

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau BF, ADR, vertreten durch NOTAR, ADR2, über die Beschwerde vom 03.11.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.10.2014, ErfNr*** betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 69.770,00 und einem Steuersatz von 3,5% mit € 2.441,95 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf und Sachverhalt

1. elektronische Grunderwerbsteuererklärungen

Mit elektronischen Grunderwerbsteuererklärungen vom 3.6.2014 zeigte Herr Notar NOTAR beim Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) zur ErfNr*** an, dass durch Kauf- u. Tauschvertrag vom 21. Mai 2014 folgende Erwerbsvorgänge mit nachstehend angeführten Gegenleistungen verwirklicht worden seien:

	Veräußerer	Erwerber	Gegenleistung
1)	BF	B1	Kaufpreis € 12.090,00 sonst. Leistung € 29.875,00
2)	BF	B2	Kaufpreis € 12.090,00 sonst. Leistung € 29.875,00
3)	C	BF	Gegenleistung € 69.769,82

Mit der Anzeige der Abgabenerklärung wurde dem Finanzamt der Zugriffscode für den im Urkundenarchiv gespeicherten Kauf- und Tauschvertrag bekanntgegeben.

2. Ermittlungen durch das FA – Inhalt des Kauf- und Tauschvertrages:

In der Folge nahm das Finanzamt Einsicht in den Kauf- und Tauschvertrag und stellte fest, dass der Vertrag folgende Vereinbarungen enthält:

- Frau BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) übergibt die Liegenschaft EZ1 mit einem Verkehrswert von € 92.360,00 je zur Hälfte an die Ehegatten Mag. B1 und B2, und
- Herr C übergibt die Liegenschaft EZ2 mit einem Verkehrswert von € 74.680,00 an die Bf.

Im Punkt Viertens des Kauf- und Tauschvertrages wird dazu festgehalten, dass Zweck des Vertrages der Erwerb der Liegenschaft EZ1 durch die Ehegatten Mag. B1 und B2 ist. Die Eigentümerin dieser Liegenschaft, BF, ist zu einer Übertragung dieser Liegenschaft bereit gegen Übertragung der Liegenschaft EZ2, dessen Eigentümer C ist, an sie sowie einer Zuzahlung von € 24.180,00. Die Bf. erhält damit insgesamt mehr als den Verkehrswert ihrer Liegenschaft, da sie zur Übertragung nur bereits ist, wenn ihr auch die aus Anlass dieses Vertrages anfallenden Nebenkosten abgegolten werden. Um den Erwerb der Liegenschaft der EZ1 zu ermöglichen, sind die Ehegatten Mag. B1 und B2 bereit, mehr als den Verkehrswert, welchen ein Dritter zu zahlen bereit wäre, zu bezahlen.

Der Eigentümer der Liegenschaft EZ2, C, ist zur Übertragung dieser Liegenschaft bereit gegen Erhalt einer Zahlung von € 59.750,00, durch Mag. B1 und B2, die im Interesse seiner Tochter, Mag. B1, und deren Ehegatten, B2, nicht dem tatsächlichen Verkehrswert dieser Liegenschaft entspricht. Die teilweise Unentgeltlichkeit der Übertragung durch C stellt eine Schenkung an die Ehegatten Mag. B1 und B2 dar.

3. Grunderwerbsteuerbescheide

Mit Bescheiden vom 16.10.2014 setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer fest

1) + 2) gegenüber Frau Mag. B1 bzw. Herrn B2 jeweils für die zwischen der Bf. als Veräußerin und Frau Mag. B1 bzw. Herrn B2 als Erwerber verwirklichten Erwerbsvorgänge. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft und sind nicht beschwerdegegenständlich.

3) gegenüber der Bf. mit € 4.533,20 für den Erwerbsvorgang zwischen der Bf. als Erwerberin und C als Veräußerer. Dabei ging das Finanzamt von einer Bemessungsgrundlage iHv € 129.520,00, bestehend aus Kaufpreis iHv € 59.750,00 und einer sonstigen Leistung iHv € 69.770,00 aus. Der Bescheid enthält folgende Begründung:

"Kaufpreis = Barkaufpreis von 3. Seite (B1 und B2) gem Pkt 7a) des Vertrages an Verkäufer für Übertragung der EZ2 gem Pkt. 6 an Sie.

sonstige Leistung = anteiliger gemeiner Wert der von Ihnen im Tausch hingegebenen Liegenschaft in Proportion ($x = 92.360,--$ VW der von Ihnen hingegebenen Liegenschaft = 74.680,-- VW der von Ihnen erhaltenen Liegenschaft : 98.860,--

Gesamtwert, den Sie erhalten haben). $x = 69.770,--$ sonstige Leistung"

4. Beschwerde

Gegen den an die Bf. gerichteten Bescheid wurde am 31.10.2014 Beschwerde eingebracht, die sich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage richtet.

