

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Oktober 2021 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2021, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Baulandumlegungsvertrag

Vom vertragserrichtenden Notar wurde am 28.04.2021 zur Erfassungsnummer 10-2021 ua. ein Baulandumlegungsvertrag, abgeschlossen zwischen Stadtgemeinde A, dem Beschwerdeführer (kurz: Bf) und 18 weiteren Personen in der KG XYZ G, zur Anzeige gebracht.

In der "PRÄAMBEL" des Vertrages ist im Wesentlichen festgehalten:

Abs. 1: Die Grundlage dieses Vertrages bildet der Teilungsplan der Vermessung S-GmbH vom 14.10.2019. *“Ziel dieses Vertrages ist die grundbücherliche Durchführung des genannten Teilungsplanes.”*

Abs. 2: Mit der Durchführung dieses Vertrages wird ua eine Erholungsfläche als öffentliches Gut geschaffen und der Friedhof erweitert. Dies liegt im öffentlichen Interesse der Gemeinde. Die Schaffung der Erholungsfläche ist nur durch Hingabe von im Privateigentum stehenden Teilflächen möglich. Aufgrund der Zustimmung sämtlicher Vertragsparteien zu diesem Vertrag war eine Anwendung der Bestimmungen des § 22 NÖ ROG 2014 nicht erforderlich.

Abs. 3: Mit gesondertem Kaufvertrag haben die Eigentümer der im Vertrag näher bezeichneten Teilstücke, darunter der Bf, je der KG XYZ G, diese an die H-GmbH (in der Folge kurz: H-GmbH) sowie E-GmbH (in der Folge kurz: E-GmbH) verkauft.

Abs. 4: Da die Aufteilung dieses Kaufpreises abweichend vom Grundbuchsstand, dh nicht nur an die grundbücherlichen Verkäufer, vorgenommen werden soll, vereinigen sich sämtliche Vertragsparteien zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und bringen folgende Vermögenswerte in diese ein: Die Verkäufer laut Kaufvertrag die ihnen zustehenden Ansprüche auf Auszahlung des Kaufpreises sowie die Eigentümer Liegenschaften Einlagezahlen (ua. EZ-1, EZ-2), die im Teilungsplan angeführten Teilstücke der Grundstücke (ua 4220, 4224) zum Zweck der Durchführung des Teilungsplanes und zur Aufteilung des Kaufpreises. Die treuhändige Abwicklung ist in der gesondert angeschlossenen Treuhandvereinbarung geregelt.

Unter Punkt II. sind die Übertragungen der einzelnen Eigentümer der Teilstücke gem. Teilungsplan zur Umsetzung desselben detailliert angeführt.

Demnach erhielt der Bf die Teilflächen 24, 25, 26, 71, 72 und 81 mit einer Gesamtfläche von 1.623 m² von verschiedenen Eigentümern zur Vereinigung zu neu geschaffenen Grundstücken.

Insgesamt wurden von ihm Teilflächen im Ausmaß von 1.361 m² an andere Teilungspartner übertragen.

Die Teilstücke 78, 44, 45, 83 sowie 84 wurden für Erholungsfläche und Zufahrtswege abgegeben.

Laut Pkt. IV. würde der Verkehrswert der vertragsgegenständlichen Grundstücke vor Teilung laut Gutachten des SV Dr-O € 335,00/m² betragen.

Kaufvertrag

Ebenfalls am 28.04.2021 wurde vom Notar der Kaufvertrag, abgeschlossen zwischen der Stadtgemeinde, dem Bf und 15 weiteren Personen, als verkaufende Partei und der H-GmbH sowie E-GmbH, als kaufende Partei, zur Anzeige gebracht.

Unter Pkt. I. ist wiederum festgehalten, dass der Teilungsplan vom 14.10.2019 die Grundlage dieses Kaufvertrages bildet. Vertragsgegenstand waren die im Teilungsplan näher bezeichneten Teilstücke 11, 13, 23, 33, 46, 57, 68, 76, 85 und 105 der KG XYZ G mit einer Gesamtfläche von 10.292 m². Verkaufende Parteien waren daher die Eigentümer dieser Grundstücke. Der vereinbarte Gesamtkaufpreis betrug € 5,469.896,00, dies ergibt einen Kaufpreis pro m² von € 531,47.

