

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der a, b, vertreten durch Dr. Ivo Erwin Fussenegger, Höchsterstraße 9, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, c, vom 2. August 2016, betreffend Grunderwerbsteuer

### zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Tauschvertrag vom 16.12.2015 hat die Beschwerdeführerin 1/1 Anteil an den GST-NR d von Herrn e erworben. Der Wert dieser Liegenschaft beträgt lt. Schätzungsgutachten vom 13.9.2011 € 272.200,-. Gegenleistung für diesen Erwerb bildete die Hingabe eines 1/1 Anteiles an der GST-NR f mit einem Wert von € 678.074,36 (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 26.7.2016).

Mit Bescheid vom 2. August 2016 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 23.732,60 €, das sind 3,5 v.H. von 678.074,36 € vorgeschrieben.

In der Beschwerde vom 26. August 2016 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Mit Grunderwerbsteuerbescheiden je vom 2.8.2016 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde betreffend des Tauschvertrages vom 16.12.2015, abgeschlossen zwischen e und der a, die Grunderwerbsteuer für den Erwerb durch e sowie für die a jeweils mit € 23.732,60 festgesetzt.*

*Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel hat in dem an e adressierten Bescheid als Bemessungsgrundlage den gemeinen Wert der durch e erworbenen Liegenschaft von € 678.074,36 herangezogen und in der Begründung angegeben, dass*

1. der Bemessung gemäß § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG der gemeine Wert zugrunde gelegt wurde und
2. Bemessungsgrundlage grundsätzlich die Tauschleistung – mindestens aber der gem. Wert der erworbenen Liegenschaft sei.

Die Interpretation des Finanzamtes, dass Bemessungsgrundlage mindestens der gemeine Wert des erworbenen Grundstücks ist, ist weder durch das Gesetz noch durch die Rsp gedeckt.

Richtigerweise hätte als Bemessungsgrundlage für die bei der Tauschpartei e anfallende Grunderwerbsteuer der gemeine Wert des abgegebenen Grundstücks von e von € 272.200,00 zugrunde gelegt werden müssen. Das Schätzgutachten über den Wert des abgegebenen Grundstücks wurde dem Finanzamt auch vorgelegt.

Gemäß § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG (in der anzuwendenden Fassung) ist beim Grundstückstausch (*lex specialis*) die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen. Gemäß § 5 Abs 1 Z 2 ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteils einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Dazu stellt der VwGH in seiner ständigen Rsp fest (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108; vgl. auch BFG 4.2.2016, RV/3100414/2015), dass beim Grundstückstausch die „Tauschleistung des anderen Vertragsteils“ das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegabene Grundstück ist, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (vgl. auch Fellner in Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 109 zu § 5 GrEStG). Tauschgrundstücke, die für die im Tauschwege erworbenen Grundstücke abgegeben werden, sind daher nicht Gegenstand des Erwerbs, sondern Gegenleistungen für den Erwerb (VwGH 2006/16/0018, vgl. Fellner in Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 38 zu § 4 GrEStG samt weiterer Rsp).

Wenn das Finanzamt als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beim Grundstückstausch vom gem. Wert der erworbenen Liegenschaft ausgeht, hätte es konsequenterweise beim Tauschpartner a bei einer Bemessungsgrundlage von € 272.200,00 lediglich eine Grunderwerbsteuer von € 9.520,00 festsetzen dürfen und hier nicht vom Wert der abgegebenen Liegenschaft ausgehen dürfen.

Die Einschreiter stellen daher die Anträge,

1. den angefochtenen Bescheid vom 2.8.2016 an e derart abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% vom Wert des abgegebenen Grundstückes in Höhe von € 272.200,00, sohin im Betrag von € 9.520,00, festgesetzt wird und
2. vom bereits eingezahlten Betrag von € 23.732,60 den zu Unrecht festgesetzten Betrag von € 14.212,60 an die einzahlende Partei a zurückzuüberweisen und
3. in eventu sofern auch das Bundesfinanzgericht der Ansicht ist, dass Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Wert der erworbenen Liegenschaft

