

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. März 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wird zu Gunsten der Bf. abgeändert auf € 3.104,49.
Aufgrund des im Wege der Selbstberechnung bereits entrichteten Betrages in der Höhe von € 19,53 ergibt sich eine Nachforderung in der Höhe von € 3.084,96.
Die Bemessungsgrundlagen, die Abgabeberechnung und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid gem. § 201 BAO vom 09.03.2020 setzte das damalige Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Frau ***Bf.1***, Grunderwerbsteuer im Grunde des § 7 Abs. 3 Z 3 GrEStG 1987 in der Höhe von € 4.488,33 fest.

Aufgrund der im Wege der Selbstberechnung bereits entrichteten Betrages in der Höhe von € 19,53 ergebe sich eine Nachforderung in der Höhe von € 4.468,80.

Diesem Bescheid liegt ein von den verschiedenen Vertragsparteien offensichtlich im Zeitraum zwischen 26.09.2019 und 24.10.2019 unterfertigter Tausch- und Schenkungsvertrag zugrunde. In der Bescheidbegründung stellt das Finanzamt dazu fest, bei dem gegenständlichen Rechtsgeschäft handle es sich um eine Parzellierung, die rechtlich gesehen als

Grundstückstausch zu qualifizieren sei. Gegenleistung sei der gemeine Wert der hingegebenen Flächen. Da es sich um Bauflächen handle, sei der Wert mit € 105,00 je m² angesetzt worden. Dieser Wert ergäbe sich aus dem Kaufvertrag vom 26.06.2019. Aus den hingegebenen Grundstücksflächen im Ausmaß von 1.173 m² ergäbe sich somit ein gemeiner Wert von € 123.165,00. Das Finanzamt legte der Abgabefestsetzung nicht den gemeinen Wert zugrunde, sondern berechnete die Grunderwerbsteuer von der Mindestbemessungsgrundlage, also vom Grundstückswert in der Höhe von € 128.237,89 (§ 4 Abs. 1 zweite Alternative GrEStG 1987).

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 15.04.2020.

Dem Abgabenbescheid sei als Bemessungsgrundlage der derzeit ortsübliche Grünlandpreis für vergleichbare Flächen in ***Ort1*** von € 3,00 als Bemessungsgrundlage zu Grunde zu legen.

Selbst wenn man hinsichtlich des vom Finanzamt zugrundeliegend Wertes eine andere Auffassung, nämlich die Heranziehung eines Baulandpreises vertreten wolle, hätte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Befreiungsbestimmung des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz in verfassungskonformer Weise interpretieren und anwenden müssen und wäre aus diesem Grund keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen.

Hierzu wird vorgebracht, dass jedenfalls auch privatrechtliche Vereinbarungen, die zur besseren Gestaltung von Bauland dienen in verfassungskonformer Auslegung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer jenen behördlichen Maßnahmen, die dasselbe Ziel mit behördlicher Zwangsgewalt verfolgen, gleichgestellt sein müssten. Es stehe wohl nicht in Abrede, dass es Ziel des Gesetzgebers sei, die bessere Gestaltung von Bauland hinsichtlich der Grunderwerbsteuer mit der Befreiungsbestimmung des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz zu begünstigen, weshalb bei verfassungskonformer Interpretation auch eine auf Basis privatrechtlicher Vereinbarungen in Umsetzung eines Gemeinderatsbeschlusses fußende bessere Gestaltung von Bauland gerade ein unter Umständen zeit- und kostenintensives behördliches Verfahren im Sinne einer effizienten und wirtschaftlichen Verwaltung vermeide und den Gesetzeszweck im Lichte dessen sogar noch besser erreiche. Man werde dem Gesetzgeber nicht unterstellen können, dass er zeit- und kostenintensive behördliche Verfahren den zur Zweckerreichung desselben Zieles geschlossenen einvernehmlichen privatrechtlichen Vereinbarungen den Vorrang gebe. Eine behördliche Zwangsmaßnahme, wie etwa ein Baulandumlegungsverfahren, wäre daher hier lediglich als ultima ratio anzuwenden. Eine andere Auslegung sei aus Sicht der Beschwerdeführerin gleichheitswidrig. Auf die entsprechende Bezug habende Verhandlungsschrift der Gemeinde ***Ort1*** vom 30.10.2019, welche unter einem vorgelegt werde, werde verwiesen.

