

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache \*\*\*Gemeinde\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Friedrich Valzachi, Oswaldgasse 2, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 19. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 16. August 2016 betreffend Grunderwerbsteuer 2016, \*\*\*Erf1\*\*\*, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO folgendermaßen abgeändert:

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Miteigentumsanteils an Grundstück Nr.W/4 (Trennstück 5) wird mit 3,5% vom gemeinen Wert der Tauschleistung in Höhe von € 79.019,30, somit in Höhe von € 2.765,68 festgesetzt.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer betreffend die Trennstücke 1, 6, 11, 15 und 16 wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Gemeinde war Eigentümerin des Grundstücks Nr. W (\*\*\*EZ1\*\*\*) sowie mit einem Anteil von 891/5039 Miteigentümerin des Grundstücks Nr. X/1 (\*\*\*EZ2\*\*\*). Weitere Miteigentümer des Grundstücks Nr. X/1 waren \*\*\*JS\*\*\* (1074/5039), \*\*\*IF\*\*\* (1037/5039), \*\*\*BF\*\*\* (1037/5039) und \*\*\*AU\*\*\* (1000/5039).

Diese beiden Grundstücke gehörten zu jenen Liegenschaften, deren inneliegenden Grundstücke mit Teilungsplan vom 11. November 2015, \*\*\*GZ\*\*\*, in 126 Trennstücke geteilt

und diese zu neuen Grundstücken zusammengelegt bzw. bestehenden Grundstücken zugeschlagen wurden.

Zur Umsetzung der auf dem Teilungsplan basierenden Neuaufteilung der Liegenschaften wurden zum Teil Verträge zwischen den Eigentümern der vom Teilungsplan umfassten Liegenschaften abgeschlossen. Zum Teil wurden die neugebildeten Grundstücke direkt an „Dritte“ (iSv von nicht den (Mit-) Eigentümern der vom Teilungsplan umfassten Liegenschaften zugehörige Personen) veräußert. Weiter wurden die Liegenschaftseigentümer mit Bescheiden der Bürgermeisterin der \*\*\*Gemeinde\*\*\* verpflichtet, mehrere näher bezeichnete neugebildete Grundstücke gemäß § 12 Nö Bauordnung 2014 in das öffentliche Gut abzutreten.

Die zwischen den Eigentümern der vom Teilungsplan umfassten Liegenschaften abgeschlossenen Verträge wurden der belangten Behörde mit Schreiben vom 12. Februar 2016 angezeigt. In einem Begleitschreiben zu dieser Anzeige führte der die Anzeige vornehmende steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Gemeinde – unter Hinweis auf den beigelegten Teilungsplan – aus, dass sämtliche Verträge ausschließlich der Umsetzung des Teilungsplans zur besseren Gestaltung von Bauland entsprechend dem Bescheid der \*\*\*Gemeinde\*\*\* gedient hätten und daher keine grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestände verwirklicht worden wären.

Mit Bescheid vom 16. August 2016 setzte die belangte Behörde gegenüber der beschwerdeführenden Gemeinde für den „Tausch von Miteigentumsanteilen entsprechend dem Teilungsplan vom 11. 11. 2015, \*\*\*GZ\*\*\* von \*\*\*DI\*\*\* vom 29. Dezember 2015 mit \*\*\*GK\*\*\* u.a.“ Grunderwerbsteuer in Höhe von € 18.339,54 fest und führte begründend aus, dass bei gegenseitiger Begründung einer Miteigentümergeinschaft an fremden Grundstücken unter gleichzeitiger Aufgabe eines Eigentumsanteils am eigenen Grundstück ein grunderwerbsteuerpflichtiges Tauschgeschäft vorliege. Der Verkehrswert des eigenen aufgegebenen Grundstücksanteiles bilde die Gegenleistung für den erhaltenen Miteigentumsanteil. Im gegenständlichen Fall sei als Verkehrswert der aufgegebenen Grundstücke, soweit es sich um Bauland gehandelt habe, der in den Kaufverträgen vereinbarte Preis von € 450, --/m<sup>2</sup> herangezogen worden. Für die Grünflächen sei der halbe Wert (€ 225, --/m<sup>2</sup>) angesetzt worden.

Die beschwerdeführende Gemeinde erhob gegen diesen Bescheid am 19. September 2016 Beschwerde und beantragte – unter Verzicht auf eine Beschwerdevorentscheidung – die Beschwerde direkt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Begründend führte die beschwerdeführende Gemeinde aus, dass es sich bei der – von der belangten Behörde als Tauschvorgang qualifizierten – Bildung einer Miteigentümergeinschaft nicht um einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang handle.

Die österreichische Zivilrechtsordnung kenne kein real geteiltes Eigentum, weshalb es bei der Vereinigung zweier bisher selbständiger Sachen zur Bildung einer Miteigentümergeinschaft

komme, wobei sich die Eigentumsverhältnisse entsprechend der vertraglichen Vereinbarung ergeben würden (unter Hinweis auf § 415 ABGB). Wenn zwei zu vereinigende Grundflächen (Trennstücke) im Zuge der Durchführung eines Teilungsplanes zwei verschiedene Grundeigentümer betreffen und diese Grundflächen zusammengefügt würden, so entstehe eine neue Gesamtsache, wobei sich die Miteigentumsverhältnisse nach der jeweiligen vertraglichen Vereinbarung richten würden. Werde vereinbart, dass die neu entstandene Sache im Miteigentum der bisherigen Eigentümer im Verhältnis ihrer bisherigen Grundflächen stehen solle, so ändere sich an der wirtschaftlichen Zuordnung tatsächlich nichts. Es komme – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – zu keiner Aufgabe von Eigentumsanteilen. Dies wäre nur dann der Fall, wenn sich die Eigentumsverhältnisse am neu entstandenen Grundstück anders als den ursprünglichen Grundanteilen entsprechend darstellen würden.

Der rechtliche Schluss, dass es sich hierbei um einen grunderwerbsteuerneutralen Vorgang handle, ergebe sich *argumentum e contrario* auch aus § 3 Abs. 2 GrEStG 1987: Gemäß den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes sei die Realteilung grunderwerbsteuerbefreit, sofern es dabei zu keinen „Eigentumsverschiebungen“ komme. Gleiches müsse auch für die Zusammenfügung zweier Grundflächen gelten, wenn dabei keine tatsächliche Änderung der Eigentumsverhältnisse stattefinde. Auch im Zuge der (teilweisen) Veräußerungen der neu gebildeten Grundstücke komme es diesbezüglich zu keinem Mehrerlös, der Kaufpreis werde entsprechend den Miteigentumsanteilen (= ursprüngliche Grundstücksfläche) aufgeteilt. Es läge daher – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – keine Gegenleistung vor.

Zudem seien die von der belangten Behörde herangezogenen Verkehrswerte unrichtig. Den herangezogenen Kaufverträgen sei eindeutig zu entnehmen, dass der dort genannte Kaufpreis in Höhe von € 450, --/m<sup>2</sup> jenen Wert darstelle, der nach Abschluss der Aufschließungsarbeiten und Wegfall der ins öffentliche Gut abzutretenden Flächen erzielt werden könne. Unter Berücksichtigung der zu entrichtenden Aufschließungskosten und der Abtretung ins öffentliche Gut könne jedoch maximal ein Verkehrswert in Höhe von € 300, -- /m<sup>2</sup> für das Bauland (bzw. € 200, -- /m<sup>2</sup> für die Grünfläche) herangezogen werden.