*ist, den Bescheid vom 2.8.2016 an die a derart abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% vom Wert des erworbenen Grundstückes in Höhe von € 272.200,00, sohin im Betrag von € 9.520,00, festgesetzt wird und vom bereits eingezahlten Betrag von € 23.732,60 den zu Unrecht festgesetzten Betrag von € 14.212,60 an die einzahlende Partei a zurückzuüberweisen.“*

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 30. November 2016 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„In der Beschwerde wird eingewendet, es dürfe, wenn beim Vertragspartner der höhere gemeine Wert des erworbenen Grundstücks als Mindestbemessungsgrundlage angesetzt werde, nicht auch beim Erwerb der Beschwerdeführerin derselbe gemeine Wert als Wert der Gegenleistung (Tauschleistung) zum Ansatz kommen.*

*Die bezogene Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG idF BGBl. I 36/2014 bestimmt aber nicht einen eigenen Begriff der Gegenleistung bzw. Bemessungsgrundlage des Erwerbes, sondern beschreibt den allgemeine Grundsatz, dass beim Tausch von Grundstück gegen Grundstück (als Sonderfall des Tauschvertrags überhaupt) jeder Grundstückserwerb für sich der Steuer unterliegt und dass im Fall des Austausches von Grundstücken das hingegebene als Gegenleistung anzusehen ist für das im Tauschwege erworbene. Dem entspricht auch die angeführte Rechtsprechung, wonach der Wert des hingegebenen Grundstücks als Gegenleistung die Tauschleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG darstellt, und nicht der Wert des erworbenen. Die Bestimmung schränkt aber die übrigen Bestimmung des § 4 GrEStG, wonach die Bemessung - im nicht begünstigten Personenkreis - nach dem Wert der Gegenleistung, wenn diese den gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks aber nicht erreicht, gem. Abs. 2 Z 3 der Bestimmung aber mindestens vom gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks zu berechnen ist, nicht ein. In der Rechtslage des GrEStG idF BGBl. I 36/2014 war auch klar keine besondere Bestimmung als einzige Bemessungsgrundlage Ziel des Gesetzgebers, die die übrigen Bestimmungen des § 4 zB die Bestimmung der Bemessungsgrundlage im begünstigten Personenkreis als speziellere Norm für dieses Fälle aufgehoben hätte, bzw. Vorrang gehabt hätte.*

*Dies ergibt sich auch klar aus den Erläuterungen zur Neuregelung 1.6.2014. Hierzu wird auf die Ausführungen von Fellner, in Rz. 37a, 38 zu § 4 (Ergänzung I, Stand April 2015, 11. Aufl., 13. Liefg.) und auch auf den Erlass des BMF vom 11.11.2014, GZ. BMF-10206/0101-VI-VI/5/2014 Punkt 1.2., in dem aus diesem Grund auch die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen beim Tausch, je nachdem, ob der Erwerb im Familienverband erfolgt (ein oder dreifacher EW) oder zwischen Fremden (gemeiner Wert des hingegebenen Grundstücks als Gegenleistung, mindestens aber vom gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks) dargestellt werden, verwiesen.*

*In der Rechtslage vor 1.6.2014 war zwar in allen Fällen als Bezugs- bzw. Vergleichsgröße „Wert des Grundstücks“ der notorisch niedrige dreifache bzw. einfache Einheitswert*

*iSd durch den VfGH aufgehobenen Absätze 1 und 2 des § 6 GrEStG idF vor BGBl. I 36/2014 gegeben, was den Anwendungsbereich der Mindestbemessung beim Tausch stark einschränkte. In der Rechtslage zum gegenständlichen Tauschvertrag ist dies aber der gemeine Wert.*

*Der breitere Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung nach dem gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks ergibt sich dabei aus der Änderung per 1.6.2014, dass als Mindestwert der Besteuerung bei nicht eng Verwandten (nicht begünstigter Personenkreis des § 4 Abs. 2 Z 1 lit a GrEStG iVm § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG), nicht mehr der geringe (dreifache) Einheitswert dem Wert der Gegenleistung gegenüberzustellen ist, sondern der gemeine Wert auch des erworbenen Grundstücks.*