Die Bf. verweist darüber hinaus auf den Kaufvertrag vom 22.10.2019, mit dem von der gemeindeeigenen Gesellschaft ***Firma1*** Grundvermögen, welches erst auf Grundlage des Tausch- und Schenkungsvertrages vom 25.10.2019 geschaffen werde, zur Errichtung von sozialem Wohnbau anteilmäßig von den Vertragsparteien des Tausch- und Schenkungsvertrages vom 25.10.2019 angekauft werde, was noch viel mehr die privatrechtliche Vereinbarung zur besseren Gestaltung von Bauland untermauere und rechtfertige. Der Gesetzeszweck des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz umfasse gerade eben und jedenfalls auch die bessere Gestaltung von Bauland zur Errichtung von sozialen Wohnbauprojekten in enger Abstimmung mit der Raumordnung.

Selbst wenn man die Auffassung vertrete, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz nicht anzuwenden sei, habe das Finanzamt die Grunderwerbsteuer von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage berechnet. Das Finanzamt lege dem angefochtenen Bescheid einen Wert von € 105,00 für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde und beziehe sich auf einen Kaufvertrag vom 26.06.2019. Welcher Kaufvertrag das sein soll sei der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich. Es gebe einen Kaufvertrag vom 22.10.2019, welcher in Kopie vorgelegt werde, aus welchem Vertrag ein Betrag von € 105,00 als Quadratmeterpreis aus Sicht der Beschwerdeführerin jedoch auch nicht abzuleiten sei. Es wäre wenn überhaupt ein Betrag von € 67,00 als Quadratmeterpreis ableitbar.

Vielmehr sei, wolle man der Auffassung des Finanzamtes folgen, dass die Grunderwerbsteuer vom Baulandwert zu berechnen sei, die steuerlich maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in verfassungskonformer Auslegung mit dem derzeitigen steuerlichen Bodenwert für Baulandflächen in ***Ort1*** im Betrag von € 2,9069 anzusetzen. Der Bodenwert sei generell taugliche Grundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer, da er auf der Pauschalwertverordnung beruhe auf Basis derer aufgrund der Pauschalwertmethode die Grunderwerbsteuer zu berechnen sei. Sollte der Bodenwert, welcher in Finanzonline eingepflegt ist niedriger sein als der tatsächliche gemeine Wert so könne dies nicht zu Lasten des potentiell Steuerpflichtigen gehen. Eine andere Auslegung sei aus Sicht der Beschwerdeführerin gleichheitswidrig.

Es werde in nachfolgender Reihenfolge sohin gestellt,

1. der Antrag den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben;
2. in eventu der Antrag den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz zur Anwendung kommt und die Grunderwerbsteuer mit € 0,00 festgesetzt wird;

3. in eventuelle der Antrag den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf Basis des Bodenwertes im Betrag von € 2,9069 pro Quadratmeter berechnet werde;
4. in eventuelle der Antrag den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf Basis von € 67,00 pro Quadratmeter berechnet werde.

Auf Grund eines entsprechenden Antrages der Bf. und unter Wahrung der in § 262 Abs. 2 lit. b BAO normierten Frist von drei Monaten legte das Finanzamt die Bescheidbeschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Personen1bis4, ***Personen5bis7***, ***Personen9bis10***, ***Personen11bis14*** waren Eigentümer (an unterschiedlichen Einlagezahlen) der Liegenschaften ***EZzzz*** jeweils in der KG ***zzz*** ***Ort1***. Mit Teilungsplan vom 02.05.2019 wurden Grundstücke inliegend diesen Liegenschaften geteilt und zu neuen Bauplätzen vereinigt. Mit dem unter Beitritt der Gemeinde ***Ort1*** geschlossenen gegenständlichen o.a. Tausch- und Schenkungsvertrag (samt zweier Nachträge) einigten sich die oben genannten Personen darauf, die diversen Teilungsgrundstücke untereinander zu übertragen.

Laut diesem Tausch- und Schenkungsvertrag umfasst die von der Bf. hingebene Fläche insgesamt 1.173 m² und die erhaltene Fläche insgesamt 1.730 m².