Dabei wurde vorgebracht, dass es sich beim gegenständlichen Rechtsgeschäft nicht um einen einfachen Austausch von Leistungen (Kauf- oder Tauschvertrag) zwischen zwei Seiten handle, sondern um ein Rechtsgeschäft, das dem sogenannten Ringtausch gleiche. Der Ringtausch (als reiner Tauschvertrag) habe mindestens drei Glieder. Jedes Glied leiste ein Grundstück und erhalte dafür ein anderes Grundstück, ohne dass die erstere Leistung an das Glied erfolgt, von welchem letztgenanntes Grundstück übertragen wird.

Der klassische Ringtausch stelle sich daher wie folgt dar:

"A ist Eigentümer von Liegenschaft X, B ist Eigentümer von Liegenschaft Y, C ist Eigentümer von Liegenschaft Z. A leistet X an B, B leistet Y an C, C leistet Z an A. Nach Abwicklung ist so mit A Eigentümer von Z, B Eigentümer von X und C Eigentümer von Y."

Unter Anwendung der im Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.10.2014 aufgestellten, Regel fiele für den Erwerb des Grundstücks Z durch A als Erwerber Grunderwerbsteuer an vom Wert der Grundestücke X, welches der Erwerber A an den „Dritten“ B geleistet hat, und Y, welches der „Dritte“ B an den Veräußerer Z geleistet hat. Gleiches würde gelten für die Erwerbe der Grundstücke X (Grunderwerbsteuer vom Wert der Grundstücke Y und Z) und Y (Grunderwerbsteuer vom Wert der Grundstücke Z und X) durch B und C.

Im gegenständlichen Fall seien nicht von jedem der drei Glieder eine Liegenschaft, sondern von einem der drei Glieder Geld geleistet worden. Die zur Anwendung gelangende Regel müsse aber die gleiche wie für den Ringtausch geltende sein, da kein Grund für eine Ungleichbehandlung vorliege.

Dass die im Grunderwerbsteuerbescheid vom 16.10.2014 angewandte Regel nicht richtig sei, werde auch aus folgendem Grund deutlich:

Bei Auszahlung eines Liegenschaftskaufpreises über eine Bank, bei welcher daher vereinfacht der Käufer einen Geldbetrag an eine Bank übergibt und die Bank einen gleich hohen Geldbetrag an den Verkäufer ausfolgt, müsste Grunderwerbsteuer nach der im Bescheid angewandten Regel bezahlt werden von der Summe des vom Erwerber an die Bank geleisteten Betrages und des von der Bank an den Veräußerer geleisteten Betrages, also vom etwa Doppelten des Kaufpreises.

Genauso sei es auch im gegenständlichen Fall im vorliegenden Bescheid zu einer nicht gerechtfertigten Verdoppelung eines Teils der Gegenleistung gekommen.

Tatsächlich könnten zur Gegenleistung für den Grunderwerb auch Leistungen zählen, die ein anderer dem Veräußerer gewährt, damit der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überträgt, wie auch Leistungen die der Erwerber aufgrund des Vertrages an

Dritte leistet, jedoch sei dabei auf den zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Hintergrund der Leistungsbeziehungen zu achten.

Bedingt sich der Veräußerer eine Leistung an einen Dritten aus, so erbringe der Erwerber diese Leistung im Hinblick auf seine Vertragsbeziehung zum Veräußerer und handle es sich daher um eine Gegenleistung für den Grunderwerb. Eine weitere wirtschaftliche Begründung zwischen Erwerber und Dritten existiere hier nicht.

Eine weitere Leistung des Dritten an den Veräußerer erfolge dann nicht im Hinblick auf die Vertragsbeziehung zwischen Veräußerer und Erwerber, also nicht, damit der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überträgt, sondern im Hinblick auf eine zwischen dem Dritten und dem Veräußerer existierende von diesem Grunderwerb nicht unmittelbar abhängige Vertragsbeziehung, also im Hinblick auf einen getrennt vom Grunderwerb existierenden wirtschaftlichen Grund.

