

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten) vom 3. September 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom **23.6.2020** stellte Frau ***Bf1*** (in der Folge kurz: Bf.) den **Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO** auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener und abgeführter Grunderwerbsteuer.

Begründend führte sie zum Sachverhalt aus, dass die ***7*** ***5*** bei Wien mit der Freigabeverordnung vom 16.12.2017 die Aufschließungszone in der ***3***, ***12*** ***5***, zur Bebauung freigegeben habe. Mit dieser Verordnung sei eine bessere Gestaltung von Bauland iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG bewirkt worden, da die Freigabe unter der Voraussetzung eines Erschließungs- und Parzellierungskonzeptes erfolgt sei. Dieses Erschließungs- und Parzellierungskonzept sei im Realteilungsvertrag vom 9.2.2018 umgesetzt worden. Der Realteilungsvertrag sei somit die Folge der Freigabeverordnung vom 16.12.2017 gewesen.

Im beigelegten Gutachten des Sachverständigen ***2*** werde festgestellt, dass ein Tauschvorgang vorliege, ein öffentliches Interesse bestehe, eine behördliche Mitwirkung

dokumentiert sei, die beteiligten Grundstückseigentümer keine Möglichkeit hatten, sich dem Grundstückstausch zu entziehen und durch die Maßnahme eine bessere Gestaltung von Bauland erfolgt sei. Der Sachverständige habe deshalb gutachterlich festgestellt, dass die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG zustehe.

Eine Korrektur der Grunderwerbsteuer habe durch Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO zu erfolgen, ein solcher Antrag werde hiermit gestellt.

Verfahrensrechtlich führte die Bf. aus, dass, da die Grunderwerbsteuer keine Jahresveranlagung kenne die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten und abgeführten Betrages nicht im Wege der Veranlagung erfolgen könne. Im Grunderwerbsteuerrecht habe eine Korrektur durch Rückzahlung nach § 240 Abs 3 BAO zu erfolgen (vgl VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005).

Die Rückzahlung habe gem. § 240 Abs 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen zu erfolgen. Der Antrag könne bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung sei die Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliege. Nach Arnold, in Arnold/Bodis, GrEStG14, § 13 Rz 19, sei über diesen Antrag durch Bescheid abzusprechen. Es bestehe Entscheidungspflicht.

Der vertragserrichtende Parteienvertreter habe die Grunderwerbsteuer für den Parzellierungsvorgang in der ***3***, ***4***, im Mai 2018 unter der Erfassungsnummer ***1*** abgeführt.

Es werde der Antrag gem. § 240 Abs. 3 BAO auf Rückzahlung der zu Unrecht abgeführten Grunderwerbsteuer gestellt.

Dem Antrag beigelegt, war die Kopie eines Bankauszuges, aus welchem sich die Überweisung eines Betrages iHv. € 26.509,60 am 28.11.2017 von der Kontoinhaberin ***Bf1*** an das Notariat ***11*** mit dem Verwendungszweck „Abgaben Parzellierung“ ergibt.

Mit **Bescheid vom 3.9.2020** wurde der Antrag der Bf. betreffend Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener und abgeführter Grunderwerbsteuer zum Realteilungsvertrag in der KG ***5*** vom 9.2.2018 durch die **belangte Behörde** abgewiesen.

Begründend führte sie aus:

„Die Antragstellerin hat einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener und abgeführter Grunderwerbsteuer gestellt.

Der Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO bezieht sich allerdings auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltenen Abzugssteuern (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer).

Im gegenständlichen Fall ist der Antrag auf Rückerstattung einer vom Parteienvertreter selbst berechneten Grunderwerbsteuer gerichtet und ist eine solche nur in zwei Fällen möglich:

1) § 17 GrEStG Antrag auf Abänderung der Steuer - Die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen (einvernehmliche Rückgängigmachung des Vertrages, Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen, Ungültigkeit des Rechtsgeschäftes bzw. Herausgabepflicht eines geschenkten/geerbten Grundstückes) liegen nicht vor.

2) § 201 BAO: Antrag auf Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. - Eine unrichtige Selbstberechnung liegt nicht vor, die vom Antragsteller angedachte Befreiungsbestimmung (§ 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG) trifft auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu.

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.

