

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten (vormals Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 9. März 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert als die Grunderwerbsteuer zu Gunsten des Beschwerdeführers mit € 2.263,80 (gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 3,5% von € 64.680,00) festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit **Bescheid gem. § 201 BAO vom 9.3.2020** setzte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer ***Bf1*** (in der Folge kurz: Bf.) die Grunderwerbsteuer gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage (€ 97.020,00) in Höhe von € 3.395,70 fest.

Der Bescheid nannte als Betreff den zwischen verschiedenen, namentlich genannten Vertragsparteien, abgeschlossenen Tausch-und Schenkungsvertrag vom 24.10.2019.

In der Bescheidbegründung stellt das Finanzamt u.a. fest:

„Der Bescheid gem. § 201 BAO war zu erlassen, da die Selbstberechnung nicht richtig erfolgte. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 1 BAO von Amts wegen.[...]“

Bei gegenständlichem Rechtsgeschäft handelt es sich um eine Parzellierung, die rechtlich gesehen als Grundstückstausch zu qualifizieren ist. Gegenleistung ist der gemeine Wert der hingegebenen Flächen. Da es sich um Bauflächen handelt, wurde der m2-Preis mit € 105,-- angesetzt. Dieser Wert wurde der Vereinbarung aus dem Kaufvertrag vom 26.6.2019 entnommen.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Hingegebene Grundstücksflächen 924 m² x € 105,-- = € 97.020,00“

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtete sich die vorliegende **Beschwerde vom 15.4.2020**. Begründend wurde dazu u.a. ausgeführt:

„Inhaltlich wird ausgeführt, dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit angefochtenem Bescheid grundsätzlich die Grunderwerbsteuer rechtswidrig vorgeschrieben hat und bei der rechtswidrigen Vorschreibung der Grunderwerbsteuer überdies von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage ausgegangen ist.

*Der dem angefochtene Bescheid zu Grunde liegende Tausch- und Schenkungsvertrag vom 25.10.2019 wurde nicht von dem Eintritt weiterer Bedingungen abhängig gemacht insbesondere nicht unter der aufschiebenden Bedingung einer allfälligen Umwidmung von Grünland in Bauland geschlossen, sondern erfolgte ausdrücklich ein Tausch- und Schenkungsvertrag im Grünland weshalb beim Tausch- und Schenkungsvertrag als Bemessungsgrundlage der derzeit orstübliche Grünlandpreis für vergleichbare Flächen in ***2*** von € 3,00 als Bemessungsgrundlage zu Grunde zu legen ist.*

Selbst wenn man hinsichtlich des vom Finanzamt zugrundeliegend Wertes eine andere Auffassung, nämlich die Heranziehung eines Baulandpreises vertreten würde, 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 ausgeführt, 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 müssen. Es steht wohl nicht in Abrede, dass es Ziel des Gesetzgebers ist, 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 vermeidet und den Gesetzeszweck im Lichte dessen sogar noch besser erreicht. Man wird dem Gesetzgeber nicht unterstellen können, dass er zeit- und kostenintensive behördliche Verfahren den zur Zweckerreichung desselben Zieles geschlossenen