*Daraus hat sich im Gegensatz zur früheren Rechtslage vom Tatsächlichen her, nämlich den zu vergleichenden Werten, die Rechtslage geändert, was eben zu dem monierten Auseinanderfallen der Beurteilung bzw. Bemessungsgrundlagen verschiedener Erwerbe in einem Tausch bei ungleichwertigen Leistungen führt.*

*Beim gegenständlichen Erwerb kam als Gegenleistung der Wert der vereinbarten und erbrachten Tauschleistung in Ansatz, was auch nach den Ausführungen der Beschwerde als Gegenleistung der Besteuerung unterliegt.*

*Eine Mindestbemessungsgrundlage kam nicht zur Anwendung. Der Wert des erworbenen Grundstücks wäre nur dann Bemessungsgrundlage, wenn dieser höher wäre, als der Wert der Gegenleistung.*

*Hinsichtlich des gemeinen Wertes wurde von den eigenen Werterklärungen ausgegangen. Ein Abweichen von den erklärten Werten wurde auch nicht behauptet.*

*Dem Beschwerdevorbringen kann daher nicht gefolgt werden.“*

*Im Vorlageantrag vom 13.12.2016 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:*

*„Bezugnehmend auf die Bescheidbegründungen je vom 1.12.2016 wird darauf hingewiesen, dass diese aus Sicht der Einschreiter teilweise rechtlich unrichtig ausgeführt, zitiert bzw. begründet wurden. So wird auf § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG idF BGBl. I 36/2014 verwiesen und dargelegt, dass nach dieser gesetzlichen Bestimmung die Bemessung nach dem Wert der Gegenleistung, wenn diese den gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks aber nicht erreicht aber mindestens vom gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks zu berechnen sei. Ich ersuche das Bundesfinanzgericht zu berücksichtigen, dass dies eben gerade nicht dem Gesetzestext entspricht, aus dem lediglich hervor geht, dass die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen ist, wenn die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstücks. Im Gesetz ist somit nicht festgeschrieben, ob es sich um den Wert des erworbenen oder hingegebenen Grundstücks handelt, weshalb nach der ständigen Rsp des VfGH, welche in den Bescheidbeschwerden zitiert wurde, vorzugehen ist.*

*Begründend führt das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, auch an, dass sich die Gebührenvorschrift auch auf die Kommentarmeinung von Fellner (Rz*

37a, 38 zu § 4 Ergänzung I, Stand April 2015, 11. Aufl., 13. Lfg) stützen soll. Aus diesen zitierten Randziffern ergibt sich aber ebenfalls nicht, dass bei Tauschvorgängen außerhalb des Familienverbandes auf einmal jedenfalls Bemessungsgrundlage mindestens der Wert des erworbenen Grundstückes sein soll, sondern verweist auch Fellner auf die eindeutige Rsp des VwGH, nach der beim Grundstückstausch die „Tauschleistung des anderen Vertragsteils“ das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene Grundstück ist.

Richtig ist lediglich, dass das Bundesministerium für Finanzen in seiner Information vom 11.11.2014 (BMF-010206/0101-VI/5/2014) die Meinung vertritt, dass bei Tauschvorgängen außerhalb des Familienverbands als Mindestbemessungsgrundlage der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes anzusetzen ist. Diese Ansicht ist jedoch weder durch das Gesetz gedeckt, noch entspricht sie der Rsp und bisherigen Praxis, weshalb um Entscheidung über die eingebrachten Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht ersucht wird.“

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 18 Abs 2 m erster Satz in Verbindung mit § 18 Abs 2 p erster Satz GrEStG sind § 3 Abs. 1 Z 2, 7, 8 und 9, § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1, 3 und 4, §§ 6 und 7 und § 8 Abs. 4 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 36/2014 auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2014 und vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht werden oder für die die Steuerschuld oder ein Erhebungsgrund für die Steuer nach dem 31. Mai 2014 und vor dem 1. Jänner 2016 entsteht.

Im § 1 GrEStG sind die Tatbestände erschöpfend aufgezählt, durch die die Grunderwerbsteuerschuld entsteht.