Der Erwerb eines Grundstückes muss die unmittelbare Folge der behördlichen Maßnahme der Baubehörde sein (VwGH 22.2.1973, 448/72, VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt das Wesen einer behördlichen Maßnahme im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG darin, dass derjenige, den die Maßnahme betrifft, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen. Eine behördliche Maßnahme ist so geartet, dass man sich ihr nicht entziehen kann. Behördliche Maßnahmen iS des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG sind solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurden (VwGH 29. 6. 2006, 2006/16/0006; VwGH 1.9.1999, 98/16/0232).

Zwar ging die Initiative zur Realteilung auch von der Gemeinde aus und lag auch im öffentlichen Interesse, es beruht die Übertragung von Trennflächen aber nicht auf einer behördlichen Anordnung, sondern auf einer vertraglichen Einigung (Realteilungsvertrag). Die Verordnung der Gemeinde vom 29. November 2017 über die Freigabe zur Grundteilung und Bebauung gemäß § 16 Abs. 4 des NÖ Raumordnungsgesetzes ordnete keine Übertragung von Liegenschaftsanteilen an. Es war bei den Liegenschaftseigentümern eine Bereitschaft zur Realteilung bereits gegeben, sodass eine Zwangsmaßnahme als Voraussetzung für die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nicht gesetzt werden musste.“

Am **23.9.2020** (Schreiben datiert mit 15.9.2020, per Einschreiben versendet am 23.9.2020) erhob die Bf. gegen diesen Bescheid **Beschwerde** und beantragte die Aufhebung des Bescheides sowie die Rückzahlung der Grunderwerbsteuer gem. § 240 Abs. 3 BAO. Sie wiederholte die bereits in ihrem Antrag vom 23.6.2020 getätigten Ausführungen und führte ergänzend aus, dass der Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und

Glücksspiel vom 3.9.2020 mit Rechtswidrigkeit behaftet sei, da die Abgabenbehörde die anzuwendende Grunderwerbsteuerbefreiung nicht berücksichtigt und die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages auf der Grundlage von § 240 Abs 3 BAO abgelehnt habe.

Die Bf. verzichtete auf eine Beschwerdeentscheidung und beantragte die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Mit **Vorlagebericht vom 2.12.2020** – eine Kopie davon erging auch an die Bf. - legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht samt einer ausführlichen Stellungnahme zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. sowie weitere 16 Personen waren Eigentümer (an unterschiedlichen Einlagezahlen) der Liegenschaften EZ 23, 2523, 4308, 1612, 3707, 3299, 2412, 925, 221, 816 jeweils in der KG ***6*** **5***.

Die Bf., die weiteren 16 Personen sowie die ***7*** **5*** bei Wien und die ***8*** schlossen einen Realteilungsvertrag - unterfertigt von den Vertragsparteien zwischen 29.11.2017 und 9.2.2018 - und einigten sich die Beteiligten darauf, die diversen Teilungsgrundstücke untereinander zu übertragen. Es wurden Grundstücke inliegend diesen Liegenschaften geteilt und zu neuen Grundstücken (Bauplätzen) geformt (siehe Pkt. IV des Realteilungsvertrages).

Grundlage bildete lt. Realteilungsvertrag (Pkt.II) der aus zwei Teilen bestehende Teilungsplan vom 25.1.2017, GZ ***9***.

In Pkt II des Realteilungsvertrages wird ausgeführt:

*„Die ***7*** hält fest, dass die Durchführung der Realteilung im Grundbuch sowie die dieser Durchführung zugrundliegende Tauschvereinbarungen aller Beteiligten sowie die entsprechende Grundabtretung zur Verkehrsfläche im öffentlichen Interesse gelegen sind.*

*Grund für die gemeinsame Parzellierung ist nämlich die Bauplatzbeschaffung für ein Generationendorf, in welchem auch die dringend erforderlichen Gemeindeprojekte „Pflegezentrum“, „Junges Wohnen“ und „Betreutes Wohnen“ angesiedelt werden. Die Lage dieser Gemeindeprojekte „Pflegeheim“, „Junges Wohnen“ und „Betreutes Wohnen“ ist in dieser Formation nur an der vorgesehen Stelle möglich, da im Gesamtkonzept der generationenübergreifenden Betreuung eine Kooperation mit der unmittelbar daneben befindlichen Volksschule und dem Kindergarten nur an diesem Standort erreicht werden kann. Die für die Änderung des Flächenwidmungsplanes sowie für die Freigabe des ***10****