Am 30. November 2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss vom 30. Oktober 2023 wurde der beschwerdeführenden Gemeinde sowie der belangten Behörde unter anderem der vom Bundesfinanzgericht herangezogene Wertansatz für den gemeinen Wert der gegenständlichen Grundstücke vorgehalten, der von beiden Parteien zustimmend zur Kenntnis genommen bzw für unstrittig erklärt wurde.

In ihrer diesbezüglichen Beantwortung des Vorhalts vom 24. November 2023 führte die beschwerdeführende Gemeinde zudem – unter Hinweis auf EStR 2000 Rz 6627 – aus, dass bei der Vereinigung aneinander angrenzender Grundstücke verschiedener Eigentümer zu einem Grundstück im Miteigentum all dieser Personen die Grundsätze der Realteilung sinngemäß

anzuwenden seien. Dies bedeute, dass im Zuge der Bildung einer Miteigentümergeinschaft kein steuerpflichtiger Vorgang vorliegen würde, sofern – wie im gegenständlichen Fall – die entstandenen Miteigentumsanteile dem Verhältnis der jeweils eingebrachten Grundstücke entsprechen würden.

Es sei weiters zivilrechtlich anerkannt, dass die Eigentümer eines Trennstückes dieses gemeinsam mit den Eigentümern weiterer Trennstücke als wirtschaftliche Einheit verkaufen können, wobei Grunderwerbsteuer nur für diesen Veräußerungsvorgang anfalle, ohne das als Zwischenschritt eine Miteigentümergeinschaft gebildet werden müsse. Es stelle daher eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung dar, wenn der Zwischenschritt – die Bildung einer Miteigentümergeinschaft – Grunderwerbsteuerpflicht auslöse.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Mit Teilungsplan vom 11. November 2015, \*\*\*GZ\*\*\*, wurden mehrere, näher bezeichnete auf dem Gebiet der \*\*\*Gemeinde\*\*\* gelegene Grundstücke in 126 Trennstücke geteilt und diese zu neuen Grundstücken zusammengelegt bzw. bestehenden Grundstücken zugeschlagen.

Die beschwerdeführende Gemeinde war Eigentümerin des Grundstücks Nr. W, das mit dem genannten Teilungsplan in 7 Trennstücke (die Trennstücke 1 bis 7) aufgeteilt wurde. Das Grundstück Nr. X/1, an dem die beschwerdeführende Gemeinde mit einem Anteil von 891/5039 Miteigentümerin war, wurde in 15 Trennstücke (die Trennstücke 8 bis 22) sowie die nach der Aufteilung verbleibende Restfläche aufgeteilt.

Im Zuge der Umsetzung der auf dem Teilungsplan basierenden Neuaufteilung der Liegenschaften wurden diese Trennstücke den folgenden (neugebildeten) Grundstücken zugeschlagen und diesbezüglich die folgenden Vereinbarungen bzw. behördlichen Maßnahmen getroffen:

| <b>Trennstück</b> | <b>Fläche in m<sup>2</sup></b> | <b>zu „neuem“ Grundstück</b> | <b>Gesamtfläche „neues“ Grundstück in m<sup>2</sup></b> |
|-------------------|--------------------------------|------------------------------|---------------------------------------------------------|
| <b>1</b>          | 2400                           | W/1                          | 4155                                                    |
| <b>2</b>          | 100                            | W/2                          | 171                                                     |
| <b>3</b>          | 65                             | A                            | 20302                                                   |
| <b>4</b>          | 110                            | W/3                          | 197                                                     |
| <b>5</b>          | 382                            | W/4                          | 771                                                     |

|                   |      |     |       |
|-------------------|------|-----|-------|
| 6                 | 522  | W/5 | 800   |
| 7                 | 123  | B   | 3568  |
| 8                 | 278  | W/5 | 800   |
| 9                 | 389  | W/4 | 771   |
| 10                | 87   | W/3 | 197   |
| 11                | 1755 | W/1 | 4155  |
| 12                | 71   | W/2 | 171   |
| 13                | 64   | A   | 20302 |
| 14                | 12   | Z/1 | 1024  |
| 15                | 51   | X/2 | 736   |
| 16                | 84   | X/3 | 2879  |
| 17                | 47   | X/4 | 514   |
| 18                | 44   | X/5 | 514   |
| 19                | 120  | X/6 | 502   |
| 20                | 483  | X/7 | 510   |
| 21                | 67   | X/8 | 511   |
| 22                | 162  | B   | 3568  |
| <b>Restfläche</b> | 1326 | X/1 | 5772  |

- Betreffend die Trennstücke 2, 3, 4, 7, 10, 12, 13, 14, 15 und 22:

Mit Bescheid der Bürgermeisterin der \*\*\*Gemeinde\*\*\* vom 23. Dezember 2015 wurden die entsprechend dem Teilungsplan neu gebildeten Grundstücke zu Bauplätzen erklärt sowie gemäß § 12 Nö Bauordnung 2014 die Eigentümer verpflichtet, die zwischen den Straßenfluchtlinien liegenden Grundstücke in das öffentliche Gut frei von in Geld ablösbaren

Lasten, entschädigungslos und geräumt bei sonstiger Exekution der \*\*\*Gemeinde\*\*\* als Straßenhalterin in das öffentliche Gut abzutreten.

Dabei handelte es sich um folgende Grundstücke: Nr. W/3 (Widmung Verkehrsfläche, umfasst die Trennstücke 4 und 10), Nr. X/1 (Widmung Verkehrsfläche, umfasst die nach Aufteilung des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 verbleibende Restfläche), Nr. Z/1 (Widmung Verkehrsfläche; umfasst das Trennstück 14), Nr. W/2 (Widmung Verkehrsfläche, umfasst die Trennstücke 2 und 12), Nr. Y/1 (Widmung Grünland Spielplatz), Nr. Y/2 (Widmung Verkehrsfläche) und Nr. X/2 (Grünland Retentionsfläche; umfasst das Trennstück 15).

Mit – den Bescheid vom 23. Dezember 2015 ergänzenden – Bescheid vom 22. Dezember 2016 der Bürgermeisterin der \*\*\*Gemeinde\*\*\* wurden die Eigentümer gemäß § 12 Nö Bauordnung 2014 verpflichtet, weitere zwischen den Straßenfluchtlinien liegende Grundstücke bzw. Grundstücksteile frei von in Geld ablösbaren Lasten, entschädigungslos und geräumt bei sonstiger Exekution an die Gemeinde abzutreten. Im Hinblick auf die beschwerdeführende Gemeinde betraf dies die Trennstücke 3 und 13, die der Gemeinde zur Vereinigung mit Grundstück Nr. A abgetreten wurden, sowie die Trennstücke 7 und 22, die der Gemeinde zur Vereinigung mit dem Grundstück Nr. B, abgetreten wurden.

- Betreffend die Trennstücke 8, 9, 17, 18, 19, 20 und 21:

Mit der zwischen den Miteigentümern des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 – zu denen die beschwerdeführende Gemeinde gehört – abgeschlossenen „Vereinbarung“ vom 29. Dezember 2015 wurde die nach Abtretung in das öffentliche Gut (umfasst die Trennstücke 10, 12, 13, 14, 15 und 22 sowie die nach Aufteilung des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 verbleibende Restfläche) verbleibende Restfläche des ursprünglichen Grundstücks X/1 (abzüglich der Trennstücke 11 und 16, welche gemäß der Vereinbarung mit gesondert ausgefertigten Kaufverträgen veräußert werden sollten) der Fläche nach geteilt. Die zu teilende Restfläche bestand somit aus den Trennstücken 8, 9, 17, 18, 19, 20 und 21.