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes iSd § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht (BFH vom 1. März 2000, II R 53/98, DStR 2000, 1088).

Der Abgabensanspruch entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestandes ohne behördliche Tätigkeit unmittelbar auf Grund des Gesetzes (vgl VwGH vom 19. September 1972, 1054/72).

Der einem Entstehungstatbestand entsprechende und damit die Steuerpflicht auslösende Rechtsvorgang wird auch als Erwerbsvorgang bezeichnet (vgl VwGH vom 26. Jänner 1995, 94/16/0139), weil es derselbe Vorgang ist, der vom Standpunkt des Erwerbers aus den Erwerb eines Grundstückes oder eines grundstücksgleichen Rechtes herbeiführt (VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (VwGH vom 28. September 1998, 98/16/0052).

Der beschwerdegegenständliche Tauschvertrag vom 16. Dezember 2015 unterliegt daher § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1, 3 und 4 GrEStG in der Fassung BGBl I 36/2014.

Die für die Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Falles wesentlichen Teile des § 4 GrEStG idF BGBl I 36/2014 lauteten im Wesentlichen folgendermaßen:

*„(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.*

*(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:*

*[...]*

*3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:*

*a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;*

*[...]*

*4. 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 Vertragsteiles zu berechnen.“*

Die Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBl I 2014/36 wurde wörtlich aus § 4 Abs 3 GrEStG aF übernommen.

Der Tausch ist gemäß § 1045 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache gegen eine andere überlassen wird (VwGH vom 7. August 2003, 2000/16/0591); er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag (OGH vom 27. August 1980, 1 Ob 630/80, EvBl 1981/39).

Gemäß § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBl I 36/2014 ist bei einem Tauschvertrag – außerhalb des Familienverbandes – der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen (vgl VwGH vom 30. Mai 1994, 93/16/0093, und vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0108).

§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG behandelt also nicht den grunderwerbsteuerpflichtigen Tauschvertrag schlechthin, wie § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG, sondern nur einen Sonderfall des Tausches, bei dem Grundstücke gegen Grundstücke getauscht werden (vgl VwGH vom 26. November 1970, 1234/69).

Beim Grundstückstausch nach § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG 1987 liegen also zwei der Steuer unterliegende Erwerbsvorgänge vor (vgl VwGH vom 30. Mai 1994, 93/16/0093), wobei unter Gegenleistung für das erworbene Grundstück jeweils das in Tausch gegebene Grundstück zu verstehen ist.

Tauschgrundstücke, die für die im Tauschwege erworbenen Grundstücke hingegeben werden, sind daher nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges, sondern Gegenleistung für den Erwerb (VwGH vom 26. März 1981, 15/3502/78, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0018).

Die Grunderwerbsteuer ist beim Tausch vom Verkehrswert der getauschten Grundstücke zuzüglich einer eventuellen Tauschaufgabe zu berechnen. Die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles ist beim Tausch von Grundstücken das von diesem Vertragsteil hingegabene Grundstück (VwGH je vom 16. Dezember 1965, Slg 3379/F, und 528/64, und vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0108).

Beim Grundstückstausch ist der gemeine Wert (Verkehrswert) maßgebend, weil beim Grundstückstausch die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingegabenen Grundstückes zu berechnen ist. Die Wertermittlung hat sich daher nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 zu richten (VwGH vom 26. März 1981, 15/3502/78).

Wenn die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes ist, bildet nach der letzten Alternative des § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes die Bemessungsgrundlage. Ist die Gegenleistung jedoch höher als der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes, ist die Steuer gemäß § 4 Abs 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin mittels Tauschvertrag vom 16.12.2015 ein Grundstück im Wert von € 272.200,00 erworben. Gegenleistung für diesen Erwerb bildete die Hingabe eines Grundstückes mit einem Wert von € 678.074,36. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher der höhere Wert der Gegenleistung.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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. Auf Grund der eindeutigen Rechtslage (§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG idf BGBl I 36/2014 kann nicht anders ausgelegt werden, als dass es sich beim gemeinen Wert des erworbenen Grundstückes um eine Mindestbemessungsgrundlage handelt) ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