einvernehmlichen privatrechtlichen Vereinbarungen den Vorrang gibt. Eine behördliche Zwangsmaßnahme, wie etwa ein Baulandumlegungsverfahren, wäre daher hier lediglich als ultima ratio anzuwenden. Eine andere Auslegung ist aus Sicht des Beschwerdeführers gleichheitswidrig. Auf die entsprechende Bezug habende Verhandlungsschrift der Gemeinde ***2*** vom 30.10.2019, welcher unter einem vorgelegt wird, wird verwiesen. Weiters wird auf den Kaufvertrag vom 22.10.2019 verwiesen, mit welchem von der gemeindeeigenen Gesellschaft ***3***, FN ***4*** Grundvermögen, welches erst auf Grundlage des Tausch- und Schenkungsvertrages vom 25.10.2019 geschaffen wird, zur Errichtung von sozialem Wohnbau anteilmäßig von den Vertragsparteien des Tausch- und Schenkungsvertrages vom 25.10.2019 angekauft wird, was noch viel mehr die privatrechtlicher Vereinbarung zur besseren Gestaltung von Bauland untermauert und rechtfertigt. Der Gesetzeszweck des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz umfasst 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 vertritt, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz nicht anzuwenden ist, hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Grunderwerbsteuer von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage berechnet. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel legt dem angefochtenen Bescheid einen Wert von € 105,00 für die Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde und bezieht sich auf einen Kaufvertrag vom 26.06.2019. Welcher Kaufvertrag das sein soll ist dem Beschwerdeführer nicht ersichtlich. Es gibt einen Kaufvertrag vom 22.10.2019, welcher in Kopie vorgelegt wird aus welchem Vertrag ein Betrag von € 105,00 als Quadratmeterpreis aus Sicht des Beschwerdeführers jedoch auch nicht abzuleiten. Es wäre wenn überhaupt ein Betrag von € 67,00 als Quadratmeterpreis ableitbar. Vielmehr wäre, würde man der Auffassung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgen, dass die Grunderwerbsteuer vom Baulandwert zu berechnen ist, die steuerlich maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in verfassungskonformer Auslegung mit dem derzeitigen steuerlichen Bodenwert für Baulandflächen in ***2*** im Betrag von € 2,9069 anzusetzen gewesen. Der Bodenwert ist generell taugliche Grundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer, da er auf der Pauschalwertverordnung beruht auf Basis derer aufgrund der Pauschalwertmethode die Grunderwerbsteuer zu berechnen ist. Sollte der Bodenwert, welcher in Finanzonline eingepflegt ist niedriger sein als der tatsächliche gemeine Wert so kann dies nicht zu Lasten des potentiell Steuerpflichtigen gehen. Eine andere Auslegung ist aus Sicht des Beschwerdeführers gleichheitswidrig.

Aus diesem Grund ist nicht nachzuvollziehen wieso mit angefochtenem Bescheid für den Tausch- und Schenkungsvertrag vom 25.10.2019 vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein höherer Wert als der Bodenwert für die Grunderwerbsteuer als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wurde.

Es wird in nachfolgender Reihenfolge sohin gestellt,

- 1) der Antrag den angefochten Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben;
- 2) in eventuelle der Antrag den angefochten 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 angefochten Grunderwerbsteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf Basis des Bodenwertes im Betrag von € 2,9069 pro Quadratmeter berechnet wird;

4) in eventuelle der Antrag den angefochten Grunderwerbsteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf Basis von € 67,00 pro Quadratmeter berechnet wird“

Der Beschwerde beigelegt war der Kaufvertrag zwischen der Eigentümergemeinschaft des Grundtauschverfahrens ***2*** 2019 „***5***“ als Verkäufer und der Firma ***3*** als Käuferin (unterzeichnet zwischen 26.6.2019 und 22.10.2019), beinhaltend 2 Tabellen hinsichtlich des „Grundtauschverfahrens ***2*** 2019 „***5***“ (Tabelle 1: Teilnehmer, Ausgangsflächen, Quotient und Abtretung (Stand 16.4.2019); Tabelle 2: Grundstückszuordnungen (Stand: 30.4.2019)).

Zudem eine Kopie der Verhandlungsschrift über die öffentliche Sitzung des Gemeinderates vom 30.10.2019, in der u.a. der Nachtrag zum Tausch- und Schenkungsvertrag ***5*** genehmigt (Pkt.2.) sowie die Verordnung über die Abänderung des Örtlichen Raumordnungsprogrammes 2005-11a (Flächenwidmungsplan 2019-1) (Pkt 4.) und die Verordnung über die Neuerlassung des Teilbebauungsplanes „***5*** - ***6***“ beschlossen wurde (Pkt 5.).

Der Bf. verzichtete auf eine Beschwerdeentscheidung, weshalb die belangte Behörde die Bescheidbeschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht vom 4.6.2020** unter Abgabe einer ausführlichen Stellungnahme vorlegte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ***Bf1*** (EZ 12), ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***, ***19***, ***20*** und ***21*** waren Eigentümer (an unterschiedlichen Einlagezahlen) der Liegenschaften EZ 12, 462, 844, 591, 461, 13, 301, 118, 889, jeweils in der KG ***22***, ***2***.

Mit Teilungsplan vom 2.5.2019, ***23*** (welcher in der Folge dem Tausch- und Schenkungsvertrag zugrunde gelegt wurde), wurden Grundstücke inneliegend diesen

Liegenschaften geteilt und zu neuen Bauplätzen vereinigt. Mit dem unter Beitritt der Gemeinde ***2*** geschlossenen gegenständlichen Tausch- und Schenkungsvertrag (samt zweier Nachträge vom 30.10.2019 und 31.10.2019), unterfertigt von den Vertragsparteien zwischen 26.6.2019 und 24.10.2019, einigten sich die oben genannten Personen darauf, die diversen Teilungsgrundstücke untereinander zu übertragen.