Treuhandvereinbarung

Die Erhebungen des Finanzamtes ergaben, dass neben dem Baulandumlegungs- und Kaufvertrag eine gesonderte *“Treuhandvereinbarung zu Baulandumlegungsvertrag“* aller Teilungsparteien (die Treugeber, darunter der Bf) mit dem vertragserrichtenden Notar (als Treuhänder) abgeschlossen wurde.

Darin wurde vereinbart, dass die Aufteilung des Verkaufspreises aus dem genannten Kaufvertrag abweichend zum Grundbuchstand, d.h. nicht nur an die grundbücherlichen Verkäufer, vorgenommen werden soll. Die Treugeber haben sich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammengeschlossen und folgende Vermögensgegenstände in diese eingebracht: Die Verkäufer, die ihnen laut Kaufvertrag zustehenden Ansprüche auf Auszahlung des Kaufpreises sowie die Eigentümer der in der Vereinbarung näher bezeichneten Liegenschaften, die im Teilungsplan angeführten Teilstücke, je KG XYZ G. *“Die grundbücherliche Durchführung des Teilungsplans erfolgt gemäß dem obigen Kaufvertrag sowie dem zwischen den Treugebern abgeschlossenen Baulandumlegungsvertrag, welcher das Grundgeschäft dieser Treuhandvereinbarung ist.“* (siehe Pkt I. der Treuhandvereinbarung).

Das Finanzamt ermittelte aufgrund dieser Vereinbarung für den Bf einen Auszahlungsbetrag nach Quote in Höhe von € 833.940,34.

Grunderwerbsteuerbescheid

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die Abgabenbehörde die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung in Höhe von € 949.531,66 entsprechend fest und begründete dies wie folgt:

“Die freiwillig geschlossene Baulandumlegungsvereinbarung ist keine Maßnahme des § 3 Abs. 1 Zi. 5 GrEStG. Wenn ein Grundstückseigentümer selbst den Übergang des Grundstückes durch

Abschluss einer Vereinbarung veranlasst, ist die Steuerfreiheit zu verneinen, (vgl Fellner, Gebühren u Verkehrsteuern, Band II, GrEst, § 3 Rz 86 Abs.3 und Rz 87 Abs.2 sowie VwGH 25.04.1996, 95/16/0259 und 1.9.1999, 98/ 16/0232). Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem gemeinen Wert der hingegebenen Grundstücke plus einer vereinbarten zusätzlichen Leistung, hier vorliegend durch anteiligen Verzicht auf eine Kaufpreisforderung. Abgeleitet von Verkäufen wird von einem gemeinen Wert von € 530,00 je m² ausgegangen. Da eine Umwidmung auf Bauland erfolgt ist, die Gemeinde am Baulandumlegungsvertrag beteiligt war und die Erwerber der Bauplätze Aufschließungskosten bezahlen müssen, wird für den Umstand, dass die Parzellierung und die Schaffung der Straßen erst erfolgen müssen, kein Abschlag vorgenommen. Eine Steigerung der Abverkaufspreise für Bauplätze in Wien-Umgebung in den nächsten Jahren ist wahrscheinlich. 1361 m² hingegeben x € 530,00 entspricht einem gemeinen Wert von € 721.330,00 plus € 228.201,66 (Ford.verzicht) = 949.531,66“

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde vom Bf Beschwerde erhoben und vorgebracht:

Die Stadtgemeinde A hat im eigenen Namen und als Verwalterin des öffentlichen Gutes mit zahlreichen Parteien den Baulandumlegungsvertrag abgeschlossen. Mit der Durchführung dieses Vertrages wurde ua eine Erholungsfläche geschaffen, der Friedhof erweitert und gleichzeitig Bauland gestaltet. Die Friedhofserweiterung war im öffentlichen Interesse und die Schaffung der Erholungsfläche als öffentliches Gut konnte nur durch Hingabe von Privatflächen erfolgen. Nur aufgrund der Zustimmung sämtlicher Parteien sei eine Anwendung des § 22 NÖ ROG 2014 (Widmung und Enteignung von Vorbehaltsflächen) nicht erforderlich gewesen. Zur Durchführung des Teilungsplans teilen die jeweiligen Eigentümer ihre Grundstücke, übertragen diese unentgeltlich zur Schaffung und Vereinigung der im Teilungsplan angeführten Grundstücke. Zur Errichtung der Zufahrtswege wurden mehrere Teilstücke ohne Entschädigung an die Gemeinde übertragen. Auf den Baulandumlegungsvertrag und das Gutachten von Dr-P vom 16.04.2021 wird verwiesen.

Die beteiligten Grundstückseigentümer hätten keine Möglichkeit gehabt, sich dem Grundstückstausch zu entziehen, da

- eine Enteignung von Vorbehaltsflächen im öffentlichen Interesse nach § 22 NÖ ROG möglich gewesen sei,
- eine Enteignung von Grundstücksflächen zur Straßenerrichtung nach § 11 NÖ Straßengesetz 1999 möglich gewesen sei,
- der Bescheid, mit dem die Änderung der verfahrensgegenständlichen Grundstücksgrenzen gem. § 10 NÖ BO 2014 bewilligt wurde und auf dessen Grundlage mehrere Grundstücke nach § 12 NÖ BO 2014 in das öffentliche Gut abzutreten sind, von Amts wegen hätte vollstreckt werden können,

- durch die Maßnahme sei eine bessere Gestaltung von Bauland erfolgt.

Daher sei die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG anzuwenden.

Aufgrund der möglichen Vollstreckung und Enteignung von im öffentlichen Interesse stehenden Teilflächen sei zudem die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG anzuwenden.

Zur Bemessungsgrundlage wurde auf das Verkehrswertgutachten von Dr-O vom 13.02.2020 verwiesen, der einen Verkehrswert von € 335/m² festgestellt habe. Das Finanzamt sei ohne ausreichender Begründung von diesem Gutachten abgewichen.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerde vorentscheidung wurde die Beschwerde abgewiesen und ergänzend ausgeführt, dass der Bf am selben Tag einen Kaufvertrag mit einem Quadratmeterpreis von rund € 531,52 unterzeichnet hat, weshalb ein Wertansatz von € 530/m² gerechtfertigt sei. Durch die hingegebenen Grundstücke und den Forderungsverzicht würde sich eine Bemessungsgrundlage von € 949.531,66 ergeben.

Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend eingewendet, dass die an die Bauträger verkauften Grundstücksteile einen höheren Wert als die getauschten Grundstücke gehabt hätten. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages habe bereits ein zwischen der Gemeinde und den Bauträgern vereinbartes Bauprojekt vorgelegen. Die getauschten Grundstücksteile seien daher zum damaligen Zeitpunkt keineswegs als gleichartig baureif zu bezeichnen gewesen. Außerdem sei es bei einer anderen namentlich angeführten Partei aufgrund eines Rechenfehlers zu einer Neuberechnung gekommen.

Vorlage der Beschwerde

Die belangte Behörde legte die Beschwerde samt den Teilen des Verwaltungsaktes laut Aktenverzeichnis an das Verwaltungsgericht vor (Bericht vom 15.07.2022).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war Alleineigentümer der Liegenschaft EZ-1, bestehend ua. aus dem Grundstück 4220. Des Weiteren war er Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ-2, bestehend ua. aus dem Grundstück 4224, jeweils in der Katastralgemeinde XYZ G.

Die Stadtgemeinde A und weitere Grundstückseigentümer sind übereingekommen, Bauland neu zu gestalten, auszutauschen und zu vereinigen.