Im Zuge dieser Realteilung wurden die Trennstücke 20 und 21 in das alleinige Eigentum des \*\*\*AU\*\*\*, das Trennstück 8 in das alleinige Eigentum des \*\*\*JS\*\*\* und die Trennstücke 9, 17, 18 und 19 je zur Hälfte in das Eigentum der \*\*\*IF\*\*\* und des \*\*\*BF\*\*\* übertragen. Weiters wurde vereinbart, dass Ausgleichszahlungen entfallen bzw. auf diese wechselseitig verzichtet werde, da die im Zuge der Realteilung zugeteilten Grundflächen unter dem Grundabfindungsanspruch der jeweiligen Eigentümer gelegen seien.

Die Realteilung ist gesondert zur Erfassungsnummer \*\*\*Erf2\*\*\* erfasst und ihre grunderwerbsteuerliche Beurteilung weder Gegenstand des angefochtenen Bescheides – wie auch dem der gesonderten Bescheidbegründung beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen ist – noch Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens.

- Betreffend das Trennstück 6:

Mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2015 veräußerte die beschwerdeführende Gemeinde das Trennstück 6 an \*\*\*JS\*\*\*. Dieser Vertrag ist gesondert zur Erfassungsnummer \*\*\*Erf3\*\*\* erfasst und seine grunderwerbsteuerliche Beurteilung weder Gegenstand des angefochtenen Bescheides – noch Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens.

- Betreffend das Trennstück 5:

Am 29. Dezember 2015 schloss die beschwerdeführende Gemeinde einen Vertrag über die Bildung von Miteigentümerschaften betreffend das neugebildete Grundstück Nr. W/4 (umfasst die Trennstücke 5 und 9) mit \*\*\*BF\*\*\* und \*\*\*IF\*\*\* als Miteigentümern des Trennstückes 9 ab. Es wurde vereinbart, dass der jeweilige Miteigentümeranteil dem Flächenanteil an der Gesamtfläche des neugebildeten Grundstücks entsprach, der auf das jeweilige Trennstück (bzw. den jeweiligen Anteil daran), das Teil des eigenen ursprünglichen Grundstücks war, entfiel. Dementsprechend wurde festgelegt, dass die beschwerdeführende Gemeinde am neu gebildeten Grundstück Nr. W/4 mit einem Anteil in Höhe von 764/1542 als Miteigentümerin beteiligt ist.

- Betreffend die Trennstücke 1, 11 und 16:

Das Trennstück 16 bildet gemeinsam mit den Trennstücken 31 und 50 sowie jenem Teil des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/3, der nicht im Rahmen des Teilungsplans als Trennstück einem anderen Grundstück zugewiesen wurde, das neugebildete Grundstück Nr. X/3. Mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2015, \*\*\*Erf4\*\*\*, veräußerten die beschwerdeführende Gemeinde und die vier weiteren Miteigentümer des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 (zu dem das Trennstück 16 gehörte), die drei Miteigentümer des ursprünglichen Grundstücks Nr. Y (zu dem das Trennstück 50 gehörte), der Eigentümer des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/2 (zu dem das Trennstück 31 gehörte) sowie die Eigentümerin des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/3 das neugebildete Grundstück Nr. X/3 an die \*\*\*W GmbH\*\*\*.

Die Trennstücke 1 und 11 bilden gemeinsam das neugebildete Grundstück Nr. W/1, das mit Kaufvertrag vom 8. April 2016, \*\*\*Erf5\*\*\*, (nach Genehmigung durch Gemeinderat in dessen Sitzung vom 17. März 2016) von der beschwerdeführenden Gemeinde sowie den vier weiteren Miteigentümern des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 an die \*\*\*J GmbH & Co KG\*\*\* veräußert wurde.

In den genannten – die neugebildeten Grundstücke Nr. X/1 und Nr. X/3 betreffenden – Kaufverträgen sind jeweils die Eigentümer der ursprünglichen Grundstücke, denen die – vom jeweils zu veräußernden „neugebildeten“ Grundstück umfassten – Trennstücke ursprünglich angehörten, gemeinsam als Veräußerer genannt und es wird ausgeführt, dass sie die

„Eigentümer des aufgrund des Teilungsplanes [...] neugebildeten Gst. Nr. [...] im Ausmaß von [...]m<sup>2</sup>, gebildet aus Trennstück [...] und Trennstück [...]“ seien. Das jeweilige neugebildete Grundstück, das teilweise durch die Angabe der von ihm umfassten Trennstücke konkreter umschrieben wird, wird ausdrücklich als Gegenstand des Kaufvertrags angeführt. In den Verträgen ist weder ausgeführt, welches Trennstück von welchem Veräußerer übertragen wird, noch, wie der für die Übertragung des neugebildeten Grundstücks jeweils vereinbarte Gesamtpreis auf die Veräußerer schlussendlich aufzuteilen ist.

Diese Kaufverträge wurden zu den jeweils angegebenen Erfassungsnummern erfasst und ihre grunderwerbsteuerliche Beurteilung war nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides und ist auch nicht Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens.

Mit Kaufverträgen vom 29. Dezember 2015 wurden die neugebildeten Grundstücke Nr. Y/5, Nr. Y/6, Nr. X/9, Nr. X/10 und Nr. Y/9 zu einem Kaufpreis von je € 450, -- / m<sup>2</sup> veräußert. Das Bundesfinanzgericht geht – ebenso wie die belangte Behörde – davon aus, dass die in diesen Verträgen vereinbarten Kaufpreise als Vergleichsmaßstab dafür herangezogen werden können, welche Preise für die gegenständlichen Grundstücke bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen sind.

In den genannten Kaufverträgen ist ausdrücklich vereinbart, dass die mit der Aufschließung verbundenen Kosten zur Gänze von den Verkäufern getragen werden und sich diese verpflichten, die Käufer diesbezüglich völlig schad- und klaglos zu halten. Weiters ist vereinbart, dass durch den Kaufpreis auch die Herstellung der notwendigen Aufschließungsanlagen bis zur Grundgrenze (Kanal- und Wasserleitung, Straße, Gehsteig, Beleuchtung, Einbauten in die Straße zur Führung der Elektrizitäts- und Wasserleitung, Kanal) ausgenommen die Anschlusskosten für Gas, Strom, etc. abgegolten seien. Es sei kein Aufschließungsbeitrag an die Gemeinde zu entrichten und bei erstmaliger Bauführung werde keine Anschlussabgabe (Kanalabgabe) eingehoben.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes fallen bei der Erschließung bzw. Bebauung eines mit gegenständlichen Grundstücken vergleichbaren Grundstücks durchschnittlich Kosten in Höhe von ca. € 40, -- /m<sup>2</sup> für den Aufschließungsbeitrag und die Kanaleinmündungsabgabe an. Das Bundesfinanzgericht geht weiters davon aus, dass für ein solches unerschlossenes Grundstück bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ein Quadratmeterpreis von € 410, -- für Bauland sowie ein Quadratmeterpreis von € 205, -- für Grünflächen zu erzielen wäre.

Das Trennstück 5 besteht ausschließlich aus Bauland.

Aus dem der Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheids angefügten Berechnungsblatt ist ersichtlich, dass die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit der

„Einbringung“ der Trennstücke 1, 5, 6, 11, 15 und 16 (bzw. den Miteigentumsanteil der beschwerdeführenden Gemeinde an diesen) in die neugebildeten Grundstücke festgesetzt hat.