*notwendigen Pläne und Berechnungen wurden im Auftrag und auf Kosten der ***7***
5 bei Wien erstellt.*

Durch die Neuwidmung von Bauland/Sondergebiet sowie die Widmung der öffentlichen Verkehrsflächen wurden die Lage und die Erschließung der im öffentlichen Interesse stehenden Gemeindeprojekte festgelegt sowie die bessere Gestaltung des gesamten Baulandes erwirkt. In der Folge ergab sich aus diesen behördlichen Maßnahmen der Widmung die Notwendigkeit die Baulandflächen aller betroffenen Grundeigentümer durch Umlegung und Abtausch per Verordnung neu festzulegen.“

Unter Pkt. III. werden die unentgeltlichen Abtretungen gemäß § 12 NÖ Bauordnung in das Öffentliche Gut der ***7*** aufgelistet. Unter Pkt IV werden die Übergaben und Übernahmen zum Zwecke der Durchführung des in Pkt. II. bezeichneten Teilungsplanes aufgelistet.

Gemäß Pkt. IX. des Realteilungsvertrages erklären die Vertragsparteien, dass die von ihnen anlässlich dieser Realteilung eingebrachten und in weiterer Folge übernommenen Teilstücke als gleichwertig anzusehen sind, sodass von keiner der Vertragsparteien an die anderen irgendwelche Ausgleichszahlungen zu leisten sind.

Gemäß Pkt. X des Realteilungsvertrages tragen die jeweiligen Eigentümer entsprechend den von ihnen eingebrachten Bruttoflächen die mit der Errichtung und Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten und öffentlichen Abgaben (Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr im Grundbuch).

Gemäß Pkt. XI des Realteilungsvertrages setzen sämtliche Vertragsparteien zur Berechnung der Grunderwerbsteuer (3,5% vom Verkehrswert) für das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel den Verkehrswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile mit Euro 300,-- pro Quadratmeter fest.

Mit Verordnung der ***7*** ***5*** vom 29.11.2017 erfolgte gemäß § 16 Abs. 4 NÖ Raumordnungsgesetz 2014 LGBl. Nr. 3/2015 i.d.g.F. die Freigabe der im Flächenwidmungsplan festgelegten ***10*** in der KG ***5*** bei Wien zur Grundteilung und Bebauung auf der Grundlage des von der Gemeinde erstellten Teilungsvorschlags GZ ***9*** (§ 1).

§ 2 der Verordnung lautet:

„Die Voraussetzungen für die Freigabe dieser Aufschließungszone sind gemäß dem Örtlichen Raumordnungsprogramm wie folgt erfüllt:

- Ein vom Gemeinderat genehmigter Erschließungsvorschlag liegt vor.*
- Ein vom Gemeinderat genehmigter Parzellierungsvorschlag liegt vor.*
- Ein vom Gemeinderat genehmigter Bebauungsplan liegt vor.*

Eine zweckmäßige Verkehrserschließung wurde im Flächenwidmungsplan im Rahmen der 4a. Änderung (Gemeinderatsbeschluss vom 29. Juni 2016) bereits festgelegt, ein von der Gemeinde in Auftrag gegebener und im Gemeinderat genehmigter Parzellierungsvorschlag in Form eines

Teilungsentwurfs liegt vor. Weiters wurden für die gegenständlichen Flächen im Rahmen der 2a. Änderung des Bebauungsplans (Gemeinderatsbeschluss vom 29. Juni 2016) Bebauungsbestimmungen erlassen.“

§ 3 lautet:

„Diese Verordnung tritt nach ihrer Kundmachung mit dem auf den Ablauf der zweiwöchigen Kundmachungsfrist folgenden Tag in Kraft.“

Die Kundmachung wurde am 30.11.2017 bei der ***7*** angeschlagen und am 15.12.2017 abgenommen. Die Verordnung trat mit 16.12.2017 in Kraft.

Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den Realteilungsvertrag vom 9.2.2018 erfolgte durch Notar ***11*** am 9.5.2018, die Entrichtung am 4.7.2018.

Die Selbstberechnung ergab für die Bf. € 28.938,00 (Bemessungsgrundlage € 826.800,00).

Der Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener und abgeführter Grunderwerbsteuer wurde durch die Bf. am 23.6.2020 gestellt.