Die aus den genannten Personen bestehende Eigentümergemeinschaft des Grundtauschverfahrens verkaufte mit dem im Zeitraum zwischen 26.06.2019 und 22.10.2019 unterfertigten Kaufvertrag einen Teil dieser Grundstücksflächen an die gemeindeeigene ***Firma1*** zum Zwecke der Errichtung einer Siedlungsanlage.

Gegenstand dieses Kaufvertrages sind die beiden auf Grund der Teilung neu gebildeten Grundstücke ***1*** im Ausmaß von 1.185 m² und ***2*** im Ausmaß von 1.919 m².

Laut Punkt 3. dieses Kaufvertrags beträgt der Kaufpreis € 3,00 je m².

Im Kaufvertrag unter Pkt. 3 wird außerdem festgehalten:

„Des Weiteren verpflichtet sich die Käuferin nach Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmung in Bauland hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstückes ***1*** eine Aufzahlung auf den obig vereinbarten Kaufpreis im Gesamtbetrag von € 79.395,00 vorzunehmen (Aufzahlung für

1.185 m² x € 67,00). Die anteilmäßige Berichtigung dieses Aufzahlungsbetrages im Sinne der Miteigentumsquote an die Verkäufer hat binnen 4 Wochen nach Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmungen in Bauland durch die Käuferin direkt an die Verkäufer zu erfolgen. Hinsichtlich des Grundstückes ***2*** verpflichtet sich die Käuferin binnen 4 Wochen nach rechtskräftiger Umwidmung in Bauland Aufschließungszone und Freigabe des als Aufschließungszone 10 gewidmeten Grundstückes eine Aufzahlung im Betrag von € 135.713,00 im Sinne der Miteigentumsquote an die Verkäufer zu leisten längstens jedoch bis 15.12.2022 (Aufzahlung für 1.715 m² von € 67,00 und für 204 m² von € 102,00).“

Nach der Aktenlage hat die Bf. aufgrund des erwähnten Tausch- und Schenkungsvertrages eine Fläche von 1.173 m² hingegeben und eine Fläche von 1.730 m² erhalten.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakt. Darüber hinaus wurde auch auf die Auskünfte der Gemeinde Bedacht genommen. Daraus ergibt sich der oben wiedergegebene Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtslage:

Die wesentlichsten Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in der maßgeblichen Fassung lauten:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Tauschverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

§ 3 (1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

...

5. bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften

...

§ 4 (1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem

Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
 - in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes
- zu berechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;
2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;
3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3;
4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen.

§ 7 (1) 1. a) Ein Erwerb gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%

des Grundstückswertes beträgt.

b) Ein Erwerb gilt als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolgt.

c) Ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis gilt als unentgeltlich.

d) Liegt eine Gegenleistung vor und ist ihre Höhe nicht zu ermitteln, gilt der Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung in Höhe von 50% des Grundstückswertes angenommen wird.

2. a) Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten 250 000 Euro 0,5%,
- für die nächsten 150 000 Euro 2%,
- darüber hinaus 3,5%

des Grundstückswertes.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3.

Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes sind von derselben Person an dieselbe Person anfallende Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre, soweit die Steuer nach dieser Litera berechnet wurde, zusammenzurechnen; dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen. Eine Zusammenrechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – eine wirtschaftliche Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfällt.

b) Bei Erwerben, die unter § 3 Abs. 1 Z 2 fallen, ist die Steuer nach lit. a zu berechnen, beträgt aber höchstens 0,5% vom Grundstückswert. Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3. Im Fall einer Nacherhebung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. f ist die Steuer ohne Begrenzung zu berechnen.

c) Die Steuer beträgt bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%.

d) Die Steuer beträgt bei Erwerben, bei denen die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 vom Einheitswert zu berechnen ist, 2%.

3. In allen übrigen Fällen beträgt die Steuer 3,5%.

Erwägungen:

Zum Begehren auf Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987:

Die zitierte Norm sieht bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer vor.