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Verwaltungsakten – insbesondere den Teilungsplan vom 11. November 2015, die Bescheide der Bürgermeisterin der \*\*\*Gemeinde\*\*\* vom 23. Dezember 2015 sowie vom 22. Dezember 2016 und die zwischen den Eigentümern der vom Teilungsplan erfassten Grundstücke sowie mit „Dritten“ abgeschlossenen Verträge – sowie die Einsichtnahme in das Grundbuch.

Hinsichtlich des für die gegenständlichen Grundstücke bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preises können – wie auch von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid – die in den im Rahmen des Teilungsplans in unmittelbarer zeitlicher Nähe dieselben bzw. vergleichbare Grundstücke betreffenden Kaufverträgen vereinbarten Preise als Vergleichsmaßstab herangezogen werden. Hierbei ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jedoch auch zu berücksichtigen, dass in diesen Verträgen ausdrücklich vereinbart wurde, dass die mit der Aufschließung verbundenen Kosten zur Gänze von den Verkäufern getragen werden und sich diese verpflichten, die Käufer diesbezüglich völlig schad- und klaglos zu halten. Weiters ist vereinbart, dass durch den Kaufpreis auch die Herstellung der notwendigen Aufschließungsanlagen bis zur Grundgrenze (Kanal- und Wasserleitung, Straße, Gehsteig, Beleuchtung, Einbauten in die Straße zur Führung der Elektrizitäts- und Wasserleitung, Kanal) ausgenommen die Anschlusskosten für Gas, Strom, etc. abgegolten seien. Es sei kein Aufschließungsbeitrag an die Gemeinde zu entrichten und bei erstmaliger Bauführung werde keine Anschlussabgabe (Kanalabgabe) eingehoben. Die Grundstückskäufer erwerben somit im gegenständlichen Fall ein entsprechend aufgeschlossenes bzw. erschlossenes Grundstück bzw. werden sie hinsichtlich der Kostentragung wirtschaftlich so gestellt, als würden sie das Grundstück in diesem Zustand erwerben.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass sich dieser Umstand auch im vereinbarten Kaufpreis niederschlägt und für ein Grundstück, das nicht entsprechend aufgeschlossen ist bzw. dessen Erschließungskosten nicht vom Verkäufer getragen werden, ein entsprechend niedrigerer Kaufpreis – vermindert um die Erschließungskosten, die nunmehr vom Käufer zu tragen wären und deren „Ersparnis“ gegenständlich zu dem höheren Kaufpreis geführt hat, – zu erzielen wäre. Im gegenständlichen Fall wurden Miteigentumsanteile an einem Grundstück (bzw. Trennstücke eines Grundstückes) übertragen, das im Zeitpunkt der Übertragung noch nicht erschlossen war. Aus den dargelegten Gründen geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass bei seiner Veräußerung ein geringerer Kaufpreis als bei einer nachträglichen Veräußerung im erschlossenen Zustand zu erzielen wäre, und diese Differenz in den Erschließungskosten (im gegenständlichen Fall im Aufschließungsbeitrag und in der Kanaleinmündungsabgabe, für welche die Kostentragung in den Kaufverträgen ausdrücklich

zugesichert wurde) begründet ist, die die Käufer ansonsten zusätzlich belasten würden und die ihnen gegenständlich von den Verkäufern abgenommen werden. Da es sich bei dem gemeinen Wert um einen verkaufsorientierten Wert handelt, ist bei der Ermittlung dieser Differenz nicht von den tatsächlich getragenen Erschließungskosten auszugehen, sondern von jenen im Zuge der Erschließung der Grundstücke durchschnittlich anfallenden Kosten, mit denen ein potenzieller Käufer rechnen müsste und die er entsprechend bei seiner Kaufentscheidung mit zu berücksichtigen bzw. „einzupreisen“ hätte.

Zur Ermittlung dieser durchschnittlich anfallenden Erschließungskosten wird vom Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall ein Grundstück in Ausmaß von 600 m<sup>2</sup> Bauplatzfläche (mit der Bauklasse I) in der \*\*\*Gemeinde\*\*\* herangezogen, da dies der durchschnittlichen Größe und Bauklasse der gegenständlich neugebildeten Grundstücke und der auf diesen erklärten Bauplätzen entspricht (vgl. Bescheid der Bürgermeisterin der \*\*\*Gemeinde\*\*\* vom 23. Dezember 2015). Hinsichtlich der Berechnung der durchschnittlichen Höhe der Kanaleinmündungsabgabe geht das Bundesfinanzgericht von einer Bebauung des Grundstücks mit einem aus Keller, Erd- und Dachgeschoß bestehenden Wohnhaus mit einer Fläche von 130 m<sup>2</sup> mit einer angebauten Garage mit einer Fläche von 30 m<sup>2</sup> aus, da eine solche Bebauung unter den Vorgaben der Bauklasse I des herangezogenen Durchschnittsgrundstücks möglich ist und insbesondere auch in den – Grundstücke mit einer Fläche vom 500 m<sup>2</sup> und 800 m<sup>2</sup> betreffende – Berechnungsbeispielen für Kanaleinmündungs- und Wasseranschlussgebühr auf der Website der \*\*\*Gemeinde\*\*\* (\*\*\*Website\*\*\*) herangezogen wird, was impliziert, dass dies einer für diese Gegend und eine Grundstücksgröße von 600 m<sup>2</sup> üblichen Bebauung entspricht, was auch der allgemeinen Lebenserfahrung nicht widerspricht.

Die Aufschließungsabgabe berechnet sich gemäß § 38 Abs. 3 Nö Bauordnung 2014 aus dem Produkt der Berechnungslänge (Seite eines mit dem Bauplatz flächengleichen Quadrates, somit der Quadratwurzel der Bauplatzfläche), dem Bauklassenkoeffizient (dieser beträgt bei der Bauklasse I 1,25) sowie dem Einheitssatz. Für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurde der maßgebliche Einheitssatz durch die am 13. September 2013 kundgemachte Verordnung der \*\*\*Gemeinde\*\*\* mit € 534,06 festgesetzt.

Es fällt somit für das vom Bundesfinanzgericht herangezogene Durchschnittsgrundstück von 600 m<sup>2</sup> eine Aufschließungsabgabe in Höhe von € 16.352,18 an. Auf den Quadratmeter entfällt somit ein Betrag in Höhe von € 27,25.

Die Kanaleinmündungsgebühr ergibt sich gemäß § 3 Nö Kanalgesetz 1977 aus dem Produkt der Berechnungsfläche und dem Einheitssatz. Die Berechnungsfläche wird gemäß Abs. 2 in der Weise ermittelt, dass die Hälfte der bebauten Fläche mit der um 1 erhöhten Zahl der an die Kanalanlage angeschlossenen Geschoße multipliziert und das Produkt um 15% der unbebauten Fläche (es ist jedoch gemäß § 1a Z 11 Nö Kanalgesetz 1977 unbebaute Fläche höchstens im

Gesamtausmaß von 500 m<sup>2</sup> zu berücksichtigen) vermehrt wird. Für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurde der maßgebliche Einheitssatz für die Berechnung der Kanaleinmündungsabgabe für die Einmündung in den öffentlichen Schmutzwasserkanal durch die am 25. November 2010 kundgemachte Verordnung der \*\*\*Gemeinde\*\*\* mit € 18,68 festgesetzt.