Der Inhalt dieser Übereinkunft manifestiert sich im Teilungsplan der Vermessung S-GmbH vom 14.10.2019. Zur Umsetzung dieses Plans wurden Grundstücke verkauft, Liegenschaften für die öffentliche Nutzung sowie zur Schaffung von Zufahrtswegen abgetreten und wechselseitige Tauschvorgänge vereinbart. Für den konkreten Beschwerdefall sind dies folgende Verträge:

- Mit Kaufvertrag vom 17.12.2020 – 18.01.2021 wurden Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 10.292 m² an zwei Bauträger verkauft.
- Mit Baulandumlegungsvertrag vom 13.01.2021 – 01.04.2021 wurden die wechselseitigen Grundstücksabtretungen vertraglich fixiert.
- Die “TREUHANDVEREINBARUNG ZU BAULANDUMLEGUNGSVERTRAG” dokumentiert die Aufteilung des Verkaufserlöses abweichend vom Grundbuchstand und die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.

Aus dem eindeutigen Wortlaut dieser Dokumente geht hervor, dass der erwähnte Teilungsplan die Grundlage für die Verträge bildet.

Laut Teilungsplan wurden die Grundstücke des Bf in folgende Teilflächen (kurz: Tfl) bzw. Teilstücke (kurz: Tst) aufgeteilt:

- Gst. 4220: Tst 33 bis 45 plus einer Restfläche von 1.273 m²
- Gst. 4224: Tst 76 bis 84 plus einer Restfläche von 1.165 m²

Die Tfl 33 (1.650m²) und 76 (697m²) wurden mit dem Kaufvertrag veräußert. Abweichend vom Grundbuchsstand hat der Bf eine Quote von € 833.940,34 erhalten.

Im Baulandumlegungsvertrag wurden dem Bf von verschiedenen Teilungspartnern die Tst 24, 25, 26, 71, 72 und 81 im Gesamtausmaß von 1.623m² übertragen.

Im Gegenzug hat der Bf an unterschiedliche Beteiligte folgende Tst abgetreten:

- Die im Alleineigentum stehenden Tfl 35, 37, 39, 40, 41, 42 sowie 43 (Gesamtfläche: 914m²) und

- die im Hälfteeigentum stehenden Tfl 77, 79, 80 sowie 82 (anteilige Gesamtfläche: 447m²),

sohin Liegenschaftsanteile mit einer Gesamtfläche von 1.361m².

Das Teilstück 78 wurde zur Schaffung einer Erholungsfläche an die Stadtgemeinde und die Teilflächen 44, 45, 83 sowie 84 wurden für Zufahrtswege übertragen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus den im Verwaltungsakt einliegenden Teilungsplan, den erwähnten Verträgen und dem damit übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Erwerbsvorgänge

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Die Art des Rechtsvorganges oder Rechtsgeschäftes ist steuerlich grundsätzlich belanglos, weil die Vorschrift des Abs. 1 Z 1 des § 1 GrEStG ausdrücklich von einem Kaufvertrag oder einem anderen Rechtsgeschäft spricht und hinsichtlich des Erwerbsvorganges auch sonst kein Rechtsgeschäft besonders hervorgehoben wird.

Zu den anderen Rechtsgeschäften iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt zunächst der Tauschvertrag.

Beim Austausch von zwei Grundstücken ergeben sich zwei steuerpflichtige Erwerbsvorgänge (vgl. zB VwGH 7. 7. 1954, 2748/52).

Beim Ringtausch ergibt sich eine fortlaufende Kette von Erwerbsvorgängen, jede Person erwirbt ein Grundstück von einer anderen als von derjenigen, der sie ihr Grundstück hingegeben hat (vgl. *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 182, unter Hinweis auf VwGH 30.11.1977, 12, 60/77).