Bei der Vertragsbeziehung zwischen dem Dritten und dem Veräußerer könne es sich etwa auch um eine Schenkung des Veräußerers an den Dritten handeln, was bedeute, dass keine weitere Leistung vom Dritten an den Veräußerer erfolgt, oder um die Erfüllung einer aus anderem Grund existierenden Forderung des Dritten gegen den Veräußerer.

Bei der Leistung des Dritten an den Veräußerer handle es sich in dieser Variante jedenfalls nicht um eine Gegenleistung für den Grunderwerb.

Im gegenteiligen Fall erfolge eine Leistung des Dritten an den Veräußerer, gerade um dem Erwerber den Grunderwerb zu ermöglichen, also gerade im Hinblick auf die Vertragsbeziehung zwischen Veräußerer und Erwerber, ohne dass der Leistung des Dritten an den Veräußerer eine eigene wirtschaftliche Begründung zugrunde liege. Dann handle es sich bei der Leistung des Dritten an den Veräußerer um eine Gegenleistung.

Zwischen dem Dritten und dem Erwerber könne es sich um eine Schenkung handeln, was bedeute, dass keine weitere Leistung vom Erwerber an den Dritten erfolgt. Es könne sich um die Erfüllung einer schon zuvor existierenden Forderung des Erwerbers gegen den Dritten handeln, oder um die Erteilung eines Auftrages des Erwerbers an den Dritten, den Veräußerer zu befriedigen, wonach dieser einen Ersatzanspruch gegen den Erwerber hat. Eine Leistung des Erwerbers an den Dritten sei in dieser Variante jedenfalls nicht Gegenleistung für den Grunderwerb und daher nicht als Bemessungsgrundlage maßgeblich. Handle es sich beim Dritten um eine Bank, welche für den Erwerber den Veräußerer befriedigt, sei daher auch Gegenleistung der von der Bank an den Veräußerer gezahlte Betrag und nicht jener Betrag den der Erwerber an die Bank zu bezahlen hat (welcher bedingt durch Zinsen vielleicht tatsächlich höher ist).

Im gegenständlichen Fall könne es sich daher nur entweder bei der Leistung der Ehegatten Mag. B1 und B2 an Herrn C in Höhe von € 59.000,00 oder bei der Leistung von Frau BF an die genannten Ehegatten in Höhe von € 69.770,00 um die relevante Gegenleistung für den Grunderwerb durch BF handeln. Die sei durch wirtschaftliche Betrachtung zu ermitteln.

In der Anzeige der Grunderwerbsteuer vom 16.7.2014 sei die Leistung von Frau BF an die genannten Ehegatten in Höhe von € 69.769,82 als Gegenleistung für den Grunderwerb durch BF angegeben worden.

Für den zweiten Grunderwerbsvorgang im gegenständlichen Kauf- und Tauschvertrag, nämlich für den Grunderwerb durch die Ehegatten Mag. B1 und B2 sei in den Grunderwerbsteuerbescheiden vom 16.10.2014 als Bemessungsgrundlage (neben deren Leistungen an BF) die (anteilige) Leistung des C als „Dritten“ an die Veräußerin BF angenommen worden, und nicht wie in der Anzeige vom 16.7.2014 angegeben die Leistungen der genannten Ehegatten an C (neben deren Leistungen an BF).

Zu einer Verdoppelung der Leistungen (wie im gegenständlich angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid an BF) sei es hier richtigerweise nicht gekommen, doch sei das Finanzamt von einer anderen wirtschaftlichen Betrachtung ausgegangen, als der anzeigende Parteienvertreter.

Unter Zugrundelegung dieser unterschiedlichen wirtschaftlichen Betrachtung wäre daher anders als in der Anzeige als Bemessungsgrundlage für den Grunderwerb durch BF ein Betrag von € 59.750,00 heranzuziehen.

Als weiteres noch deutlicheres Argument sei auszuführen, dass ein reiner „Durchlaufposten“ nicht zur Erhöhung der Gegenleistung führen könne.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG sei bei einem Tausch Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles. Im gegenständlichen Fall also der Wert der von Frau BF geleisteten Liegenschaft (soweit er proportional auf den Wert des erworbenen Grundstücks entfällt), also eine Leistung in Höhe von € 69.770,00.