Es fällt somit für das vom Bundesfinanzgericht herangezogene Durchschnittsgrundstück von 600 m<sup>2</sup> und der dargelegten herangezogenen Bebauung (Berechnungsfläche:  $160/2 \cdot 4 + 15\%$  von 440 = 386) eine Kanaleinmündungsabgabe in Höhe von € 7.210,48 an. Auf den Quadratmeter entfällt somit ein Betrag in Höhe von € 12,01. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts entfallen daher auf den einzelnen Quadratmeter durchschnittlich Erschließungskosten in Höhe von € 40, --.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre – unter Heranziehung des für ein erschlossenes Grundstück vereinbarten Kaufpreises und der anhand der dargelegten Parameter ermittelten durchschnittlichen Erschließungskosten von € 40, -- pro Quadratmeter – für die im Rahmen der Umsetzung übertragenen Grundstücke bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ein Preis in Höhe von € 410, -- pro Quadratmeter (für Bauland) zu erzielen. Für Grünflächen wird – wie auch schon von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid – der halbe Wert des Baulandes (somit € 205, -- pro Quadratmeter) als zu erzielender Preis angenommen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass sowohl die beschwerdeführende Gemeinde als auch die belangte Behörde, denen dieser vom Bundesfinanzgericht herangezogene Wertansatz mit Beschluss vom 30. Oktober 2023 vorgehalten wurde, diesbezüglich keine Einwendungen hatten.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe und Abänderung)**

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die gesamten „Auswirkungen“ des Teilungsplans vom 11. November 2015, \*\*\*GZ\*\*\*, der grunderwerbsteuerlichen Beurteilung unterzogen und im angefochtenen Bescheid als einen Erwerbsvorgang der beschwerdeführenden Gemeinde der Besteuerung unterworfen.

Dem der Bescheidebegründung angefügten Berechnungsblatt ist zu entnehmen, dass dafür jeweils alle aus dem Grundstück der beschwerdeführenden Gemeinde gebildeten Trennstücke herangezogen wurden, die durch den Teilungsplan neuen Grundstücken zugeschlagen wurden,

denen auch Trennstücke zugeschlagen wurden, die ursprünglich Grundstücken anderer Eigentümer zugehörten. Erfasst wurden somit alle durch den Teilungsplan veranlassten Zuschlagungen an Grundstücke, bei denen Trennstücke mit verschiedener Eigentümerstruktur zusammenkommen.

Die belangte Behörde nahm hinsichtlich dieser Trennstücke an, dass der (Mit-)Eigentümer des Grundstücks, dem das jeweilige Trennstück ursprünglich angehörte durch die Neuaufteilung sein Eigentum (bzw. seinen Miteigentumsanteil) am jeweiligen Trennstück aufgab und an dessen Stelle einen entsprechenden Miteigentumsanteil am neugebildeten Grundstück erwarb, dem das Trennstück zugeschlagen worden war.

Für die beschwerdeführende Gemeinde wurde die durch den Teilungsplan geschaffene Neuaufteilung dieser Annahme entsprechend als Tausch von Miteigentumsanteilen qualifiziert, der als ein einheitlicher Erwerbsvorgang der Grunderwerbsteuer unterworfen wurde. Als Bemessungsgrundlage wurde dabei der Wert aller von der beschwerdeführenden Gemeinde im Gegenzug für die Miteigentumsanteile an den neugebildeten Grundstücken aufgegebenen Trennstücke bzw. seine Miteigentumsanteile an diesen herangezogen.

Hinsichtlich der beschwerdeführenden Gemeinde wurde ein solcher Tauschvorgang in Zusammenhang mit den Trennstücken 1, 5, 6, 11, 15 und 16 angenommen.

Das Bundesfinanzgericht geht hingegen davon aus, dass der Teilungsplan die Grenzen der von ihm erfassten Grundstücke neu festlegt, allerdings für sich keinen Rechtstitel für die Übertragung der einzelnen Trennstücke bildet, bei denen die Zuschlagung zu einem neugebildeten Grundstück auch zu einem Wechsel der Eigentümerstruktur führt. Vielmehr setzt die Neuaufteilung bei einem Wechsel des Eigentümers eines Trennstücks einen gesonderten Titel voraus und die Vorlage der entsprechenden grundbuchsfähigen Urkunde kann durch den Teilungsplan nicht ersetzt werden (vgl. Rassi, Grundbuchsrecht<sup>3</sup> 6.4).

Daraus ergibt sich, dass auch nicht der Teilungsplan als solcher einer grunderwerbsteuerlichen Beurteilung zu unterziehen ist, sondern vielmehr hinsichtlich der einzelnen – der Umsetzung des gegenständlichen Teilungsplan dienenden und die einzelnen Trennstücke betreffenden – Übertragungs- und Tauschvorgänge gesondert zu prüfen ist, inwieweit diese der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 2 Abs. 3 GrEStG 1987 werden Teile eines Grundstückes – wie die gegenständlichen Trennstücke – wenn sich ein Rechtsgeschäft auf sie bezieht, als ein Grundstück behandelt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Übertragung eines

Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft der Veräußerung eines Grundstückes im Sinne des § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 gleichgestellt (vgl. VwGH vom 30. April 1999, 99/16/0111).

### **Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987**

In seinem Begleitschreiben zur Anzeige der Grunderwerbsteuer vom 12. Februar 2016 führt der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Gemeinde aus, dass sämtliche im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Teilungsplan abgeschlossenen Verträge ausschließlich dessen Umsetzung zur besseren Gestaltung von Bauland entsprechend dem Bescheid der \*\*\*Gemeinde\*\*\* dienen würden. Es handle sich daher um keine grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestände. Vor dem Hintergrund dieses Vorbringens ist daher zunächst zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG 1987 für den Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften bei behördlichen Maßnahmen zu besserer Gestaltung von Bauland zur Anwendung kommt.

Eine Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland ist ein Vorgang, durch den eine größere im Bauland gelegene Fläche 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. Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland iSd § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG 1987 kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht (vgl. VwGH vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Behördliche Maßnahmen iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 werden in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt das Wesen einer solchen Maßnahme darin, dass derjenige, den die Maßnahme betrifft, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen und sich ihr nicht entziehen kann (vgl. VwGH vom 29. Juni 2006, 2006/16/0006, sowie vom 1. September 1999, 98/16/0232). Zudem muss der gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 steuerbefreite Erwerb eines Grundstückes die unmittelbare Folge dieser behördlichen Maßnahme sein (vgl. VwGH vom 22. Februar 1973, 448/72, sowie vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Im gegenständlichen Fall wurden die Liegenschaftseigentümer im Zuge der Neuaufteilung durch den Teilungsplan und der Bauplatzerklärungen auf den neugebildeten Grundstücken mit den Bescheiden vom 23. Dezember 2015 sowie vom 22. Dezember 2016 gemäß § 12 Nö Bauordnung 2014 dazu verpflichtet, bestimmte zwischen den Straßenfluchtlinien liegende, neu gebildete Grundstücke entschädigungslos und geräumt bei sonstiger Exekution der beschwerdeführenden Gemeinde als Straßenerhalterin in das öffentliche Gut abzutreten.

Im Hinblick auf die beschwerdeführende Gemeinde als Eigentümerin des ursprünglichen Grundstücks Nr. W und Miteigentümerin des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 betrifft diese Abtretung die Trennstücke 4 und 10 (als Teile des abzutretenden neugebildeten Grundstücks Nr. W/3), 2 und 12 (als Teile des abzutretenden neugebildeten Grundstücks Nr. W/2), 3 und 13 (werden zur Vereinigung mit dem Grundstück A in das öffentliche Gut abgetreten), 14 (als Teil des abzutretenden neugebildeten Grundstücks Nr. W/1), 15 (als Teil des abzutretenden neugebildeten Grundstücks Nr. X/2), 7 und 22 (werden zur Vereinigung mit dem Grundstück Nr. B in das öffentliche Gut abgetreten) sowie die nach Aufteilung des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 verbleibende Restfläche (als Teil des neugebildeten Grundstücks Nr. X/1).