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang sowie der festgestellte Sachverhalt ergeben sich aus der Einsichtnahme des BFG in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile, insbesondere den Realteilungsvertrag, Verordnung der ***7*** ***5***, Gutachten des ***2***, LL.M., sowie der Auskunft aus dem FinanzOnline zum Geschäftsfall ErfNr. ***1*** und den Abfragen des Abgabensinformationssystems.

Aus letzteren ergeben sich auch die Feststellungen zum Datum der Selbstberechnung (9.5.2018) sowie Höhe der entrichteten Grunderwerbsteuer € 28.938,00 (Bemessungsgrundlage € 826.800,00)

Der Antrag der Bf. vom 23.6.2020 auf Rückzahlung von Grunderwerbsteuer ist ebenfalls aktenkundig.

Im Bescheid der belangten Behörde vom 3.9.2020 begründete diese die Abweisung des Antrages einerseits mit den mangelnden Voraussetzungen des § 17 GrEStG, anderseits mit der Nichtanwendbarkeit des § 240 Abs. 3 BAO. Sie nahm zugunsten der Bf. einen Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO an, welcher jedoch deshalb abgewiesen wurde, da eine unrichtige Selbstberechnung – mangels Vorliegen der Befreiungsbestimmung (§ 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG) nicht vorliege. Dem ist die Bf. in ihrer Beschwerde nur insofern entgegengetreten, als sie nahezu wortident das Vorbringen in ihrem Antrag wiederholte. Der ausführlichen Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht (welcher ebenfalls Vorhaltecharakter

zukommt) und in welchem diese nochmals darlegte, dass der gegenständliche Vertrag nicht in Ausübung hoheitlicher Befehls- und Zwangsgewalt, sondern ausdrücklich freiwillig geschlossen wurde, trat die Bf. nicht weiter entgegen.

Die Verordnung der ***7*** ***5*** vom 29.11.2017 über die Freigabe zur Grundteilung und Bebauung gemäß § 16 Abs. 4 des NÖ Raumordnungsgesetzes ordnete keine Übertragung von Liegenschaftsanteilen an. Diese Feststellung ergibt sich aufgrund der dem Gericht vorliegenden Kundmachung der ***7*** ***5***.

Wenn die Bf. in der Beschwerde ausführt, dass der Realteilungsvertrag Folge der Freigabeverordnung vom 16.12.2017 war, so ist dem zu entgegnen, dass einerseits der Teilungsplan, welcher die Grundlage für den Realteilungsvertrag bildet (siehe Pkt. II des Vertrages), bereits am 25.1.2017 verfasst wurde. Andererseits der Realteilungsvertrag selbst von sämtlichen Vertragsparteien, insbesondere auch durch die Vertreter der ***7*** ***5*** und die Bf., bereits am 29.11.2017 unterfertigt wurde, also an jenem Tag, an welchem die Verordnung der ***7*** beschlossen wurde. Sie wurde jedoch erst am 30.11.2017 kundgemacht und war sohin zu diesem Zeitpunkt noch nicht in Kraft getreten (Inkrafttreten der Verordnung am 16.12.2017, nachdem sie am 15.12.2017 abgenommen wurde).

Der Verfahrensgang sowie der daraus festgestellte Sachverhalt kann daher vom Gericht als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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%.

§ 17 GrEStG 1987 lautet:

1) Die Steuer wird auf Antrag nicht festgesetzt,

1.wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird,

2.wenn der Erwerbsvorgang auf Grund eines Rechtsanspruches rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden,

3.wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird,

4.wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

(2) Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4. sinngemäß.

(3) Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1.wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,

2.wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.

(4) Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

(5) Anträge nach Abs. 1 bis 4 sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.

§ 201 BAO lautet:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 240 BAO lautet

(1) Bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, ist der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

(3) Auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) hat die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,

b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,

c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Soweit nicht § 61 Abs. 4 anzuwenden ist, ist für die Rückzahlung jene Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt.

Erwägungen

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 240 BAO

Gemäß § 9 Z 4 GrEStG 1987 sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 sind Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt Österreich mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen. Hierzu sind die in § 9 genannten Personen sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 sind Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) nach Maßgabe der §§ 12, 13 und 15 befugt, die Steuer für Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung (§ 10) erfolgt.

Gemäß § 11 Abs. 3 GrEStG 1987 hat der Steuerschuldner dem selbstberechnenden Parteienvertreter die Grundlagen für die Selbstberechnung anzugeben und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

Diese gesetzliche Bevollmächtigung allein macht den Parteienvertreter noch nicht zum Haftenden. (N. Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (14. Lfg 2016) zu § 11 GrEStG Rz 20a).