Zur Gegenleistung gehören gemäß § 5 Abs 3 Z 2 GrEStG weiters Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Im gegenständlichen Fall stelle die Leistung der Ehegatten B2 und Mag. B1 jedoch keine solche § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG unterfallende zusätzliche Leistung dar, die von „dritter“ Seite an den Veräußerer gewährt wird, sondern handle es sich, nur um eine Weiterleitung der Leistung der Erwerberin. Dass der Veräußerer auf die Weiterleitung eines Teils der Gegenleistung verzichte, ergebe sich aus seiner im Vertrag dokumentierten Schenkungsabsicht gegenüber den Ehegatten B2 und Mag. B1.

Beantragt werde daher, der Bescheid möge vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel im Wege der Beschwerdeentscheidung oder vom Bundesfinanzgericht folgendermaßen abgeändert werden:

"Die Grunderwerbsteuer für den Grunderwerb durch BF mit Kauf- und Tauschvertrag vom 21.5.2014 auf einer Bemessungsgrundlage von € 59.750,00 festzusetzen.

In eventuelle, die Grunderwerbsteuer für diesen Rechtsvorgang auf einer Bemessungsgrundlage von € 69.770,00 festzusetzen mit € 2.441,95."

5. Beschwerdevereentscheidung

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 11.11.2014 wies das FA die Beschwerde ab. Die gesonderte Begründung hat folgenden Inhalt:

"Gegenleistung bei einem Tausch ist § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG zufolge die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Vorerst übersieht die Beschwerdeführerin (Bf.), dass auch bei einem Ringtausch, bei welchem ein Vertragspartner seine Liegenschaft einem anderen überlässt und dafür das Grundstück eines Dritten erhält, steuerlich ein Tauschvertrag vorliegt und Gegenleistung demnach das hingegebene Grundstück (Verkehrswert, plus einer eventuell zusätzlich vereinbarten Geldleistung) darstellt.

Darüber hinaus liegt eine Verdoppelung des Wertes der Gegenleistung im gegenständlichen Fall nicht vor.

Für den laut Vertrag primär wesentlichen Erwerbsvorgang der EZ1 von der Bf. durch Mag. B1 und B2 ist Gegenleistung die Barzahlung in Höhe von € 24.180,- an die Bf. und der (Verkehrs)Wert der von C an die Bf. übergebenen Liegenschaft EZ2.

Für den von der Bf. ausdrücklich gewünschten Erwerb der EZ2 (von C) ist die laut-Punkt Siebentens a) von den Ehegatten B1 und B2 an C zu leistende Zahlung in Höhe von € 59.750,- ein Teil der Gegenleistung. Diesbezüglich ist der Vertragsinhalt eindeutig und kann auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise der Tauschvorgänge zu keinem anderen Ergebnis kommen.

Die Bf. hat ihre Liegenschaft im Verkehrswert von € 92.360,- als Gegenleistung für die Liegenschaft von C im Verkehrswert von € 74.680,- und die Geldleistung in Höhe von € 24.180,—, die laut Vertrag Punkt Siebentens b) von B1 und Herrn B2 an sie zu zahlen ist, hingegeben. Es war demnach mittels Proportion der anteilige auf die Liegenschaft entfallende Wert in Höhe von € 69.770,- zu ermitteln und mit der Barzahlung von € 59.750,- zusammenzurechnen.

Die Gesamtgegenleistung beträgt daher € 129.520,-"

6. Vorlageantrag

Am 9.12.2014 wurde dazu der Vorlageantrag zur Vorlage ans BFG eingebracht in dem ergänzend folgendes ausgeführt wurde:

"Wie in der Begründung der Beschwerdevereentscheidung ausgeführt, stellt bei einem Ringtausch der Wert des vom Erwerber (A) an eine andere Person (B) hingegebenen Grundstücks (X) zuzüglich einer gegebenenfalls vom Erwerber (A) geleisteten Geldleistung die Gegenleistung dar für den Erwerb eines Grundstücks (Z) eines Dritten (C).

Die Leistung eines weiteren Grundstücks (Y) im Rahmen dieses Ringtausches durch B an C sowie eine von B eventuell zusätzlich geleistete Geldzahlung stellt jedoch keine weitere Gegenleistung dar für den Erwerb des Grundstücks X durch A.

Es kann daher im gegenständlichen Fall auch nur die (mittels Proportionsmethode ermittelte) Leistung der Beschwerdeführerin in Höhe von € 69.770 an die Ehegatten B1 und B2 die Gegenleistung und Bemessungsgrundlage sein für den Grunderwerb durch die Beschwerdeführerin und nicht die (dem Grundstück Y entsprechende) Leistung der Ehegatten B1 und B2 an C.