Unter Pkt. 3. des Tausch- und Schenkungsvertrages wird ausgeführt, dass die Vertragsparteien die Tauschobjekte gem. Pkt. 1. des Vertrages sowie die Schenkungsobjekte gem. Pkt. 2. des Vertrages mit € 3,00 pro Quadratmeter bewerten. Die Vertragsparteien kamen überein, dass von keiner Seite eine Aufzahlung erfolgt.

Die aus den oben genannten Personen bestehende Eigentümergemeinschaft des Grundtauschverfahrens ***2*** 2019 „***5***“ verkaufte mit dem im Zeitraum zwischen 26.6.2019 und 22.10.2019 unterfertigten Kaufvertrag einen Teil dieser Grundstücksflächen an die gemeindeeigene ***3*** zum Zwecke der Errichtung einer Siedlungsanlage.

Gegenstand dieses Kaufvertrages sind die beiden auf Grund der Teilung neu gebildeten Grundstücke 1108/3 im Ausmaß von 1.185 m² und 1108/4 im Ausmaß von 1.919 m².

Der Bf. ist sohin zu 273/3104-Anteilen Miteigentümer des Vertragsgegenstandes.

Laut Punkt 3. des Kaufvertrages beträgt der Kaufpreis € 3,00 pro Quadratmeter und werden in der Folge die anteiligen Kaufpreise der jeweiligen Verkäufer angegeben.

Im Kaufvertrag unter Pkt. 3 B) wird festgehalten:

„Des Weiteren verpflichtet sich die Käuferin nach Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmung in Bauland hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstückes 1108/3 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 1108/4 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 der Bf. aufgrund des erwähnten Tausch- und Schenkungsvertrages eine Fläche von 924 m² hingegeben und eine Fläche von 466 m² erhalten.

Es erfolgte eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer iHv € 6,99 durch den Vertragserrichter. Dieser Betrag wurde durch den Bf. entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile, sowie einer Auskunftserteilung durch die Gemeinde ***2***. Der geschilderte Verfahrensgang sowie der sich daraus ergebende festgestellte Sachverhalt kann daher als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Die wesentlichen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in der maßgeblichen Fassung lauten:

Gemäß **§ 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 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 lautet:

(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 GrEStG 1987 lautet:

(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.

§ 5 GrEStG 1987 lautet:

(1) Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

2. bei einem Tausch

die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung, [...]

§ 7 Abs. 1 und 2 GrEStG 1987 lautet:

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

Zur Frage der Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 ist der Erwerb eines Grundstücks bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland von der Besteuerung ausgenommen.

Die Steuerbefreiung nach Z 5 gilt nur für den Erwerb, der als unmittelbare Folge einer behördlichen Verfügung eintritt, wobei derjenige, den die Maßnahme trifft, keine Möglichkeit hat, dieser auszuweichen, etwa in der Weise, dass er ein bestimmtes Vorhaben aufgibt (vgl. *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (18. Lfg 2022) zu § 3 GrEStG Rz 135 f samt der dort zitierten Judikatur). Es muss sich hierbei also um eine Maßnahme handeln, die von der Baubehörde in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt getroffen wird (VwGH 27.11.2008, 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.

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. VwGH 6.5.1971, 1034/70; VwGH 25.4.1996, 95/16/0259; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs. 2).

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).

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 Verkehrssteuern, 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).

Gegenständlich kann keine „behördliche Maßnahme“ iS des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG erkannt werden, insbesondere da der Bf. in seiner Beschwerde selbst ausführt, dass der Grundstückstausch auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen den Parteien zustande kam und auch keine behördliche Zwangsmaßnahme gesetzt wurde. Auch die Verordnung des Gemeinderates über die Erlassung eines Teilbebauungsplanes erfolgte erst nach Vertragsabschluss. Der Übereignungsanspruch auf die betreffende(n) Fläche(n) und die Leistungsverpflichtung wurde in dem privat abgeschlossenen Vertrag (Tausch- und Schenkungsvertrag, sowie in der Folge im Kaufvertrag) begründet. Eine behördliche Zwangsmaßnahme ist daher für das BFG nicht ersichtlich. In Zusammenschau dieser Feststellungen mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH/BFG (siehe dazu insbes. BFG vom 28.01.2019, RV/7103846/2017) kommt die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG daher nicht zur Anwendung, da es sich um einen freiwillig unter den Parteien vereinbarten Erwerbsvorgang handelt.