§ 13 Abs 4 GrEStG 1987 formuliert zwar, dass die Parteienvertreter für die Entrichtung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer haften, bringt aber mit der Einschränkung „für die Entrichtung“ zum Ausdruck, dass keine Haftung für die [volle] Abgabe besteht. Der Parteienvertreter haftet nicht etwa für die Abgabe (vgl etwa die Textierung in § 30 GebG), also nicht für die GrESt in richtig errechneter Höhe, sondern (nur) für die Entrichtung der „selbstberechneten Abgabe“, also für die Abfuhr des solcherart (sei er richtig oder falsch) errechneten Betrages. Die dem Parteienvertreter „für GrESt und Eintragungsgebühr“ zur Verfügung gestellte Geldsumme stellt ein bei ihm (exszindierbares) Treuhandgeld dar.

(vgl. N. Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (14. Lfg 2016) zu § 13 GrEStG Rz 23, 26)

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist der Abfuhrpflichtige berechtigt bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist, b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist, c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Die Rückzahlung bezieht sich auf Abzugsabgaben, das sind jene, die durch den Abfuhrpflichtigen für die Rechnung des Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind. Beispielhaft sind hier die Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Abzugsteuer gem § 99 EStG 1988 usw zu nennen.

Antragsbefugt ist der Eigenschuldner (zB der Arbeitnehmer bei der Lohnsteuer), nicht der Abfuhrpflichtige (VwGH 9.3.1979, 2850, 3004, 3005/78).

§ 240 Abs 3 soll (bezüglich Lohnsteuer) dem Arbeitnehmer nur jenen ergänzenden Rechtsschutz gewähren, der wegen des zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestehenden besonderen Verhältnisses beim Lohnsteuerabzug notwendig ist, um ein Fehlverhalten des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber zu korrigieren (VwGH 15.1.1997, 95/13/0155; 25.3.1999, 97/15/0089; 24.9.2003, 2000/13/0003, 0004).

Der Betrag muss „einbehalten“ sein. (siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 240 Tz 3 mit Judikaturhinweisen).

Aus der Formulierung der Bestimmung des § 240 BAO ergibt sich, dass zu dessen Anwendung zwei Parteien agieren müssen, der Abfuhrpflichtige und der Abgabepflichtige. Dies ist insbesondere bei der Lohnsteuer leicht darstellbar, da hier der Arbeitgeber die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer einbehält und diese dann in der Folge (auf Rechnung des Arbeitnehmers) an das Finanzamt abführt.

Daraus ist bereits erkennbar, dass § 240 Abs. 3 BAO bezogen auf den gegenständlichen Fall, in welchem eine Selbstberechnung und Entrichtung der Grunderwerbsteuer erfolgte, nicht anwendbar sein kann. Der Notar führte die Anmeldung/Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für die Bf. in ihrem Auftrag durch. Jedoch macht dies den Notar nicht zum Abfuhrpflichtigen der Grunderwerbsteuer. Die Bf. allein ist Abfuhr- und Abgabepflichtige, was auch ganz klar daraus hervorgeht, dass die Grunderwerbsteuer von ihr an den Selbstberechner überwiesen und in der Folge von diesem an die belangte Behörde weitergeleitet wurde.

Dem Vorbringen der Bf. – mit Verweis auf die Entscheidung des VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005 - wonach im Grunderwerbsteuerrecht eine Korrektur durch Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO zu erfolgen hat, ist zu entgegnen, dass der VwGH eine solche Aussage nicht getroffen hat und es auch nicht in dieser Hinsicht verstanden werden kann. In der genannten Entscheidung ging es um die Frage einer Rückerstattung von Immobilienertragsteuer und führte der VwGH unter anderem aus: *„Es entspricht sohin dem Konzept des Gesetzgebers, dass - anders als im Bereich der Grunderwerbsteuer, die keine Jahresveranlagung kennt - die Korrektur des vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat. Wie den ErlRV zum 1. StabG 2012 zu entnehmen ist, soll es gerade diese spezielle Regelung des Veranlagungsantrags nach § 30b Abs. 3 EStG 1988 sein, mit welcher der Bezieher der Einkünfte aus dem privaten Grundstücksgeschäft die Festsetzung der Steuer (zum besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988) erwirken kann. Solcherart entspricht es dem Gesetz, dass ihm die Möglichkeit, eine Festsetzung der Immobilienertragsteuer nach § 201 BAO zu erwirken, verschlossen bleibt.“*

Weiters führt der VwGH abschließend aus, dass durch die Möglichkeit einer Veranlagung im Übrigen auch ein Vorgehen nach § 240 Abs. 3 BAO ausgeschlossen sei.