Da ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang den Wechsel des Rechtsträgers erfordert, kommt eine Grunderwerbsteuerpflicht für eine Übertragung eines Grundstücks nicht in Betracht, wenn zwischen dessen Eigentümern vor und nach dem Übertragungsvorgang Personenidentität besteht (vgl. VwGH vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250). Die Übertragung eines Grundstücks aus dem Privateigentum einer Gebietskörperschaft in das öffentliche Gut bewirkt keinen Eigentumswechsel (vgl. BFG vom 28. Juni 2017, RV/7102366/2015 mit weiteren Nachweisen).

In Hinblick auf die Trennstücke 2, 3, 4, 7, 10, 12, 13, 14, 15 und 22 sowie die nach Aufteilung des ursprünglichen Grundstücks Nr. X/1 verbleibende Restfläche (bzw bei den aus dem ursprünglichen Grundstück Nr. X/1 gebildeten Trennstücken soweit diese den Miteigentumsanteil der beschwerdeführenden Gemeinde betreffen) werden daher durch die Abtretung in das öffentliche Gut schon mangels Eigentümerwechsels – unabhängig davon, ob in Hinblick auf die Abtretung gemäß § 12 Nö Bauordnung 2014 die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 zur Anwendung käme – keine der Grunderwerbsteuer unterliegenden Übertragungen verwirklicht.

Soweit hingegen die Übertragungen der Trennstücke auf privatrechtlichen Vereinbarungen der Liegenschaftseigentümer untereinander beruhen, bleibt für die Anwendung der gegenständlichen Befreiungsbestimmung – unabhängig davon, ob damit ein der besseren Bebaubarkeit dienender Teilungsplan umgesetzt wird – schon deswegen kein Raum, weil diese Übertragungen nicht unmittelbare Folgen einer behördlichen Maßnahme sind, der sich die beschwerdeführende Gemeinde nicht entziehen könnte, sondern auf von ihr freiwillig abgeschlossenen privatrechtlichen Vereinbarungen beruhen.

### **Begründung einer Miteigentümergeinschaft als der Grunderwerbsteuer unterliegender Tausch von Miteigentumsanteilen; Anwendungsbereich der Befreiung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987**

Hinsichtlich des Trennstückes 5 wurde ein Vertrag über die Bildung einer Miteigentümergeinschaften betreffend das neugebildeten Grundstück Nr. W/4

abgeschlossen, wobei der Miteigentumsanteil jedes Miteigentümers am neugebildeten Grundstück dem (flächenmäßigen) Anteil des von ihm jeweils eingebrachten Trennstücks (bzw. seinem Anteil daran) entspricht.

Durch die Begründung der Miteigentümergeinschaften erwarb die beschwerdeführende Gemeinde unter Hingabe des Trennstückes 5 Miteigentum am neugebildeten Grundstück. Dies stellt als Tausch von Miteigentumsanteilen einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 dar (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1996, 94/16/0039).

Vor dem Hintergrund – dass die Anteile der Miteigentümer an den neugebildeten Grundstücken den Anteilen der Fläche der von ihnen eingebrachten Trennstücken an der Gesamtfläche des neugebildeten Grundstücks entsprechen und insofern keine Wertverschiebungen zwischen ihnen stattfinden – führt die beschwerdeführende Gemeinde aus, dass die gegenständlichen Begründungen der Miteigentümergeinschaft am neugebildeten Grundstück von der Grunderwerbsteuer befreit sei und verweist in diesem Zusammenhang auf § 3 Abs. 2 GrEStG 1987.

Gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 wird bei Teilung eines Grundstücks, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach, die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Die beschwerdeführende Gemeinde bringt vor, dass die gegenständliche Bildung einer Miteigentümergeinschaft einen „contrarius actus“ zu dieser Befreiung darstelle. Im gegenständlichen Fall würden die einzelnen Trennstücke flächenmäßig zu einem gemeinsamen Grundstück vereinigt und – ebenso wie bei der Realteilung eines Grundstückes - müsste dieser Tausch von Miteigentumsanteilen, soweit das jeweils eingebrachte Trennstück der Beteiligung des jeweiligen Miteigentümers am gesamten neugebildeten Grundstück entspricht, von der Grunderwerbsteuer befreit sein.

Mit Erkenntnis vom 29. Jänner 1996, 94/16/0039, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in Hinblick auf die Begründung einer Miteigentümergeinschaft an einer aufgrund eines Teilungsplans neugebildeten Liegenschaft, deren Anteile den bisher von den Miteigentümern gehaltenen Trennstücken entsprachen, – somit einer der gegenständlichen Beschwerde vergleichbaren Konstellation – beschäftigt.

In Hinblick auf das dortige Vorbringen, es sei mangels Wertverschiebungen keine Änderung der Rechtsstellung der Vertragsparteien eingetreten und somit kein Erwerbsvorgang verwirklicht worden, führte der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis aus, dass die Behauptung, die Eigentumssituation der Vertragsparteien sei „wirtschaftlich unverändert“ geblieben, unzutreffend sei. Es könne kein Zweifel bestehen, dass zwischen dem Alleineigentum an einer Liegenschaft und dem Bruchteilseigentum an einer (hier: größeren)

Liegenschaft einerseits in der Ausübung der Herrschaftsbefugnisse über die Liegenschaft, aber andererseits auch hinsichtlich der Verwertbarkeit der Liegenschaft derartige Unterschiede bestünden, dass durch die gegenständliche Vereinbarung gerade in den wirtschaftlichen Gegebenheiten entscheidende Veränderungen eingetreten seien.

In Hinblick auf die Frage der (analogen) Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 verwies der Verwaltungsgerichtshof lediglich darauf, dass deren Anwendbarkeit nicht in Betracht komme, weil dafür die Teilung eines Grundstückes, das mehreren Miteigentümern gehöre, der Fläche nach vorausgesetzt werde; ein solcher Sachverhalt jedoch nicht vorläge (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1996, 94/16/0039).

Auch wenn daher die Zusammenlegung von Grundstücken das Gegenstück zur Realteilung bildet, fällt diese daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in den Anwendungsbereich der Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 (vgl. Arnold/Bodis in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (18. Lfg 2022) zu § 3 GrEStG Tz 220). Dieses Ergebnis entspricht auch dem in den Gesetzesmaterialien genannten Zweck der Begünstigung, Miteigentum zu beseitigen (vgl. ErlRV 109 BlgNR 17. GP 26). Eine analoge Anwendung der Befreiung auf die Zusammenlegung von Grundstücken und damit die Begründung von Miteigentum würde diesem Zweck diametral entgegenstehen.