Zur Frage, der Heranziehung von Grünland- oder Baulandpreisen bei der Berechnung der GrESt

Der Bf. führte in seiner Beschwerde aus, die Grunderwerbsteuer sei von der belangten Behörde auf Basis einer unrichtigen Bemessungsgrundlage berechnet worden. Einerseits sei ein Wert von € 105 dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt worden, was aus dem Kaufvertrag nicht hervorgehe, andererseits wäre vom ortsüblichen Grünlandpreis in Höhe von

€ 3,00 auszugehen bzw., wenn man der Ansicht der belangten Behörde folgen und die Grunderwerbsteuer vom Baulandwert berechnen würde, der Bodenwert für Baulandflächen in ***2*** mit einem Betrag vom € 2,9069 anzusetzen gewesen.

Dazu ist zu bemerken, 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, 92/16/0120).

Wenn der Bf. im gegenständlichen Beschwerdefall ausführt, dass der Tausch- und Schenkungsvertrag im Grünland erfolgte, so ist dem im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung entgegenzuhalten, dass der Tausch- und Schenkungsvertrag auf die Schaffung von Bauland abzielte. Die diesbezüglich beabsichtigte Abänderung des Örtlichen Raumordnungsprogrammes 2005 (Flächenwidmungsplan 2019) war bereits vom 8. Mai 2019 bis 19. Juni 2019 zur allgemeinen Einsichtnahme aufgelegt und wurde diese auch auf der Homepage der Gemeinde zur Information aller Bürger veröffentlicht.

Zudem erfolgte der Tausch- und Schenkungsvertrag auf Grundlage des Teilungsplanes vom 2.5.2019 (Präambel). Die in diesem Teilungsplan geregelten Teilungen sowie Zu- und Abschreibungen dienten ebenfalls unbestritten der Schaffung bebauungsfähiger Parzellen.

Dazu kommt, dass der Kaufvertrag mit der Eigentümergemeinschaft des vorliegenden Grundtauschverfahrens von der gemeindeeigenen Immobilien ***2*** GmbH & CoKG bereits am 26.6.2019, also noch bevor der letzte Eigentümer den Tausch- und Schenkungsvertrag unterfertigt hatte, gezeichnet worden war. Daraus, sowie aus der Formulierung im Kaufvertrag unter Pkt.3.B., wonach ein Aufzahlungsbetrag auf den vereinbarten Kaufpreis „nach Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmung in Bauland“ erfolgen soll, lässt sich bereits schließen, dass eine Umwidmung in Bauland außer Frage stand/erfolgen sollte (und hier nicht die Umwidmung an sich, sondern lediglich der Zeitpunkt der rechtskräftigen Umwidmung noch ungewiss war).

In Zusammenschau all dieser Punkte und vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, spricht dies sohin dafür, dass alle Handlungen darauf abzielten auf den beiden erworbenen Grundstücken entsprechend der bereits damals vorhandenen Projektentwurfsplanung die Errichtung von Wohnungen durch eine Siedlungsgenossenschaft zu ermöglichen und kann daher der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Berechnung der Grunderwerbsteuer auf Basis der Baulandpreise, welche sich aus dem Kaufvertrag vom 26.6./24.10.2019 ergaben, und nicht anhand der Grünlandpreise, durchführte.

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 hingegebenen (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

Verkehrssteuern, 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).

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Fall:

Die belangte Behörde hat sich bei der Ermittlung des gemeinen Wertes an den im Kaufvertrag vom 26.6./22.10.2019 genannten Kaufpreis und den dort ebenfalls angeführten Aufzahlungen orientiert. Der Bf. ist als anteiliger Miteigentümer des in diesem Kaufvertrag bezeichneten Vertragsgegenstandes Vertragspartei und hat diesen Kaufvertrag auch selbst unterfertigt.