2. Unabhängig von der Parallele zum Ringtausch handelt es sich bei der Leistung der Ehegatten Mag. B1 und B2 nicht um eine zur Gegenleistung gemäß § 5 Abs 3 Z 2 GrEStG hinzuzurechnende Leistung, da es sich nicht um eine zusätzlich zur Gegenleistung und unabhängig von der Gegenleistung des Erwerbers erfolgende Leistung handelt, sondern lediglich um einen „Durchlauf“.

§ 5 Abs 3 Z 2 GrEStG setzt eindeutig voraus, dass der Veräußerer nicht nur die Gegenleistung des Erwerbers, sondern neben dieser eine weitere Leistung erhält (unabhängig davon, ob diese Leistungen faktisch an ihn ausbezahlt werden oder er sich die Leistung an andere Personen ausbedingt). Diese Kumulation von Leistungen liegt im gegenständlichen Fall eindeutig nicht vor."

7. Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 29. Juni 2015 (der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin gab das Finanzamt noch folgende Stellungnahme ab:

"Wie im Kauf- und Tauschvertrag v. 21.5.2014 unter Punkt 4. festgehalten wurde, ist Zweck des Vertrages der Erwerb der Liegenschaft EZ1 durch die Ehegatten Mag. B1 und B2. Eigentümerin dieser Liegenschaft ist BF, die ihre Liegenschaft nur veräußert, wenn sie die Liegenschaft EZ2, dessen Eigentümer C ist, dafür erhält und eine Zuzahlung von € 24.180,00. Die Ehegatten Mag. B1 und B2 müssen sich also um den Kaufpreis von € 59.750.- die Verfügungsmacht über das Grundstück EZ2 von C verschaffen, um den Tausch mit BF zu ermöglichen. Dieser Erwerb ist vom Kaufpreis € 59.750 der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

BF hingegen gibt als Gegenleistung für ihren Erwerb die Liegenschaft EZ1 je zur Hälfte an Mag. B1 und B2 und erhält dafür die Liegenschaft EZ2 und einen Barbetrag von € 24.180.-. Die Gegenleistung (gemeiner Wert der hingegebenen Liegenschaft laut Vertrag € 92.360.-) ist daher proportional auf den Grunderwerb aufzuteilen.

Da ein Erwerbsvorgang zwischen BF und C nicht vorliegt, wäre der Bescheid aufzuheben."

8. Übergang der Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 1062

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20. Februar 2018 wurde die gegenständliche Rechtssache wegen Verhinderung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1034 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zur Bearbeitung zugeteilt.

9. Ermittlungen des BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr*** sowie durch Abfragen zu FINANZONLINE zur ErfNr***.

II. Beweiswürdigung

Durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr*** und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen ergibt sich unstrittig, welche Vereinbarungen im Kauf- und Tauschvertrag vom 21. Mai 2014 zwischen den Vertragsparteien getroffen wurden (siehe dazu oben Punkt I.2).

Die Wertgrößen ergeben sich aus den Angaben der Vertragsparteien und wurden diese auch vom Finanzamt der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt.

III. Rechtslage und Erwägungen

Vorweg ist festzuhalten, dass im Beschwerdefall die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 noch in der bis 31.5.2014 gültigen Fassung anzuwenden sind.

1. Erwerbsvorgang zwischen C und der Bf.

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

Auch der Tauschvertrag, also ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird, zählt zu den Rechtsgeschäften iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111).

Beim Austausch von zwei Grundstücken ergeben sich zwei steuerpflichtige Erwerbsvorgänge (vgl. VwGH 7.7.1954, 2748/52, beim Tausch eines Grundstücks gegen eine bewegliche Sache nur ein Erwerbsvorgang (vgl. VwGH 2.5.1961, 1305/60).

Beim Ringtausch ergibt sich eine fortlaufende Kette von Erwerbsvorgängen, jede Person erwirbt ein Grundstück von einer anderen als von derjenigen, der sie ihr Grundstück hingegeben hat. Es gibt also A an B, B an C, C an A. Es ist aber auch möglich, dass A Grundstücke teils an B und C, B Grundstücke teils an A und C und C teils an A und teils an B hingibt (siehe dazu Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (15. Lfg 2017) zu § 1 GrEStG, Rz 182 unter Hinweis auf BFH 17.1.1962, II 177/58, BStBl III, 134 und VwGH 30.11.1977, 12, 60/77).