Soweit die beschwerdeführende Gemeinde im Vorhalt vom 24. November 2023 unter Hinweis auf die EStR 2000 Rz 6627 darauf verweist, dass im Bereich der Immobilienertragbesteuerung sowohl die (den bisherigen Anteilsverhältnissen entsprechende) Realteilung als auch spiegelbildliche Begründung von Miteigentum wirtschaftlich nicht als Veräußerung- bzw. Anschaffungsvorgang gesehen werden und daher nicht als steuerbare Vorgänge erfasst werden, ist Folgendes zu entgegnen: Im Bereich der Immobilienertragbesteuerung wird die Realteilung (ohne Wertverschiebungen) wirtschaftlich nicht als Veräußerungsvorgang gesehen und erfüllt daher nicht den Tatbestand des § 30 EStG 1988. Hingegen stellt die Realteilung im Grunderwerbsteuerrecht (unabhängig von der Beibehaltung der Wertverhältnisse) jedenfalls einen dem Grunde nach der Grunderwerbsteuer unterliegenden (somit steuerbaren) Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG 1987 dar. Eine Einschränkung der Steuerpflicht für Realteilungen ergibt sich lediglich aus der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987, wonach Steuer insoweit nicht erhoben wird, als der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Entsprechend stellt sich die ertragsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Behandlung der (die Anteilsverhältnisse erhaltenden) Begründung von Miteigentum dar: Analog zur Realteilung ist auch diese im Ertragsteuerrecht nicht als Veräußerungsvorgang im Sinne des § 30 EStG 1988 zu sehen, während sie im Grunderwerbsteuerrecht als Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen einen Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG 1987 verwirklicht. Aufgrund der unterschiedlichen Ausprägung der Tatbestände, an denen die Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht einerseits sowie im Verkehrssteuerrecht

andererseits anknüpft, kann daher mit dem Vorbringen für die gegenständliche Frage der Steuerbefreiung der „verhältnismäßigen“ Begründung von Miteigentum von der Grunderwerbsteuer nichts gewonnen werden. Maßgeblich hierfür bleibt die Frage der (analogen) Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.2 GrEStG 1987, die – wie dargelegt – von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verneint wurde.

### **Tausch von Miteigentumsanteilen als konkludenter Zwischenschritt?**

Die neugebildeten Grundstücke Nr. X/1 und Nr. X/3, denen die der beschwerdeführenden Gemeinde (anteilig) zugehörigen Trennstücke 1, 11 und 16 zugeschlagen wurden, wurden an Dritte (iSv nicht den ursprünglichen Eigentümern der vom Teilungsplan umfassten Grundstücke zugehörige Personen bzw. Gesellschaften) veräußert.

Diese Veräußerungen wurden jeweils zu eigenen Erfassungsnummern erfasst und ihre grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist nicht Gegenstand des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens.

Die belangte Behörde dürfte im angefochtenen Bescheid – entsprechend dem der Bescheidebegründung beigefügten Berechnungsblatt – jedoch davon ausgegangen sein, dass die beschwerdeführende Gemeinde als Folge der Neuaufteilung durch den Teilungsplan – wohl in einem der jeweiligen Veräußerung vorgelagerten Schritt – unter Hingabe des Trennstücks 1 und ihres Miteigentums an Trennstück 11 bzw. unter Hingabe ihres Miteigentums an Trennstück 16 einen Miteigentumsanteil am neugebildeten Grundstück Nr. X/1 bzw. Nr. X/3 erworben hat.

Da die Grunderwerbsteuerpflicht am Verpflichtungsgeschäft anknüpft und insbesondere der Umstand, ob das Eigentumsrecht im Grundbuch einverleibt worden ist, dafür nicht maßgeblich ist, würde grundsätzlich auch ein dem finalen Erwerbsvorgang vorgelagerter Übertragungsvorgang – auch wenn er nur einen nicht auf Dauer angelegten Zwischenschritt darstellen sollte – für sich der Grunderwerbsteuer unterliegen (vgl. VwGH vom 9. August 2001, 2000/16/0085). Ein Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG 1987 kann zudem auch konkludent verwirklicht werden (vgl. VwGH vom 22. Jänner 1970, 1416/68, sowie vom 24. Jänner 2001, 98/16/0125).

Im gegenständlichen Fall ist für das Bundesfinanzgericht jedoch nicht erkennbar, dass solche Zwischenschritte überhaupt stattgefunden hätten.

Wie bereits dargelegt, stellt der Teilungsplan für sich allein keinen Rechtstitel für die Übertragung bzw. den Tausch von Miteigentumsanteilen dar. Es ist auch nicht ersichtlich, dass gegenständlich (konkludent) Verpflichtungsgeschäfte abgeschlossen worden wären, die einen solchen Anteilstausch begründen würden. Weder ergibt sich aus dem Vertragsinhalt der Kaufverträge eine rechtliche Notwendigkeit noch lässt sich aus dem in diesen zum Ausdruck

kommenden Parteienwillen eindeutig ableiten, dass im Vorfeld dieser Vertragsabschlüsse konkludent auf Ebene der jeweiligen Verkäufer ein auf „Zusammenlegung“ der Trennstücke gerichtetes Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen worden wäre, dem der Charakter eines grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges zukäme.

Gegenstand des einzelnen Kaufvertrages ist das jeweils neugebildete Grundstück, wobei sich die durch diesen gegenüber den einzelnen Veräußerern begründeten Übertragungsansprüche auf deren jeweilige Trennstücke beziehen. In Verbindung mit dem Teilungsplan kann durch den Kaufvertrag (der die Rechtstitel an den von ihm umfassten Trennstücken begründet und die entsprechenden Aufsandungserklärungen enthält) das neugebildete Grundstück im Grundbuch eingetragen werden und der bzw. die Käufer daran Eigentum begründen. Es ist nicht ersichtlich, dass diesen Rechtsgeschäften jeweils (konkludent) noch ein weiterer Erwerbsvorgang rechtlich vorangehen müsste. Ebenso wenig kann erkannt werden, dass es dem Willen der Parteien entsprochen hätte, vor der endgültigen gemeinsamen Veräußerung der Teilstücke gemeinsam eine Beteiligung an der Gesamtheit der Trennstücke halten zu wollen.

Durch die gemeinsame Veräußerung der Trennstücke wird auch nicht konkludent eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Gelegenheitsgesellschaft begründet. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes muss in diesem Fall eine, wenn auch lose, Gemeinschaftsorganisation zwischen den Beteiligten vereinbart sein. Ein gemeinsames Interesse am Eintritt eines bestimmten Erfolges – wie im gegenständlichen Fall an der Veräußerung des jeweiligen Trennstückes – genügt daher nicht (vgl. OGH vom 21. April 2023, RS0022154). Im gegenständlichen Fall zweifellos bestehende Vereinbarungen zwischen den gemeinsamen Veräußerern im Zusammenhang mit der Vertragsgestaltung und –abwicklung sowie insbesondere zur Aufteilung des Kaufpreises haben allenfalls den Charakter eines Vorvertrages, schaffen aber nicht die maßgebliche Gemeinschaftsorganisation.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurden daher in Zusammenhang mit den Trennstücken 1, 11 und 16 – im Vorfeld der gesondert erfassten Kaufverträge – keine der Grunderwerbsteuer unterliegenden Übertragungs- oder Erwerbsvorgänge verwirklicht.

Auch hinsichtlich der Veräußerung des Trennstückes 6 an \*\*\*JS\*\*\* geht die belangte Behörde entsprechend dem der Bescheidbegründung beigefügtem Berechnungsblatt offenbar davon aus, dass die beschwerdeführende Gemeinde – in einem dieser Veräußerung vorgelagerten Vorgang – unter Aufgabe dieses Trennstückes Miteigentum am (aus den Trennstücken 6 und 8) neugebildeten Grundstück Nr. W/5 erworben hat. Auch in diesem Fall kann weder erkannt werden, welche Grundlage (abgesehen vom Teilungsplans an sich) für diesen Tausch bestehen sollte, noch, dass für diesen eine rechtliche Notwendigkeit bestünde oder er dem Willen der Vertragsparteien entsprechen würde. Der Wille, Miteigentum am neugebildeten Grundstück Nr. W/5 zu begründen, kann insbesondere deshalb nicht angenommen werden, da \*\*\*JS\*\*\*

das Trennstück 6 offensichtlich erworben hat, um Alleineigentümer dieses Grundstücks zu werden

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde daher in Zusammenhang mit dem Trennstück 6 – im Vorfeld von dessen gesondert erfasster Veräußerung – kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Tauschvorgang verwirklicht.