Eine Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland ist ein Vorgang, durch den eine größere im Bauland gelegene Fläche - für die Errichtung etwa von Wohnblöcken - dadurch baureif gemacht wird, dass die Grenz- und Besitzverhältnisse so umgestaltet werden, dass aus der vorher gegebenen Mehrzahl selbständig nicht bebaubarer Liegenschaften baureife Bauplätze gestaltet werden und damit das von dieser Maßnahme umfasste Gebiet baulich nutzbar gemacht wird (vgl. das zur vergleichbaren Rechtslage des GrEStG 1955 ergangene Erkenntnis VwGH 06.05.1971, Zl. 1034/70). Es handelt sich jedenfalls nicht um einen Vorgang, durch den ein Einzelbauplatz baulich nutzbar gemacht wird, sondern es muss ein größeres Baulandgebiet betroffen sein (vgl. VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Eigentumserwerb, der auf Grund der Bestimmungen zur besseren Gestaltung von Bauland erfolgt, muss jedenfalls die (unmittelbare) Folge einer behördlich verfügten besseren Gestaltung von Bauland sein (vgl. VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139 mwN).

Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht (vgl. VwGH 13.03.1980, 1786/77, und VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139).

Unter einer behördlichen Maßnahme im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG versteht man eine Maßnahme, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurde (vgl. VwGH 29.06.2006, 2006/16/0006). Das Wesen einer Einwirkung durch behördliche Maßnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG besteht darin, dass derjenige, gegen den sich die Maßnahme

richtet, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen; insbesondere nicht dadurch, dass er sein Vorhaben aufgibt (vgl. VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139, unter Hinweis auf VwGH 25.04.1996, 95/16/0259).

Eine behördliche Maßnahme ist so geartet, dass man sich ihr nicht entziehen kann. Eine freiwillig geschlossene Vereinbarung ist keine Maßnahme iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 86 Abs. 3, mwN).

Wenn ein Grundstückseigentümer selbst den Übergang des Grundstückes durch Abschluss einer Vereinbarung veranlasst, ist die Steuerbefreiung zu verneinen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs. 2).

Bei einem Kaufvertrag, mit dem von einer Stadtgemeinde Grundstücke zur Schaffung eines neuen Betriebsgebietes erworben wurden, handelte es sich um einen privatrechtlichen Vertrag, der mit der Gemeinde als Träger von Privatrechten zustande gekommen ist. Zum Erwerb der Liegenschaft wurde kein behördliches Verfahren durchgeführt, kein Bescheid erlassen und keine hoheitsrechtliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt. Damit fehlte es an der für den Befreiungstatbestand erforderlichen Zwangsmaßnahme (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs. 7, unter Hinweis auf UFS 21.03.2012, RV/3877-W/08).

Ein freiwillig abgeschlossenes Parzellierungsübereinkommen ist selbst dann keine Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987, wenn die Initiative von der Gemeinde ausgegangen ist und die Parzellierung im öffentlichen Interesse liegt. Das Wesen einer behördlichen Maßnahme besteht darin, dass derjenige, gegen den sich die Maßnahme richtet, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen (vgl. BFG 28.06.2017, RV/7102366/2015).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung ergibt sich für den vorliegenden Beschwerdefall zweifellos, dass die begehrte Abgabenbefreiung zu versagen war. Denn die Bf. räumt selbst ein, dass es zum Grundstückstausch auf der Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung gekommen ist und dass keine behördliche Zwangsmaßnahme, die von der Bf. als ultima ratio bezeichnet wird, vorliegt. Damit steht fest, dass es an der Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der „behördlichen Maßnahme“ iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG mangelt.

Das Finanzamt hat somit zu Recht die angesprochene Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung gebracht.

Zur Frage der Bewertung als Grünland:

Die Bf. meint, der vorliegende Tausch- und Schenkungsvertrag betreffe ausschließlich im Grünland gelegene Flächen und bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sei daher der ortsübliche Grünlandpreis in der Höhe von € 3,00 je m² zum Ansatz zu bringen.

Dem ist zu entgegen, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand eines Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 27.06.1991, 90/16/0169).

Für die Entscheidung der Frage, ob ein Grundstück als Bauland anzusehen ist, ist neben seiner Lage und den besonderen Verhältnissen besonderes Gewicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten zu legen (VwGH 28.01.93, 92716/0120).