Weiters unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

§ 1 Abs 2 GrEStG hat einen selbstständigen und – gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs 1 GrEStG – subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt (vgl ua VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087 mwN).

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250).

§ 1 Abs 2 GrEStG unterwirft der Grunderwerbsteuer den Erwerb einer Machtstellung, die das Recht des Eigentümers aushöhlt. Die Machtstellung wird nicht dadurch geschmälert, dass dem Eigentümer einzelne Risiken oder Nachteile seines Eigentums bleiben.

Andererseits gewährt die Verwertungsmöglichkeit iS des § 1 Abs 2 GrEStG nicht die vollen Befugnisse des Eigentums, sie ist also schwächer als das unbeschränkte Eigentum.

Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das Grunderwerbsteuergesetz nicht (VwGH 28.11.1991, 88/16/0166; VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087).

Da § 1 Abs 2 GrEStG Ergänzungstatbestand ist, kann er nur dann erfüllt sein, wenn nicht der Haupttatbestand, nämlich der Übergang des Eigentums nach bürgerlichem Recht, beabsichtigt ist; ist die Einräumung der Verwertungsbefugnis nicht Endziel des Vertrages, wird vielmehr diese Befugnis im Hinblick auf einen schon geschlossenen Kaufvertrag schon vorher überlassen, so ist § 1 Abs 2 GrEStG nicht anzuwenden (VwGH 20.9.1984, 83/16/0117; VwGH 26.1.1989, 88/16/0030 uam).

Gemäß § 9 Z. 4 GrEStG sind grundsätzlich die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner. Erwerben mehrere Personen von einem Dritten ein Grundstück zu ideellen Anteilen, dann ist jeder von ihnen nur hinsichtlich seines eigenen Grundstückanteiles am Erwerbsvorgang beteiligt und somit Steuerschuldner (vgl. VwGH 19.5.1988, 87/16/0062).

Bei einer Mehrheit von Tauschgeschäften zwischen jeweils anderen Parteien darf auch im Einverständnis mit den Parteien nicht durch Vorschreibung eines einheitlichen Gesamtsteuerbetrages der Kreis der für die einzelnen Geschäfte steuerpflichtigen Personen erweitert werden. In einem solchen Fall sind vielmehr gesonderte Steuerbescheide zu erlassen (vgl. VwGH 16.2.1955, 956/53).

Mit dem nunmehr angefochtenem Bescheid wurde ein Erwerbsvorgang zwischen Herrn C als Veräußerer und der Bf. als Erwerberin besteuert.

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht bezweifelt das Finanzamt nunmehr, dass die Bf. die Liegenschaft von Herr C erworben hat (Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG), sondern geht offensichtlich von einem Zwischenerwerb der Ehegatten Mag. B1 und B2 aus (diese *"mussten sich die Verfügungsmacht über das Grundstück verschaffen"* – wohl Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG) und einem weiteren Erwerbsvorgang zwischen Mag. B1 und B2 als Veräußerer und der Bf. als Erwerberin.

Dieser Ansicht wird nicht gefolgt. Der Vertrag bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Ehegatten Mag. B1 und B2 eine besondere Machtstellung hinsichtlich der Liegenschaft des Vaters/Schwiegervaters (EZ1) erworben hätten oder diese Liegenschaft auf eigene

Rechnung verwerten hätten können. Zweck des Vertrages war der Erwerb der der Bf. gehörenden Liegenschaft EZ2 durch Mag. B1 und B2. Die "andere" Liegenschaft EZ1 diente beim Liegenschaftserwerb der Ehegatten Mag. B1 und B2 zwar als Gegenleistung (Leistung von dritter Seite), dies ändert aber nichts daran, dass die Bf. (auch) mit Herrn C ein Rechtsgeschäft abgeschlossen hat und damit ein unmittelbarer Anspruch der Bf. gegenüber Herrn C auf Übertragung des Eigentumsrechtes an der Liegenschaft EZ1 begründet wurde. In Punkt Sechstens des Kauf- und Tauschvertrages erfolgte die Übertragung der Liegenschaft EZ1 direkt von Herrn C an die Bf. und wurde daher mit dem angefochtenem Bescheid zu Recht für einen zwischen Herrn C als Veräußerer und der Bf. als Erwerberin verwirklichten Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG Grunderwerbsteuer festgesetzt. Der angefochtene Bescheid ist daher nicht aufzuheben.