Tausch und Teilung iSd GrEStG unterscheiden sich dadurch, dass beim Tausch zwei oder mehrere wirtschaftliche Einheiten „umgesetzt“ werden, bei der Teilung nur eine wirtschaftliche Einheit. Werden Grundstücke, die zu verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten gehören, teils der Fläche nach geteilt, teils durch Austausch von Miteigentumsanteilen in

Alleineigentum umgewandelt, so spricht man von einem Teilungstausch (vgl. *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 183).

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden für die Umsetzung des vereinbarten Teilungsplanes mehrere steuerpflichtige Erwerbsvorgänge verwirklicht.

Einheitliches Vertragswerk

Verträge, die von mehreren Beteiligten abgeschlossen werden, sind als einheitlicher Vertrag anzusehen, wenn zwischen ihnen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. VwGH 30.05.1985, 84/16/0116, 19.05.1988, 87/16/0085, 0086, und 28.06.1995, 94/16/0159, 0160).

Für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrages spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129). Selbst getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in ein oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, 16.10.2003, 2003/16/0126, und 03.09.2020, Ra 2020/16/0109).

Der Kaufvertrag, der Baulandumlegungsvertrag und die Treuhandvereinbarung dienen der Umsetzung des Teilungsplanes. In allen Verträgen wird auf die jeweils anderen Verträge Bezug genommen. Der Teilungsplan wird sowohl im Kaufvertrag als auch im Baulandumlegungsvertrag explizit als Grundlage des Vertrages bezeichnet.

Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien des Teilungsplanes etwa den Kaufvertrag losgelöst vom Baulandumlegungsvertrag abgeschlossen hätten, sind den Vertragsurkunden und dem Vorbringen des Bf nicht zu entnehmen. Der Veräußerungserlös sollte nicht nur auf die Verkäufer aufgeteilt werden. So hat der Bf aus dem Verkauf an die Bauträger abweichend und damit weniger aus dem Verkaufserlös erhalten. Es ist anzunehmen, dass der Bf im Gegenzug einen anderen Ausgleich erhalten hat. Der Kaufvertrag wäre ohne den Baulandumlegungsvertrag nicht denkbar.

Aufgrund des engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhanges ist daher von einem einheitlichen Vertragswerk auszugehen.

Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG

Der Bf bringt vor, dass die Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG anzuwenden wäre.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG ist bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften von der Besteuerung ausgenommen.

Es ist nur jener Erwerb steuerfrei, der dem begünstigten Zweck ohne weitere Voraussetzung dient (vgl. VwGH vom 6. Juni 1968, 1464/67). Der Erwerb eines Grundstückes muss die unmittelbare Folge der behördlichen Maßnahme der Baubehörde sein (vgl. VwGH vom 22. Februar 1973, 448/72, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

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 selbstständig nicht bebaubarer Liegenschaften baureife Bauplätze gestaltet werden und damit das von dieser Maßnahme umfasste Gebiet baulich nutzbar gemacht wird (vgl. VwGH vom 6. Mai 1971, 1034/70, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

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 vom 18. September 1980, 319, 320/78, vom 26. Juni 1986, 85/16/0080, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Eine bessere Gestaltung von Bauland liegt immer dann vor, wenn damit relevanten öffentlichen oder objektivierbaren privaten Interessen unter dem Gesichtspunkt der besseren Bebaubarkeit gedient wird (vgl. VwGH vom 13. März 1980, 1786/77, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland iS des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht (vgl. VwGH vom 13. März 1980, 1786/77, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Es war denkmöglich, dass es sich bei Maßnahmen im Sinne des § 4 Abs 1 Z 5 GrEStG 1955 (in der Fassung der GrEStG-Novelle 1969) um behördliche Maßnahmen handeln muss, durch die oder in deren Zug eine Übertragung von Grundstücken stattfindet, dass also von dieser Befreiungsbestimmung nur ein Erwerb erfasst wird, der unmittelbar die Folge einer behördlichen Verfügung im Zuge eines Verfahrens vor der Baubehörde zur besseren Gestaltung von Bauland ist (VfGH vom 29. Juni 1971, B 197/70).