Wenn die Bf. daraus schließt, dass, da die Grunderwerbsteuer keine Jahresveranlagung kennt, deshalb eine Korrektur durch Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO möglich sei, so ist einerseits auf die bereits oben getätigten Ausführungen hinsichtlich des Anwendungsbereiches des § 240 Abs. 3 BAO zu verweisen, andererseits übersieht die Bf., dass es sich bei der Grunderwerbsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, hinsichtlich welcher sehr wohl (im Gegensatz zur Immobilienertragsteuer) eine Festsetzung nach § 201 BAO erwirkt werden kann.

Diese Möglichkeit wurde von der belangten Behörde insofern in Betracht gezogen, als sie eine Umdeutung des Antrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO in einen solchen nach § 201 BAO vornahm. Es kann keine Rechtswidrigkeit darin erkannt werden, dass die belangte Behörde im gegenständlichen Fall keine Anwendungsmöglichkeit des § 240 Abs. 3 BAO sah.

Zu § 201 BAO

Vorauszuschicken ist – wie die belangte Behörde bereits im Bescheid vom 3.9.2020 richtigerweise ausführte – dass für die Anwendung des § 17 GrEStG allein schon mangels Voraussetzungen kein Platz bleibt. Eine im Gesetz geforderte einvernehmliche Rückgängigmachung des Vertrages, Nichterfüllung der Vertragsbestimmungen, Ungültigkeit

des Rechtsgeschäftes bzw. Herausgabepflicht eines geschenkten/geerbten Grundstückes liegen nicht vor und wurde dies von der Bf. nicht einmal behauptet.

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen.

Für Selbstbemessungsabgaben, die vom Eigenschuldner zu berechnen und zu entrichten sind, gelten die §§ 201 und 204 Abs 2 (Rundung) bzw im Verhältnis zu § 201 speziellere Normen, wie zB § 11 Abs 3 KommStG 1993 und (für Umsatzsteuervorauszahlungen) § 21 Abs 3 UStG 1994.

Treffen die Verpflichtungen zur Selbstberechnung und Entrichtung einen zur Abfuhr verpflichteten Haftungspflichtigen, so gelten die §§ 202, 204 Abs 3 (Rundung) und § 240 (Rückzahlung). (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 201 BAO Rz 1,2).

§ 202 BAO stellt auf ein „Obliegen“ der Selbstberechnung nach den Abgabenvorschriften ab. Da § 11 Abs 1 GrEStG 1987 lediglich eine Befugnis zur Selbstberechnung durch einen Parteienvertreter vorsehen, sind diese Parteienvertreter von § 202 Abs 1 BAO nicht erfasst (VwGH 16.10.2014, 2013/16/0105; 30.3.2017, Ra 2016/16/0032; *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 202, Tz 1a).

§ 201 BAO ist anzuwenden, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten (§ 11 GrEStG).

§ 201 regelt die erstmalige Festsetzung solcher Abgaben (Selbstberechnungsabgaben) mit Abgabenbescheid.

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs 1 stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt.

Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (zB Bemessungsgrundlagen) sein (vgl VwGH 9.12.2020, Ra 2019/17/0109; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 201 BAO Rz 4,6-8)

Die Antragsbefugnis steht dem Abgabepflichtigen (iSd § 77) zu.

Fristen zur Antragstellung ergeben sich aus:

- § 201 Abs 2 Z 1 (ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages),
- § 201 Abs 3 Z 1 (ein Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages; bei Wahrung dieser Frist liegt die Festsetzung der Abgabe nicht im Ermessen der Abgabenbehörde).

