schenkung von Grundstücken, da unter Berücksichtigung der gemeinen Werte aufgrund der örtlichen Begebenheiten eine Gegenleistung unter 50% des Wertes der Immobilien anzunehmen ist. Ein Immobiliengutachten würde Klarheit über die tatsächlich vorliegende Wertrelation bringen.

Auch nach der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wird bei gemischten Schenkungen ertragsteuerlich insgesamt Unentgeltlichkeit angenommen, wenn Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt. Es ist dabei auf die Wertrelation von Leistung und Gegenleistung abzustellen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Gegenleistung die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht übersteigt. Schenkungen gelten als unentgeltliche Übertragung und unterliegen daher entsprechend den Bestimmungen des § 30 EStG nicht der Immobilienertragsteuer.

Die Bescheidbegründung vom 25. Februar 2016 bringt ebenfalls vor, dass das vertragsgegenständliche Geschäft keinen Tauschvorgang darstellt. Somit sei, im Umkehrschluss von einem unentgeltlichen Geschäft auszugehen, welches nicht der Immobilienertragsteuer unterliegt.

Zusammenfassend ist aus unserer Sicht Steuerbefreiung

- aufgrund des Normzweckes des Befreiungstatbestandes nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG für das gesamte Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsgeschäft bzw.
- allgemein nach § 30 EStG mangels Erfüllung der Voraussetzungen einer entgeltlichen gemischten Schenkung

anzuwenden."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 normiert:

"Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden."

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte:

"Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951,

BGBI. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes."

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 sind Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens oder eines Baulandumlegungsverfahrens von der Besteuerung ausgenommen. Die Steuerbefreiung ist aber ausschließlich auf **Tauschvorgänge** eingeschränkt. Ein Tauschvorgang im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 ist nur dann gegeben, wenn für die Übertragung eines Grundstückes ein anderes Grundstück als Wertausgleich geleistet wird [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Kommentar, Band II, § 30, Tz 199 (17. Lieferung - 1.7.2014)].

"Die Rechtsansicht, wonach ein Tauschvorgang auch dann noch gegeben ist, wenn die Ausgleichszahlung 50% des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstückes nicht übersteigt, ist vom Gesetz wohl nicht gedeckt. § 30 Abs. 2 Z 4 erfasst nur Tauschvorgänge von Grundstücken und normiert zusätzlich, dass das erworbene Grundstück hinsichtlich der Ermittlung eines allfälligen späteren Veräußerungsgewinnes an die Stelle des hingegebenen Grundstückes tritt. Damit geht der Gesetzgeber davon aus, dass sich der Tauschvorgang ausschließlich auf Grundstücke erstreckt und verfolgt dabei das Ziel, zwar den Grundstückstausch im Rahmen der behördlichen Neugestaltung der Bodenverhältnisse steuerfrei zu stellen, die im Grundstück enthaltenen stillen Reserven aber im Zuge einer späteren Veräußerung des erworbenen Grundstückes steuerlich nach zu erfassen (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 8). Diese gesetzliche Zielsetzung kann aber nur dann erreicht werden, wenn die Steuerbefreiung ausschließlich auf reine Tauschvorgänge angewendet wird. Die Zahlung einer Ausgleichszahlung schließt die Anwendung der Steuerbefreiung aus, weil dadurch ein Teil des gemeinen Wertes des Grundstückes in Geld umgesetzt wird, ohne dass dies in der Bewertung der Anschaffungskosten des erworbenen Grundstückes seinen Niederschlag findet und somit der steuerlichen Erfassung im Falle der Veräußerung des erworbenen Grundstückes entzogen wird.

Zudem ist auch nach dem Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 der Abfindungsanspruch grundsätzlich in Form einer Grundabfindung zu erfüllen (§ 4 Abs. 2 Flurverfassungs-Grundsatzgesetz; siehe auch Haunold, Flurverfassung in Pürgy, Das Recht der Länder II/2, Tz 14). Lediglich ein Abweichen der Grundabfindung vom Abfindungsanspruch, das bis zu einem Ausmaß von 5% des Abfindungsanspruches zulässig ist, ist durch Geld auszugleichen (§ 4 Abs. 4 leg. cit.). Eine teilweise oder gänzliche Entrichtung des Abfindungsanspruches in Geld ist nach § 4 Abs. 3 leg. cit. ausdrücklich nur mit Zustimmung des betroffenen Grundeigentümers zulässig. Damit wird aber auch die Richtung für die Auslegung des § 30 Abs. 2 Z 4 vorgegeben; die Steuerbefreiung greift solange, als der Zwangscharakter der Neugestaltung der Grundverhältnisse überwiegt. Dies ist aber nur solange der Fall, als nicht mit Zustimmung