„Behördliche Maßnahmen“ iS des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG sind solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurden (VwGH vom 29. Juni 2006, 2006/16/0006, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung hat es nur darauf anzukommen, ob das Eigentumsrecht an einem Grundstück auf Grund von behördlichen Maßnahmen unmittelbar als Rechtswirkung derselben erworben wird, also durch das behördliche Verfahren bewirkt wird. Das Wesen einer Einwirkung durch Maßnahmen besteht darin, dass derjenige, den die Maßnahme trifft, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen, etwa in der Weise, dass er ein bestimmtes Vorhaben aufgibt (VwGH vom 27. März 1964, Slg 3053/F, verstärkter Senat, vom 25. April 1996, 95/16/0259, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Eine behördliche Maßnahme ist so geartet, dass man sich ihr nicht entziehen kann. Eine freiwillig geschlossene Vereinbarung ist keine Maßnahme iS des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG 1987 (vgl VwGH vom 6. Mai 1971, 1034/70, und vom 1. September 1999, 98/16/0232, 0233, 0234).

Eine behördliche Maßnahme ist ein in der äußeren Welt in Erscheinung tretender Vorgang.

Im Fall eines freiwillig abgeschlossenen Kaufvertrages fehlte es an einer Maßnahme iS des § 4 Abs 1 Z 5 GrEStG 1955 (VwGH vom 22. Februar 1973, Slg 4505/F).

Wenn ein Grundstückseigentümer selbst den Übergang des Grundstückes durch Abschluss einer Vereinbarung veranlasst, ist die Steuerbefreiung zu verneinen (vgl VwGH vom 28. Jänner 1993, 92/16/0120, 0121, 0122, und vom 04.08.2020, Ra 2020/16/0108).

Den vorliegenden Verträgen kann keinerlei Hinweis entnommen werden, dass die Beteiligten am Teilungsprojekt seitens einer Behörde durch eine Maßnahme, der sie sich nicht entziehen hätte können, so unter Druck gesetzt wurden, dass es ihnen nicht mit Erfolg möglich gewesen wäre, die Errichtung des in Rede stehenden Teilungsplanes und der Folgeverträge zu verweigern, so fehlt es zur Zeit der Verwirklichung der Erwerbsvorgänge an der für den angestrebten Befreiungstatbestand erforderlichen Zwangsmaßnahme.

Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG

Aufgrund der möglichen Vollstreckung und der Enteignung von im öffentlichen Interesse stehenden Teilflächen sei nach Ansicht des Bf auch die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG erfüllt.

Nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG in der ab 1. Juni 2014 geltenden Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I 2014/36, ist der Erwerb eines Grundstückes infolge eines behördlichen Eingriffs oder aufgrund eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs von der Besteuerung ausgenommen.

Mit dieser Bestimmung soll jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung von der Steuer ausgenommen werden, die das gleiche Ergebnis zum Inhalt hat, welches - bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung - durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt wird.

Dagegen sind Kaufverträge, in denen lediglich als Erwerbszweck "für die Straßenerrichtung" angegeben ist, nicht von der Befreiung erfasst.

Maßgebliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Befreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987 ist das Vorliegen eines "*behördlichen Eingriffs*". Unter einem solchen Eingriff ist nämlich nicht jede behördliche Einwirkung auf ein Geschehen zu verstehen, sondern nur eine solche, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten verschiebt oder ebenfalls zu ihren Gunsten in einer Weise beeinträchtigt, dass - ohne Übertragung des Eigentums - das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt wird (vgl. VwGH 25.10.1995, 94/15/0009). Als "*behördlicher Eingriff*" kommt daher in erster Linie eine Enteignung oder die Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungsähnlicher Wirkung in Betracht (vgl. VwGH 23.3.2010, 2005/13/0017). Die Enteignung muss für die Inanspruchnahme der Befreiung rechtlich durchsetzbar sein, zB auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung im Bundesstraßengesetz oder in sonstigen Bundes- oder Landesgesetzen.