Aus diesem Kaufvertrag geht in Pkt.3. hervor, 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 1108/3 eine Aufzahlung auf den vereinbarten Kaufpreis im Gesamtbetrag von € 79.395,00 zu leisten hat (Aufzahlung für 1.185 m² x € 67,00). Zudem verpflichtete sich die Käuferin hinsichtlich des Grundstückes 1108/4 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 aus dem Kaufvertrag selbst nicht erschießlich ist, woraus sich eine Differenzierung bei der Höhe der Aufzahlung bezogen auf die 204m² ergibt, erfolgte eine diesbezügliche Anfrage bei der Gemeinde ***2***. Aus deren Beantwortung geht hervor, dass die Miteigentümergeinschaft ursprünglich bereit gewesen sei eine Fläche von 2.900 m² an die Gemeinde (Immobilien ***2*** GmbH & CoKG) zu verkaufen und dafür ein Grünlandpreis von € 3,00 und bei späterer Baulandwidmung ein Aufpreis von € 67,00 vereinbart worden sei. 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 Zuge der Nachverhandlungen hinsichtlich dieser Mehrfläche (204 m²) habe die Gemeinde (die Immobilien ***2*** GmbH & CoKG) dann einen Zuschlag in der Höhe von € 102,00/m² anstelle von € 67,00/m² angeboten, der schließlich akzeptiert worden sei. Dem erwähnten Kaufpreisunterschied läge kein „realer“ Wertunterschied einer bestimmten Fläche gegenüber einer anderen zugrunde. Die Differenzierung sei vielmehr das Ergebnis der Vertragsverhandlungen.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts, dass die Gemeinde ein ganz besonderes Interesse an dem zusätzlichen Ankauf dieser kleinen Fläche von 204 m² hatte und deshalb bereit war eine - im Vergleich zum gewöhnlichen Geschäftsverkehr- weit überhöhte Aufzahlung zu leisten.

Wie oben bereits ausgeführt, handelt es sich allerdings bei einem "besonderen Interesse" am Erwerb oder bei Vorliegen von "gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten" um solche ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse, denen als rein subjektive Aspekte bei der Ermittlung des gemeinen Wertes iSd § 10 BewG 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.

Der im Kaufvertrag vereinbarte Zuschlag von € 102,00 (welcher sich im Übrigen auch nur auf eine Fläche von 204m² bezogen hätte) hat bei der Wertermittlung daher außer Betracht zu bleiben.

Das Bundesfinanzgericht sieht vor dem Hintergrund der Judikatur zu den Grundsätzen der Bewertung keine Rechtswidrigkeit darin, wenn die belangte Behörde den sich aus dem Kaufvertrag ergebenden und sohin von allen Miteigentümern als Verkaufspreis akzeptierten Wert zur Ermittlung des gemeinen Wertes heranzieht. Dafür, dass es sich hierbei nicht um eine objektive Größe handelt, besteht nach der Aktenlage kein Hinweis.

In Kombination mit den obigen Ausführungen folgt daraus, dass zur Ermittlung der Grunderwerbsteuer ein Wert in der Höhe von € 70,00 (€ 3,00 + € 67,00) und nicht der von der belangten Behörde verwendete Wert von € 105,00 (€ 3,00 + € 102,00) zum Ansatz zu bringen war.

Daraus ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

Hingegebene Grundstücksfläche 924 m² x € 70,00 = € 64.680,00

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 gegenständlichen Fall zum Ansatz zu kommen hat.

Berechnung des Grundstückswertes gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung – GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015 idgF:

Nach § 2 Abs. 2 GrVV 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 der Bf. selbst einräumt- € 2,9069 je m². Daraus ergibt sich folgende Berechnung des Grundwertes: Dreifacher Bodenwert: $2,9069 \times 3 = 8,7207$

Erhaltene Grundfläche: 466 m²

Hochrechnungsfaktor: 8,5

$8,7207 \times 466 \times 8,5 = € 34.542,69$ Grundwert

Der Grundstückswert gem. § 4 Abs. 1 GrEStG beträgt somit € 34.542,69. Diese Mindestbemessungsgrundlage ist im vorliegenden Fall allerdings bei der Abgabeberechnung unberücksichtigt zu lassen, da sie geringer ist als der o.a. Wert der Gegenleistung in der Höhe von € 64.680,00. Der zuletzt genannte Betrag war daher als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

$€ 64.680,00 \times 3,5\% = € 2.263,80$

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden und die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu Gunsten des Bf. abzuändern.

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 stützte sich die vorliegende Entscheidung auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung. Daher war keine Revision zuzulassen.

Wien, am 14. Jänner 2026