oder gar auf Betreiben des betroffenen Grundeigentümers der Abfindungsanspruch in Geld ausbezahlen ist. Ein Tauschvorgang kann daher wohl nur solange angenommen werden, als die Geldabfindung 5% des Abfindungsanspruches, der sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes richtet, nicht übersteigt" [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Kommentar, Band II, § 30, Tz 200 (17. Lieferung - 1.7.2014)].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Im Tauschvertrag vom 15. Jänner 2014 hat der Bf. unter Punkt 1. im Tauschweg der Q GmbH landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften im Gesamtausmaß von 69.208 m² übergeben.

Demgegenüber hat die Q GmbH unter Punkt 2. dem Bf. landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften im Gesamtausmaß von 71.366 m² und Waldflächen im Gesamtausmaß von 61.130 m² übertragen.

Punkt 4. des Tauschvertrages lautet:

"Von den Vertragsparteien wird das Vertragsobjekt 1. mit einem Betrag von € 500.000.-- (fünfhunderttausend Euro) und das Vertragsobjekt 2. mit einem Betrag von € 204.000.-- (zweihundertviertausend Euro) einvernehmlich bewertet, sodass von der Q GmbH binnen 8 Tagen nach Sicherung der Lastenfreistellung des Vertragsobjektes eine Aufzahlung in der Höhe von € 296.000.-- (zweihundertsechshundneunzigtausend Euro) auf ein von Herrn Bf. bekannt zu gebendes Konto zu überweisen ist."

Mit Bescheid der Agrarbezirksbehörde für Steiermark vom 24. Juni 2014, GZ: *****-2014, wird festgestellt, dass der gegenständliche Tauschvertrag nur hinsichtlich des Erwerbes der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke den Zielsetzungen der §§ 1 und 46 StZLG 1982, LGBI. Nr. 72/2010, entspricht, zur Flurbereinigung erforderlich ist und somit unmittelbar zur Durchführung einer Bodenreformmaßnahme dient.

Nach der oben zitierten herrschende Lehre kann ein Tauschvorgang im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 wohl nur solange angenommen werden, als die Geldabfindung 5% des Abfindungsanspruches, der sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes richtet, nicht übersteigt. Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass, ausgehend vom gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes in Höhe von € 500.000 eine Geldabfindung von lediglich € 25.000 für den Tauschcharakter unschädlich gewesen wäre. Diese hat jedoch € 296.000 betragen.

An dieser Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass die Q GmbH neben den landwirtschaftlich genutzten Grundstücken auch Waldflächen dem Bf. übertragen hat, nichts zu ändern. Denn die steuerliche Beurteilung des Tauschvorganges im Hinblick auf die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 orientiert sich nach den obigen Ausführungen ausschließlich am Wertverhältnis der Geldabfindung zu den vom Bf. hingegebenen Grundstücken.

Da sich der Bf. in seinen Beschwerdeausführungen mit der oben zitierten, herrschenden Lehre überhaupt nicht auseinandersetzt, erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit seinen Argumenten (vgl. auch einschlägige Erkenntnisse BFG 7.5.2018, RV/2100824/2017 und BFG 25.6.2018, RV/2100825/2017).

Bezüglich der Ermittlung der Immobilienertragsteuer ist Folgendes festzustellen:

Der Bf. hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Juli 2017 dem Finanzamt mitgeteilt, dass ihm die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 17.500 von Q GmbH vereinbarungsgemäß zur Gänze ersetzt worden sei. Demgemäß waren im Rahmen der Ermittlung der Immobilienertragsteuer die im angefochtenen Bescheid angesetzten Einkünfte in Höhe von € 70.000 um die von der Q GmbH übernommene Immobilienertragsteuer auf € 87.500 zu erhöhen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da zur Lösung der Streitfrage, ob ein Tauschvorgang im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nur solange angenommen werden kann, als die Geldabfindung 5% des Abfindungsanspruches, der sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes richtet, nicht übersteigt, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. Februar 2019