### **Bemessungsgrundlage**

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung bei einem Tausch ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das vom Erwerber des eingetauschten Grundstücks hingeebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist (vgl. VwGH vom 19. September 2001, 2001/16/0402). Gemäß § 10 Abs. 2 BewG 1955 wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Werden – wie im gegenständlichen Fall – ideelle Miteigentumsanteile an einem Grundstück getauscht, so ist die als Bemessungsgrundlage heranzuziehende Gegenleistung der hingeebene Miteigentumsanteil (vgl. VwGH vom 22. Oktober 2015, Ro 2014/16/0021). Gegenstand der Bewertung nach § 10 BewG 1955 ist das Grundstück im Ganzen. Ist das Eigentum am Grundstück in ideelle Anteile zerlegt, ist der gemäß § 10 BewG 1955 ermittelte Wert des ganzen Grundstücks der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des § 3 BewG 1955 zufolge auf die Miteigentümer nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen (vgl. BFG vom 2. Februar 2021, RV/6100525/2019).

Im gegenständlichen Fall bemisst sich die jeweilige Bemessungsgrundlage vom gemeinen Wert des von der beschwerdeführenden Gemeinde hingeebenen Trennstückes, wobei zu beachten ist, dass die beschwerdeführende Gemeinde durch die Bildung der Miteigentümergeinschaft Miteigentum am neugebildeten Grundstück erlangt und soweit dieser Anteil auf das von ihr eingebrachte Trennstück entfällt, der gegenständliche Übertragungsvorgang nicht zu dessen Hingabe führt. Bemessungsgrundlage ist somit die Differenz des Miteigentumsanteils der beschwerdeführenden Gemeinde am jeweiligen Trennstück.

Die belangte Behörde hat als gemeinen Wert für den hingeebenen Miteigentumsanteil – basierend auf den im Anschluss an die Neuaufteilung erfolgten Veräußerungen – einen Quadratmeterpreis von € 450, -- herangezogen. In der Beschwerde wird in diesem Zusammenhang vorgebracht, dass der als Bewertungsmaßstab herangezogene Kaufpreis Grundstücke betroffen hätte, für die die Aufschließungsarbeiten bereits abgeschlossen

gewesen seien. Bei den gegenständlichen Tauschvorgängen sei hingegen darauf Bedacht zu nehmen, dass für die im Rahmen des Teilungsplans neu entstandenen Grundstücke noch eine Aufschließungsabgabe zu leisten sei sowie bestimmte Flächen in das öffentliche Gut abzutreten seien. Dies sei bei der Bemessungsgrundlage wertmindernd zu berücksichtigen.

Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes iSd § 10 BewG 1955 die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind. Bei einem Grundstück ist hierbei auch dessen Erschließungszustand zu berücksichtigen (vgl. VwGH vom 22. Oktober 1992, 91/16/0044).

Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Umstand, dass in den als Vergleichsmaßstab herangezogenen Kaufverträgen den Käufern auch die Kostentragung für bestimmte Erschließungskosten (den Aufschließungsbeitrag sowie die Kanaleinmündungsabgabe) ausdrücklich zugesichert wurde, bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der gegenständlich übertragenen Trennstücke zu berücksichtigen ist. Unter Heranziehung des für ein solcherart „erschlossenes“ Grundstück vereinbarten Kaufpreises von € 450, -- und der anhand der dargelegten Parameter ermittelten durchschnittlichen Erschließungskosten von € 40, -- pro Quadratmeter – setzt das Bundesfinanzgericht für die zur Umsetzung des Teilungsplanes durchgeführten Übertragungsvorgänge den gemeinen Wert der übertragenen Grundstücke mit € 410, -- pro Quadratmeter (für Bauland) an.

Die beschwerdeführende Gemeinde bringt weiters vor, dass bei der Bewertung der Grundstücke auch wertmindernd zu berücksichtigen sei, dass einzelne Grundstücksteile in das öffentliche Gut abzutreten seien. Aus dem der Bescheidbegründung angeschlossenen Berechnungsblatt geht hervor, dass für die Berechnung der Grunderwerbsteuer jeweils die Übertragungsvorgänge betreffend die einzelnen Trennstücke herangezogen wurden. Da nur bestimmte Trennstücke – diese aber jeweils zur Gänze – in das öffentliche Gut abgetreten wurden, betreffen auch die von der belangten Behörde der Grunderwerbsteuer unterworfenen Übertragungsvorgänge entweder Trennstücke, die zur Gänze in das öffentliche Gut abgetreten werden, oder Trennstücke, die zur Gänze nicht von einer solchen Abtretung betroffen sind. Eine teilweise Abtretung in das öffentliche Gut, die nur bestimmte Teilflächen der einzelnen Trennstücke betreffen würde, lag daher gegenständlich nicht vor und konnte schon aus diesem Grund bei der Bewertung der einzelnen Trennstücke nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

Hinsichtlich des gegenständlich der Grunderwerbsteuer unterliegenden Übertragungsvorganges ergibt sich aus dem Dargelegten folgende Bemessungsgrundlage:

| Trennstück |     | 1/1 Anteil Bf | Grdst. neu | Fläche | Anteil Bf | Anteil Trennstück | Differenz | €/m² | Bemessungsgrundlage |
|------------|-----|---------------|------------|--------|-----------|-------------------|-----------|------|---------------------|
| 5          | 382 | 382           | W/4        | 771    | 764/1542  | 189,27            | 192,73    | 410  | 79.019,30           |

Die belangte Behörde erließ gegenüber der beschwerdeführenden Gemeinde hinsichtlich der zur Umsetzung des Teilungsplans durchgeführten Erwerbsvorgänge einen Bescheid („Betrifft Tausch von Miteigentumsanteilen entsprechend Teilungsplan vom 11. 11. 2015, \*\*\*GZ\*\*\* von \*\*\*DI\*\*\* vom 29. Dezember 2015 mit \*\*\*GK\*\*\* u.a.“) und setzte die Grunderwerbsteuer ausdrücklich von der „Tauschleistung“ (gemeint wohl: Gegenleistung) fest, wobei der Wert aller von der beschwerdeführenden Gemeinde hingegebenen Trennstücke bzw der Miteigentumsanteile daran als Bemessungsgrundlage angesetzt wurde.

Da bei einer formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge auf Grund der Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen sind, war der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als für jeden grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang die Höhe der Abgabe und deren Bemessungsgrundlage gesondert anzuführen ist (vgl. dazu BFG vom 28. Dezember 2015, RV/7102461/2012 sowie vom 28. Juni 2017, RV/7102360/2015).

Abgesehen von dieser Aufschlüsselung des Spruchs war der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als einerseits in Zusammenhang mit den Trennstücke 1, 6, 11, 15 und 16 keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird und andererseits bei der Bemessungsgrundlage der gemeine Wert des hingegebenen Trennstücks mit € 410, --/m<sup>2</sup> angesetzt wird.

Es war daher spruchgemäß 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 Rechtsfrage, ob durch die Zuschlagung von Trennstücken zu Grundstücken mit anderer Eigentümerstruktur aufgrund eines Teilungsplanes (ohne den weiteren Abschluss entsprechender Verpflichtungsgeschäfte oder behördlicher Maßnahmen) der Grunderwerbsteuer unterliegende Übertragungsvorgänge verwirklicht werden, ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht geklärt.

Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Wien, am 30. Dezember 2023