"*Unmittelbar drohend*" ist ein solcher behördlicher Eingriff, wenn er nachweislich für den Fall der Ablehnung des Anbots angedroht worden ist. Für die Annahme einer nachweisbar unmittelbar drohenden Enteignung ist auch schon die tatsächliche Androhung einer gesetzlich zulässigen Enteignung ausreichend; konkrete Maßnahmen in Richtung Enteignung sind nicht erforderlich (VwGH 19.3.1986, 85/13/0168).

Laut *Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 3 Tz 178, zur zweiten Fallkonstellation in § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG, wonach der behördliche Eingriff tatsächlich nicht stattfindet, allerdings nachweisbar unmittelbar droht, ist es naturgemäß notwendig, dass in der konkreten Situation überhaupt die Möglichkeit vorhanden ist, einen behördlichen Eingriff vorzunehmen. Hiefür genügt die nachweisbare Androhung etwa durch einen entsprechenden Hinweis im Kaufvertrag, diesfalls davon ausgegangen werden kann, dass der behördliche Eingriff unmittelbar droht. Wird erst nach Erwerb des Grundstückes bestätigt, dass mangels erzielter Einigung eine Enteignung möglich gewesen wäre, es dazu allerdings keinen Hinweis in den Vertragsunterlagen oder in sonstigen Unterlagen gegeben hat, kann nicht von einem "*nachweisbar unmittelbar drohenden*" behördlichen Eingriff ausgegangen werden (vgl. BFG vom 23.09.2020, RV/3100642/2020).

Weder aus dem Kauf- noch aus dem Baulandumlegungsvertrag oder anderen Unterlagen ist ein behördlicher Eingriff oder ein solcher nachweisbarer unmittelbar drohender Eingriff ersichtlich. Der gesamte Teilungsplan liegt im Interesse aller Beteiligten, dafür sind auch Zufahrtstraßen und sonstige Flächen notwendig. Die Enteignung von Flächen zur Friedhofserweiterung wäre ein äußerst schwieriges Unterfangen mit unklarem Ausgang und daher unwahrscheinlich (zB VfGH vom 17.06.1991, V466/90). Die Stadtgemeinde war im eigenen Interesse an der Erstellung des Teilungsplanes beteiligt und ist Vertragspartnerin in allen Verträgen.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG sind sohin nicht erfüllt.

Bewertung

Der Bf hat im Baulandumlegungsvertrag Grundstücksteile abgetreten und andere erworben.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass sich der gemeine Wert der eingetauschten Miteigentumsanteile an dem zur gleichen Zeit abgeschlossenen Kaufvertrag (€ 531,47/m²) orientieren müsste.

Der Bf vertritt die Ansicht, dass der im Baulandumlegungsvertrag angeführte Verkehrswert vor Teilung (€ 530,00/m² abzüglich Abschlag), sohin in Höhe von € 335,00/m², maßgeblich sei.

Tauschvorgänge werden im GrEStG sowohl in § 4 als auch in § 5 angesprochen. § 4 Abs. 3 GrEStG behandelt den Grundstückstausch, dh den Tausch eines Grundstücks gegen ein anderes Grundstück, und normiert, dass in diesem Fall die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen ist.

Demgegenüber spezifiziert § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG den Begriff der Gegenleistung bei einem grunderwerbsteuerlichen Tauschvorgang schlechthin, ohne sich dabei jedoch auf einen wechselseitigen Grundstückstausch zu beschränken. Beim Tausch ist die Gegenleistung für den erworbenen Tauschgegenstand nach § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG die Tauschleistung des anderen Vertragsteils, dh die für den erworbenen Gegenstand hingeebene Tauschleistung einschließlich einer vereinbarten Zusatzleistung (vgl. *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 286).

Als Wert für ein im Tausch hingeegebenes Grundstück ist der gemeine Wert nach § 10 BewG anzusetzen, da die Gegenleistung nach den Bestimmungen des ersten Teils des BewG zu ermitteln ist. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der gemeine Wert entspricht dem Preis, der zu erzielen wäre, dh, es kommt aber nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde, oder welcher Preis im Fall einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es ist objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkt der an einem Erwerb Interessierten beizumessen ist (vgl. *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 288).