Der Abschluss des in Rede stehenden Tausch- und Schenkungsvertrages zielte einzig darauf ab, Bauland zu schaffen. Die beabsichtigte Abänderung des Örtlichen Raumordnungsprogrammes 2005 (Flächenwidmungsplan 2019) lag vom 8. Mai 2019 bis 19. Juni 2019 zur allgemeinen Einsichtnahme auf und wurde diese auch auf der Homepage der Gemeinde zur Information aller Bürger veröffentlicht. Es kann daher als erwiesen angenommen werden, dass auch die Bf. Kenntnis über diese wesentlichen Umstände hatte.

Die Vertragsparteien legten dem genannten Vertrag den in dessen Präambel angeführten Teilungsplan zugrunde. Die in diesem Teilungsplan geregelten Teilungen sowie Zu- und Abschreibungen dienten unbestritten der Schaffung bebauungsfähiger Parzellen.

Die gemeindeeigene ***Firma1*** unterfertigte bereits am 26.06.2019 den Kaufvertrag mit der Eigentümergemeinschaft des vorliegenden Grundtauschverfahrens, um auf den beiden erworbenen Grundstücken entsprechend der bereits damals vorhandenen Projektentwurfsplanung die Errichtung von Wohnungen durch eine Siedlungsgenossenschaft zu ermöglichen. Dieser Kaufvertrag legte bereits den Kaufpreis zuzüglich einer Aufzahlung für die schon damals ins Auge gefasste Umwidmung in Bauland fest.

Dem Finanzamt kann daher angesichts all dieser Umstände nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht den Wert für Grünland als Bemessungsgrundlage herangezogen hat.

Zur Bemessungsgrundlage bei Tauschverträgen:

Beim Grundstückstausch, also bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen, als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen (§ 4 Abs. 3 GrEStG); es liegen zwei Erwerbsvorgänge vor. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" besteht dabei in dem vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeegebenen (vertauschten) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108 u.v.a.).

Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes (zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe/Zuzahlung) zu bemessen (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018 u.v.a.).

Der gemeine Wert wird gem. § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre. Alle, aber nur die gewöhnlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, sind bei der Bestimmung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen. Der gemeine Wert muss ein "gewogener Durchschnittspreis" und darf kein Höchstpreis sein.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse - zB persönliche Notlage, persönliche Vorliebe oder besondere, mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbare Verwertungsmöglichkeiten - sind gem. § 10 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht zu berücksichtigen. Hatte der Erwerber ein besonderes Interesse an dem vom Vertragspartner hingegebenen Liegenschaftsteil, so handelte es sich dabei um bei der Bewertung nicht zu berücksichtigende subjektive Aspekte, die bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nach § 10 BewG keine Bedeutung haben (BFG 29.12.2014, RV/7102361/2013).

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe einer Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (vgl. VwGH 16.12.2014, 2013/16/0168 u.v.a.). Der gemeine Wert ist eine objektive Größe (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0093 u.v.a.).

Die brauchbarste Methode für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes wird der Vergleich mit tatsächlich in zeitlicher Nähe zum Feststellungszeitpunkt erfolgten Kaufgeschäften sein (zB VwGH 22.3.1995, 92/13/0187). Er kann durch verschiedene Beweismittel, zB Kaufpreis bei nicht lange (ca. ein Jahr) zurückliegendem Ankauf oder Kaufpreis von vergleichbaren Liegenschaften oder Immobilienpreisspiegel glaubhaft gemacht oder mit einem Schätzungsgutachten nachgewiesen werden (vgl.: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16 ff. zu § 4, Rz 25 ff. und Rz 109 zu § 5 GrEStG).

Da bei der Bewertung von Tauschleistungen die Grundstücke mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, sind Parteienbewertungen für die Besteuerung grundsätzlich ohne Belang (vgl. Arnold/Bodis, Kommentar Grunderwerbsteuer, Band I, Rz. 171 – 173 zu § 5 GrEStG).

Zur konkreten Bewertung im Streitfall:

Wie unten noch näher auszuführen sein wird, kommt es zur Klärung der Frage, welcher der in § 7 GrEStG 1987 genannten Steuersätze zur Anwendung gelangt, u.a. auch auf den gemeinen Wert der hingegebenen Fläche an.

Das Finanzamt hat sich bei der Ermittlung des gemeinen Wertes an den im o.a. Kaufvertrag genannten Kaufpreis und den dort ebenfalls angeführten Aufzahlungen orientiert. Die Bf. ist als anteilige Miteigentümerin des in diesem Kaufvertrag bezeichneten Vertragsgegenstandes Vertragspartei und hat diesen Kaufvertrag auch selbst unterfertigt.