2. Höhe der Gegenleistung

Nach der am 21. Mai 2014 maßgeblichen Rechtslage war die Steuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

§ 4 Abs. 3 GrEStG 1987 lautete in der maßgeblichen Fassung wie Folgt:

„Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.“

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung ua.

1. bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

2. bei einem Tausch

die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Gemäß § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,

2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Die Hinzurechnung nach dieser Bestimmung hat nur dann zu erfolgen, wenn der unmittelbare Hauptzweck der Leistung des Dritten die Überlassung des Grundstückes ist (Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 5 Rz 351). Die Leistung muss mit der Erwerbung des Grundstückes in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wobei bei Beurteilung dieses Zusammenhanges

vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen ist (Arnold/Bodis, w.o., § 5 Rz 5).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dies ist jede nur denkbare Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird bzw. alles, was dieser einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder auch "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Maßgebend ist also nicht, was die Vertragschließenden als Gegenleistung bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat.

Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingeebenen Grundstückes zu bewerten (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018).

Wenn beim Tausch von Grundstücken - etwa bei nicht gleichwertigen Grundstücken - eine zusätzliche Leistung eines Vertragsteiles (Tauschaufgabe) erbracht wird, so besteht, weil die Steuer nach § 4 Abs. 3 GrEStG vom Wert der Leistung des einen wie auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist, die Gegenleistung für den Erwerb des wertvolleren Grundstückes in der Hingabe des geringerwertigen Grundstückes zuzüglich der Leistung einer Tauschaufgabe. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des geringerwertigen Grundstückes besteht in der Hingabe des wertvolleren Grundstückes, wobei aber ein bestimmter Anteil des wertvolleren Grundstückes auch für die Tauschaufgabe gegeben wird (VwGH 17.4.1962, 1582/60). Der Verkehrswert des höherwertigen Grundstückes ist daher nach dem Verhältnis zum Verkehrswert des geringerwertigen Grundstückes zur zusätzlichen Leistung zu teilen. Die Gegenleistung für das weniger wertvolle Grundstück (x) verhält sich also zum Wert des höherwertigen Grundstückes (zB = 100) wie sich der Wert des geringerwertigen Grundstückes (zB = 80) zur Summe aus dem Wert des geringerwertigen Grundstückes zuzüglich der zusätzlichen Leistung (zB = 80 + 18) verhält. Aus dem Ansatz dieser Proportion ist eine andere, für alle Tauschgeschäfte allgemein geltende Proportion abzuleiten:

Die Gegenleistung x (= steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) für jeden Erwerb verhält sich zur Gesamtleistung des Erwerbers wie sich der Verkehrswert des erworbenen Grundstückes zur Gesamtleistung des Veräußerers verhält. Diese Berechnungsart gilt auch dann, wenn (aus besonderen Gründen) der Erwerber des geringerwertigen

Grundstückes eine Aufzahlung leistet . Erbringen dagegen beide Tauschpartner zusätzliche Leistungen, so ist die gegenleistung für jeden Erwerb unabhängig vom anderen Tauscherwerb, nach § 4 Abs. 3 GrEStG also sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragspartners zu berechnen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 113 zu § 5 GrEStG).

Ein sog. „Ringtausch“, der dadurch entsteht, dass A sein Grundstück an B, B das seine an C, dieser sein Grundstück an D usw und D endlich sein Grundstück an A überträgt, ist grunderwerbsteuerlich wie ein Tauschvertrag zu behandeln (vgl. dazu Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 184 zu § 5 GrEStG unter Hinweis auf BFH 17.1.1962, II 177/58, BStBl III 134).

In der genannten Entscheidung wurde ua. ausgesprochen, dass ein Tauschvertrag auch dann noch vorliegt vor, wenn jemand durch einen einheitlichen Vertrag seine Sache einem anderen überlässt und dafür die Sache eines Dritten erhält. Für den Grunderwerb wurde hier als Gegenleistung der gemeine Wert der abgegebenen Parzellen zugrunde gelegt.