Wie oben festgestellt, sind die Verträge, die steuerpflichtige Erwerbsvorgänge ausgelöst haben, als einheitliches Vertragswerk anzusehen.

Im Zuge der Umsetzung des vereinbarten Teilungsplanes wurden Grundstücksteile an die Bauträger verkauft. Es ist nicht nachvollziehbar, warum in einem einheitlichen Vertragswerk die Baulandgrundstücke (die Abtretungen ins öffentliche Gut wurden ohnehin nicht bewertet)

unterschiedliche Werte haben sollen. Im Kaufvertrag wurde für eine größere zusammenhängende Fläche ein Quadratmeterpreis von rund € 531,47 vereinbart. Dass die Tauschgrundstücke im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und im Zeitraum der Umsetzung des Teilungsplanes einen geringeren Wert gehabt haben sollen, ist nicht schlüssig, zumal der Gutachter Verkaufswerte aus 2019 herangezogen hat. Die belangte Behörde hat für den gemeinen Wert der Tauschgrundstücke einen Betrag von € 530/m² zugrunde gelegt. Das ist nachvollziehbar und sachlich gerechtfertigt.

Dieser Wert ist aber 'einheitlich' für alle hingegebenen Grundstücke zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Wie bereits oben festgestellt, ist von einem einheitlichen Vertragswerk auszugehen.

Das bedeutet, dass die vom Bf erbrachten und erhaltenen Leistungen sowie Vermögenswerte für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage insgesamt zu betrachten sind. Der vom Finanzamt angenommene Forderungsverzicht ist nicht ersichtlich. Es war zwischen den Teilungspartnern ua vereinbart, dass der Veräußerungserlös nicht nur den Verkäufern zukommen sollte. Es ist davon auszugehen, dass die vom Bf (und auch von den anderen Teilungspartnern) wechselseitig erbrachten Leistungen im Gesamtpaket des Teilungsplanes ihren Niederschlag gefunden haben.

Der Bf hat folgende Leistungen erbracht bzw. Liegenschaftsteile übertragen:

Vertrag	Liegenschaft(steile)	Gemeiner Wert (€ 530/m ²)
Kaufvertrag	Teilfläche 33 (1.650m ²)	€ 874.500,00
Kaufvertrag	½ von Teilfläche 76 (697m ² /2)	€ 184.705,00
Baulandumlegungsvertrag	Verschiedene Teilflächen im Gesamtausmaß von 1.361m ²	€ 721.330,00
Gesamtgegenleistung		€ 1.780.535,00

Der Bf hat im Rahmen der Teilungsübereinkunft folgendes erworben:

Kaufvertrag	Erlös laut vereinbarter Quote	€ 833.940,34
Baulandumlegungsvertrag	Verschiedene Teilflächen im Gesamtausmaß von 1.623m ²	€ 860.190,00

Übernommenes Vermögen		€ 1,694.130,34
-----------------------	--	----------------

Die anteilige auf die erworbenen Liegenschaftsanteile entfallende Gegenleistung errechnet sich nach folgender Formel (siehe *Ressler/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG, § 5 Tz 177*):

erworbenes Grundstück x Gesamtgegenleistung des Erwerbers (der Bf)

X = -----

Gesamtgegenleistung der Veräußerer (= übernommenes Vermögen)

X = € 860.190,00 x € 1,780.535,00 / € 1,694.130,34 = € 904.061,73

Steuerfestsetzung laut Erkenntnis

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 3,5% von der Gegenleistung in Höhe von € 904.061,73 (gerundet gemäß § 204 BAO) mit € 31.642,16 festgesetzt.

Insgesamt war dem Beschwerdebegehren teilweise stattzugeben.

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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Quadratmeterpreis der Baugrundstücke), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen (einheitliches Vertragswerk, Grunderwerbsteuerbefreiungen) auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 21. Februar 2024