Mittelbar ergeben sich weitere Antragsfristen aus § 201 Abs 2 Z 3; nämlich aus der jeweils maßgebenden Verjährungsfrist bzw zufolge § 304 lit b (idF BGBl I 2018/62). (*Ritz/Koran* BAO⁸ § 201, Tz 25,26)

Den gegenständlichen Antrag auf Rückzahlung der Grunderwerbsteuer begründete die Bf. damit, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG anzuwenden gewesen wäre. Diesbezüglich bezieht sie sich auf ein für sie und weitere Beschwerdeführer am 22.6.2020 (also ca 2 Jahre nach Selbstberechnung und Entrichtung der GrESt) erstelltes Gutachten des ***2***, LL.M. Insbesondere wird darin zusammengefasst festgestellt, dass bei verfahrensgegenständlichem Parzellierungsvorgang ein Tauschvorgang vorliege, ein öffentliches Interesse bestehe, eine behördliche Mitwirkung dokumentiert sei, die beteiligten Grundstückseigentümer keine Möglichkeit gehabt hätten, sich dem Grundstückstausch zu entziehen, weil eine Enteignung von Vorbehaltsflächen nach § 22 NÖ ROG möglich gewesen wäre und durch die Maßnahme eine bessere Gestaltung von Bauland erfolge.

Der Antrag gem. § 240 Abs. 3 BAO, welcher von der belangten Behörde als Antrag gem. § 201 BAO gewertet und behandelt wurde, wurde am 23.6.2020 gestellt. Die Anzeige der Selbstberechnung durch den Notar erfolgte am 9.5.2018. Da somit ab Bekanntgabe der Selbstberechnung bis zur Antragstellung mehr als 2 Jahre vergangen sind, wären sämtliche, an eine monats- oder Jahresfrist gebundenen, Anwendungen des § 201 BAO auszuschneiden.

Übrig bliebe eine mögliche Anwendung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, wonach eine Festsetzung ua erfolgen kann, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung) (vgl. *Ritz/Koran* BAO⁸ § 201 Rz 37).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu

einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; *Ritz/Koran* BAO⁸ § 201 Tz Rz 21)

Keine Wiederaufnahmegründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215), *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 23)

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 24)

Ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten ist kein „neu hervorgekommenes“ Beweismittel. Stützt es sich auf Tatsachen, die „neu hervorgekommen“ sind, so kommen diese Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe in Betracht (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 303 BAO Rz 27).

Im Hinblick auf die o.a. Gründe für eine Wiederaufnahme ebenso wie die Rechtsprechung des VwGH, hätte das mit der Beschwerde vorgelegte Gutachten auch keine neu hervorgekommenen Tatsachen geliefert. All jene Sachverhaltselemente, die das Gutachten nennt, waren bereits im Zeitpunkt der Selbstberechnung und Entrichtung der Grunderwerbsteuer sämtlichen Verfahrensparteien bekannt. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO konnte sohin für den gegenständlichen Fall nicht herangezogen werden.

Wie unten im Folgenden näher ausgeführt wird, ist die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 gegenständlich nicht anzuwenden, da keine behördliche Zwangsmaßnahme vorlag.

Daraus folgt aber, dass sich die Selbstberechnung als richtig erweist und aufgrund dessen eine Anwendung des § 201 BAO ausscheidet.

Verneint die Abgabenbehörde eine materielle Voraussetzung der begehrten Festsetzung (mit der Begründung, die Selbstberechnung sei richtig gewesen), so ist der Antrag nach der Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 30.3.2011, 2005/13/0171, 0172; VwGH 18.9.2013, 2010/13/0133; VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069; VwGH 18.6.2020, Ra 2019/15/0078, BFG 18.5.2022, RV/7400080/2018) abzuweisen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 201 BAO Rz 2, 29).

Zur 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 Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 wurde im Wesentlichen aus § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955 übernommen. Vor das Wort „Maßnahmen“ wurde das Wort „behördlichen“ gesetzt. Nicht übernommen wurde hingegen die Bestimmung nach § 4 Abs. 1 Z 6 des GrEStG 1955, wonach der freiwillige Erwerb von Grundstücken anlässlich des Austausches zur besseren Gestaltung von Bauland steuerfrei gewesen war, was ganz klar bedeutet, dass der freiwillige Erwerb seither nicht mehr von der Grunderwerbsteuer befreit ist (vgl. BFG vom 15.02.2018, RV/3100257/2017).

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).

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 (VwGH 6.5.1971, 1034/70; 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 verfügbaren 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 Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs. 7, unter Hinweis auf UFS 21.03.2012, RV/3877-W/08).