Enthält ein Vertragswerk mehrere der Besteuerung unterliegender Vorgänge sind auf Grund der Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen und daher für jeden grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang die Höhe der Abgabe und deren Bemessungsgrundlage gesondert anzuführen. Bei einem Parzellierungsübereinkommen, bei dem der Bf. Grundstücke von A, B,C ,D und E erwirbt und dafür Grundstücke von A, B, C und D hingibt, ist zunächst der Gesamtwert der vom Bf. hingegebenen Grundstücke zu ermitteln und ergibt sich die anteilige Gegenleistung für die einzelnen Erwerbsvorgänge, an denen der Bf. als Erwerber beteiligt ist, dann durch Auflösung einer Proportion nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der erworbenen Grundstücksanteile (vgl. BFG 28.12.2015, RV/7102461/2012).

Nach diesem Prinzip ist auch bei einem Ringtausch, bei dem

A sein Grundstück an B ("Erwerbsvorgang 1")
B sein Grundstück an C ("Erwerbsvorgang 2") und
C sein Grundstück an A ("Erwerbsvorgang 3") gibt
bei der Ermittlung der Gegenleistung anzusetzen:

für den "Erwerbsvorgang 1" des B: Wert des von B an C hingegebenen Grundstückes

für den "Erwerbsvorgang 2" des C: Wert des von C an A hingegebenen Grundstückes

für den "Erwerbsvorgang 3" des A: Wert des von A an B hingegebenen Grundstückes

Bei einer Variante eines Ringtausches, bei dem

A Grundstück an B ("Erwerbsvorgang 1")
B eine andere Sache als ein Grundstück an C ("Erwerbsvorgang 2") und
C Grundstück an A ("Erwerbsvorgang 3") gibt,

ändert sich die grunderwerbsteuerliche Beurteilung lediglich insofern, als der "Erwerbsvorgang 2" nicht grunderwerbsteuerbar ist, die Gegenleistung für die "Erwerbsvorgänge 1 und 2" bleibt aber vom Prinzip her unverändert und ist daher für den "Erwerbsvorgang 1" des B: Wert der Sache die B an C hingibt und für den "Erwerbsvorgang 3" des A: Wert des von A an B hingegebenen Grundstückes maßgeblich.

Dazu kommen allfällige Aufzahlungen der Tauschpartner (siehe dazu auch die Berechnungsbeispiele bei Arnold/Bodis, aaO, Rz 184 zu § 5 GrEStG).

Der Bf. ist zu folgen, dass die Lage hier einem Ringtausch vergleichbar ist:

- Die Bf. ("A") gibt das Grundstück EZ1 mit Verkehrswert iHv € 92.360,00 (Liegenschaft 1) an Mag. B1 und B2 ("B") - "Erwerbsvorgang 1"
- Mag. B1 und B2 ("B") geben einen Bargeldbetrag iHv € 59.750,00 an C ("C") und einen Bargeldbetrag iHv € 24.180,00 an die Bf. ("A")
- C ("C") gibt EZ2 mit Verkehrswert iHv € 74.680,00 (Liegenschaft 2) an die Bf. ("Erwerbsvorgang 3").

Die Gegenleistung der Bf. für den "Erwerbsvorgang 3" besteht daher in der Hingabe ihrer Liegenschaft ("Liegenschaft 1") mit einem Wert iHv € 92.360,00. Für diese Gesamtgegenleistung erhält die Bf. einerseits die "Liegenschaft 2" mit einem Wert iHv € 74.680,00 und einen Geldbetrag iHv € 24.180,00, ergibt in Summe € 98.860,00. Die anteilige Gegenleistung (X) für den Erwerb der Liegenschaft 2 ergibt sich daher durch Auflösung der Proportion:

ant. Gegenleistung (X) : 74.680,00 (Wert erworbenes Grundstück) = 92.360,00 (Gesamtgegenleistung) : 98.860,00 (Gesamterwerb)
--

mit € 69.770,00.

Bei der Ermittlung der Gegenleistung für den Erwerb der Bf. ("A") spielt der Betrag, den die Ehegatten Mag. B1 und B2 ("B") an C ("C") bezahlt haben keine Rolle, weil damit lediglich "intern" im Verhältnis zwischen "B" und "C" die im Interesse der "B" vorgenommene Vermögenshingabe des "C" an die Bf. teilweise ausgeglichen wurde.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und der angefochten Bescheid insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 69.770,00 und einem Steuersatz von 3,5% mit € 2.441,95 festgesetzt wird.

IV. 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.

Im gegenständlichen Fall waren keine Rechtsfragen strittig, sondern erfolgte die rechtliche Beurteilung des konkreten Sachverhaltes entsprechend der oben zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 4. April 2018