Dem Einwand der Bf., es sei ihr nicht ersichtlich, auf welchen Vertrag sich das Finanzamt bei der Wertermittlung beziehe, ist somit nicht nachvollziehbar. Dies um so mehr, als sie selbst genau diesen Kaufvertrag der Beschwerdeschrift beilegt.

Dem Kaufvertrag ist zu entnehmen, dass ein Kaufpreis von € 3,00 vereinbart war. Darüber hinaus einigten sich die Vertragsparteien darauf, dass die Käuferin nach Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmung in Bauland hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstückes ***1*** eine Aufzahlung auf den vereinbarten Kaufpreis im Gesamtbetrag von € 79.395,00 zu leisten hat (Aufzahlung für 1.185 m² x 67,00). Zusätzlich verpflichtete sich die Käuferin hinsichtlich des Grundstückes ***2*** nach rechtskräftiger Umwidmung in Bauland Aufschließungszone eine Aufzahlung im Betrag von € 135.713,00 zu leisten (Aufzahlung für 1.715 m² in der Höhe von € 67,00 und für 204 m² in der Höhe von € 102,00).

Da dem Kaufvertrag nicht zu entnehmen ist, aus welchen Umständen sich diese Differenzierung bei der Höhe der Aufzahlung ergibt, hat sich das Bundesfinanzgericht an die Gemeinde ***Ort1*** gewandt und diesbezüglich um Aufklärung ersucht.

Dabei kam hervor, dass die Miteigentümergeinschaft ursprünglich bereit war, eine Fläche von 2.900 m² an die Gemeinde (***Firma1***) zu verkaufen. Diesbezüglich wurde ein Grünlandpreis von € 3,00 zuzüglich - im Falle der späteren Baulandwidmung - ein Aufpreis von € 67,00 (zeitlich gestaffelt, sodass nicht alle Fläche auf einmal bebaut werden) vereinbart.

Im Zuge der Projektentwurfsplanung für die Errichtung von Wohnungen durch die Siedlungsgenossenschaft habe sich dann aber gezeigt, dass ein Wohnbauprojekt bei einer geringfügig größeren Grundstückskonfiguration besser umzusetzen wäre.

Im Rahmen der Nachverhandlungen hinsichtlich dieser Mehrfläche (204 m²) habe die Gemeinde (die ***Firma1***) dann einen Zuschlag in der Höhe von € 102,00/m² anstelle von € 67,00/m² - angeboten, der schließlich akzeptiert worden sei.

Der Anfragebeantwortung ist darüber hinaus zu entnehmen, dass dem erwähnten Kaufpreisunterschied kein „realer“ Wertunterschied einer bestimmten Fläche gegenüber einer anderen zugrunde liegt. Die Differenzierung sei vielmehr das Ergebnis der Vertragsverhandlungen.

Das Bundesfinanzgericht schließt aus diesen Schilderungen, dass es die Gemeinde offensichtlich als notwendig erachtet hat, zur Optimierung des kommunalen Bauvorhabens eine relativ kleine Zusatzfläche anzuschaffen und dass sie zur Erreichung dieses Ziels bereit

war, eine im Vergleich zum gewöhnlichen Geschäftsverkehr weit überhöhte Aufzahlung zu leisten.

Aufgrund dieser Umstände kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon ausgegangen werden, dass dem zusätzlichen Ankauf dieser Kleinfläche ein ganz besonderes Interesse zugrunde gelegen war. Nach oben dargelegter Rechtsprechung handelt es sich allerdings bei einem "besonderen Interesse" am Erwerb bzw. beim Merkmal der "besonderen Vorliebe" oder bei Vorliegen von "gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten" um solche ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, die geeignet sind, den marktüblichen Preis zu beeinflussen, sodass diesen rein subjektiven Aspekten bei der Ermittlung des gemeinen Wertes iSd § 10 BewG grundsätzlich keine Relevanz zukommt. Der gemeine Wert ist unabhängig davon vielmehr als ein gewogener und objektiver Durchschnittspreis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre, zu bestimmen. Daraus folgt, dass der erwähnte Zuschlag von € 102,00 bei der Wertermittlung außer Betracht zu bleiben hat.