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

Es liegen zum Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 eine Vielzahl an Entscheidungen des BFG vor: BFG vom 04.11.2022, RV/1100340/2019, BFG vom 18.05.2020, RV/1100363/2018, BFG vom 28.01.2019, RV/7103846/2017, BFG vom 15.02.2018, RV/3100257/2017, BFG vom 16.02.2018, RV/3100256/2017, BFG vom 21.03.2018, RV/3100260/2017, BFG vom 19.02.2018, RV/3100258/2017.

Gegenständlich ergibt sich - wie auch in der Beweiswürdigung ausgeführt - bereits anhand der zeitlichen Abfolge, dass ein Teilungsplan bereits im Jänner 2017 vorgelegen war und dieser wiederum die Grundlage für den Realteilungsvertrag, welcher beginnend mit 29.11.2017 bis 9.2.2018 unterfertigt wurde, darstellte. Die im Gutachten angesprochene Freigabeverordnung wurde am 30.11.2017 kundgemacht und trat am 16.12.2017 in Kraft, die Unterfertigung des Realteilungsvertrages durch die Vertreter der ***7*** bzw. die Bf. erfolgte bereits am 29.11.2017. Wenn im Gutachten aus dem Wortlaut des Realteilungsvertrages in Pkt.II die (nicht explizite, da mit „*verbaler Zurückhaltung*“ formulierte) Androhung einer Zwangsmaßnahme gemäß § 22 NÖ ROG abgeleitet wird, so ist dazu auszuführen, dass sich aus dem Sachverhalt bzw. dem Wortlaut des Realteilungsvertrages ein diesbezüglicher

Anhaltspunkt nicht ergibt und diese vermeintliche Androhung die Behauptungsebene nicht verlässt. Dies insbesondere auch in Zusammenschau mit dem zeitlichen Ablauf.

Auf die dazu Bezug nehmenden Ausführungen der belangten sowohl im Bescheid vom 3.9.2020 als auch im Vorlagebericht vom 2.12.2020, wonach die Übertragung von Trennflächen nicht auf einer behördlichen Anordnung, sondern auf einer vertraglichen Einigung, erfolgte und eine Bereitschaft der Liegenschaftseigentümer zur Realteilung gegeben war, sodass eine Zwangsmaßnahme als Voraussetzung für die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nicht gegeben war, trat die Bf. in der Beschwerde nicht entgegen (zum Vorhaltecharakter von Vorlagebericht (ebenso wie Beschwerdeverentscheidung) vgl. VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071, VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048, VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288, BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015).

Das BFG kann aus den gegebenen Umständen keine „behördliche Maßnahme“ iS des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG erkennen. Ein Zusammenhang zwischen der Verordnung der ***7*** die Aufschließungszone 3 zur Bebauung freizugeben und dem Erwerb durch die Bf. ist naheliegend. Auch geht das BFG aus dem Inhalt der vorliegenden Unterlagen davon aus, dass der gegenständliche Vertrag im Einklang mit der Änderung der Raumordnung bzw. Flächenwidmung steht. Jedoch erwarb die Bf. nicht unmittelbar aufgrund der Änderung des Flächenwidmungsplanes, sondern durch einen - als Ausfluss der Privatautonomie geschlossenen - privatrechtlichen Vertrag (Realteilungsvertrag, Tauschvertrag). Zudem war nicht nur die Gemeinde an der Bebauung der Grundstücksflächen interessiert, sondern alle am Vertrag beteiligten Parteien. Es liegt daher keine für den Befreiungstatbestand erforderliche Zwangsmaßnahme vor, der die Parteien nicht ausweichen konnten. Ebenso wenig folgt das BFG der Ansicht im Gutachten (auf welches die Beschwerde Bezug nimmt), wonach, aus der Formulierung im Realteilungsvertrag eine Androhung eines behördlichen Zwanges erkennbar sei. In Zusammenschau dieser Feststellungen mit der oben dargestellten Judikatur, war daher kein Grund für eine Abgabenbefreiung gegeben.

Zusammenfassend ergibt sich aus dem vorliegenden Sachverhalt sowie im Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, dass die Voraussetzungen für eine Festsetzung in Anwendung des § 201 BAO nicht vorlagen, da sich die Selbstberechnung nicht als unrichtig erwies und zudem auch keine Wiederaufnahmegründe vorlagen.

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 Voraussetzungen für die (Nicht)anwendbarkeit des § 240 Abs. 3 BAO ergeben sich bereits aus Gesetz. Im Übrigen stützte sich die Entscheidung auf die genannte höchstgerichtliche Judikatur. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 28. Jänner 2026