Andererseits ist der Ansicht des Finanzamtes zuzustimmen, wonach im vorliegenden Fall die Ermittlung des gemeinen Wertes unter Heranziehung des erwähnten Kaufvertrages erfolgen kann, zumal der sich aus diesem Vertrag ergebende Kaufpreis von insgesamt € 70,00 nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts den in der oben zitierten Judikatur entwickelten Grundsätzen der Bewertung entspricht.

Bei der Schätzung des gemeinen Wertes war daher von dem im Kaufvertrag genannten ursprünglich ausverhandelten (und von allen Miteigentümern als Verkaufspreis akzeptierten) Wert von € 3,00 zuzüglich € 67,00 auszugehen. Dafür, dass es sich dabei nicht um eine objektive Größe handelt, bestehen nach der Aktenlage keine Hinweise.

Zur Ermittlung des gemeinen Wertes war daher nicht der vom Finanzamt herangezogene Kaufpreis von € 105,00 (€ 3,00 + € 102,00) sondern der Kaufpreis in der Höhe von € 70,00 (€ 3,00 + € 67,00) zum Ansatz zu bringen.

Daraus ergibt sich folgender gemeiner Wert:

Hingegebene Grundstücksfläche 1.173 m² x € 70,00 = € 82.110,00

Die Bestimmungen des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 sehen eine Mindestbemessungsgrundlage in der Höhe des Grundstückswertes vor. Es bleibt daher abschließend zu prüfen, ob dieser Wert im Streitfall zum Ansatz zu kommen hat.

Berechnung des Grundstückswertes gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm § 2 GrWV:

Nach § 2 Abs. 2 GrWV ist der Grundwert wie folgt zu berechnen: dreifacher (anteiliger) zuletzt festgestellter Bodenwert/m² x Grundfläche x Hochrechnungsfaktor lt. Anlage für die betreffende Gemeinde (hier 8,5).

Im vorliegenden Fall beträgt der maßgebliche Bodenwert, wie auch die Bf. selbst einräumt, € 2,9069 je m².

Daraus ergibt sich folgende Berechnung des Grundwertes:

Dreifacher Bodenwert: $2,9069 \times 3 = 8,7207$

Erhaltene Grundfläche: 1.730 m²

Hochrechnungsfaktor: 8,5

$8,7207 \times 1.730 \times 8,5 = € 128.237,89$ Grundwert

Der Grundstückswert gem. § 4 Abs. 1 GrEStG beträgt somit € 128.237,89.

Dieser Betrag war daher als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

Erwerbsvorgänge, bei denen die Gegenleistung mehr als 30 % des Grundstückswertes beträgt, sind in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Soweit Unentgeltlichkeit vorliegt, ist der Stufentarif anzuwenden, soweit Entgeltlichkeit vorliegt, der Normalsatz. Erst bei Gegenleistungen in Höhe von mehr als 70% liegt zur Gänze ein als entgeltlich zu beurteilenden Erwerbsvorgang vor (Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz. 4 zu § 7 GrEStG).

Im vorliegenden Fall beträgt die Gegenleistung, also der entgeltliche Teil (der Wert der abgegebenen Grundstücksflächen) wie oben dargestellt € 82.110,00. Das sind 64,03 % des Grundstückswertes der erhaltenen Fläche (€ 128.237,89). Dieser entgeltliche Teil ist mit dem Normalsatz von 3,50 % zu versteuern. Der Restbetrag ist gem. § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a erster Anstrich GrEStG 1987 mit 0,50 % zu versteuern.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung der Grunderwerbsteuer:

	Bemessungsgrundlage x Steuersatz	Grunderwerbsteuer
Entgeltlicher Teil	$82.110,00 \times 3,50 \%$	2.873,85
Unentgeltlicher Teil	$46.127,89 \times 0,50 \%$	230,64
SUMME		3.104,49

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Anwendungsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG sind durch die oben zitierte Judikatur des VwGH geklärt.

Die Ermittlung der konkreten Höhe des gemeinen Wertes ist von der Lösung von Tatfragen und nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig.

Im Übrigen kann sich die vorliegende Entscheidung auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 16. Dezember 2021