

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache GemeindeX, Adr, vertreten durch Steuerberater , über die Beschwerde vom 09.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 07.10.2016, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf und Sachverhalt:

In dem am 29.12.2015 abgeschlossenen "Tauschvertrag" wurde vereinbart, dass die GemeindeX (= Beschwerdeführerin, Bf) das ihr gehörige, aus der Liegenschaft in EZ1 neu gebildete Gst1 (landwirtschaftliches Gst) mit der Fläche von 4.633 m<sup>2</sup> an A sowie diese an die GemeindeX das in ihrem Alleineigentum befindliche Gst2 in EZ2 im Ausmaß von (tatsächlich) 4.314 m<sup>2</sup> (landwirtschaftliches Gst) einander im Tauschwege und ohne Aufzählung übertragen (Vertragspunkt III.).

Als Übergabstichtag wurde der Zeitpunkt der beglaubigten Vertragsunterfertigung festgelegt (Punkt IV.). Unter Vertragspunkt V. "Vertragszweck" wird ua. festgehalten:

*"Die (Bf) beabsichtigt, das Gst2 ... für kommunale Sportanlagen im öffentlichen Interesse weiter zu entwickeln. Dafür ist es notwendig, Besitzverhältnisse im raumordnungsrechtlichen Bauland umzugestalten, um eine entsprechend große Fläche zur Errichtung von Sportanlagen baureif zu machen.*

*Zur Umsetzung dieses Bebauungsziels und als Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland auf Grundlage und im Rahmen des Tiroler Raumordnungsgesetzes 2011, TROG 2011, LGBI Nr. 56/2011 idgF, erwirbt die (Bf) das Gst2 .....".*

Laut Vertragspunkt VII. werden die mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren von der Bf getragen und ist dort weiters festgeschrieben:

*"... In steuerrechtlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass der Erwerb ... zur besseren Gestaltung von Bauland erfolgt ... Das öffentliche Interesse am Erwerb ... ist ua durch den vorliegenden Gemeinderatsbeschluss vom 5.11.2015 samt ergänzendem Beschluss vom 16.12.2015 ausreichend dokumentiert. Es liegt sohin einerseits der Ausnahmetatbestand gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 Grunderwerbsteuergesetz vor ... Darüber hinaus liegt auch der Befreiungstatbestand gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 Einkommensteuergesetz vor und handelt es sich bei der Veräußerung ... sohin um keinen (immobilienertrag)steuerpflichtigen Vorgang. ...."*

In Vertragspunkt IX. "Allgemeine Bestimmungen" ist ua. vereinbart:

*" ... Die Vertragsparteien erklären ausdrücklich, diesen Vertrag **freiwillig und ohne jeden Zwang** abgeschlossen zu haben. ...."*

Seitens der Bf stützt sich das Rechtsgeschäft auf die bezeichneten Gemeinderatsbeschlüsse.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf – wegen Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit € 0 - mit Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO vom 7.10.2016, StrNr, ausgehend von einer geschätzten Tauschleistung (Gegenleistung = gemeiner Wert der hingebenen Grundstücke) von € 833.940 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 29.187,90 vorgeschrieben. Begründend führt das Finanzamt zunächst zur Ermessensübung und weiter aus:

Bei dem Tauschvertrag handle es sich um einen privatrechtlichen Vertrag, der iSd § 33 Tiroler Raumordnungsgesetz (TROG) als Maßnahme der GemeindeX als Träger von Privatrechten zustande gekommen sei. Es sei kein behördliches Verfahren durchgeführt und keine behördliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt worden. Bei dem freiwillig abgeschlossenen Erwerbsvorgang fehle es sohin an einer Maßnahme iS der Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 5 Grunderwerbsteuergesetz.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird eingewendet, für die Anwendung der Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG sei weder das Vorliegen eines privatrechtlichen Vertrages noch der Umstand maßgeblich, dass ein behördliches Verfahren mit Bescheiderledigung durchgeführt worden sei. Die Ausübung hoheitlicher Befehls- und Zwangsgewalt sei nie behauptet worden, zumal nicht die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG geltend gemacht worden wäre.

Das Gst2 sei bereits im Jahr 2002 im beschlossenen und genehmigten örtlichen Raumordnungskonzept (ÖROKO 2002 = Verordnung der Gemeinde) als Vorsorgefläche für Sport/Planung festgelegt worden. Bei der Umsetzung dieser rechtskräftig ausgewiesenen Maßnahme zwecks Errichtung von Sportanlagen im öffentlichen Interesse, dh. durch Abschluss des Tauschvertrages zur Baureifmachung dieser Sonderfläche handle es sich um eine "Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland" auf Grundlage des TROG 2011. Der Erwerb sei daher gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 von der Grunderwerbsteuer befreit. Dazu vorgelegt wurden:

- ein Auszug der Gemeinderatssitzung vom 21.1.2016:

Darin wird ua. auf den Beschluss vom 5.11.2015 samt Ergänzung wie folgt (lt. Beschluss 16.12.2015) verwiesen:

*"4. Die GemeindeX beabsichtigt die unter Punkt 1. genannten Flächen, welche bereits als behördliche Maßnahme im ÖROKO 2002 zur baulichen Entwicklung ausgewiesen sind, sowohl für kommunale Sportanlagen als auch für Wohnbau im öffentlichen Interesse weiterzuentwickeln. ... In Umsetzung dieser Bebauungsziele und als Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland auf Grundlage und im Rahmen des Tiroler Raumordnungsgesetzes 2011 (TROG) ... nimmt die GemeindeX die in Punkt I. 1. bis 3. näher dargestellten Optionen an und übt diese aus";*

- eine Anfragebeantwortung des FAGVG/Fachbereich vom 9.9.2015 an den steuerlichen Vertreter der Bf, worin in Zhg. mit der Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG allgemein zu den Voraussetzungen betreffend die "bessere Gestaltung von Bauland" und weiters ausgeführt wird:

*"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".*

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 9.2.2017 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass als "behördliche Maßnahme" gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nur eine solche zu verstehen sei, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt erfolge. Für die Ausnahme von der Besteuerung reiche dagegen nicht aus, dass die Maßnahme von einer Behörde gesetzt werde.

Im Vorlageantrag vom 9.3.2017 wurde, ohne weitere Begründung, die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Nach Beschwerdevorlage hat das Bundesfinanzgericht (BFG) folgende Erhebung durchgeführt:

1.) Vorhaltschreiben vom 27.12.2017:

Darin wird der Bf umfassend die geltende Rechtslage sowie die vorläufige rechtliche Beurteilung des BFG dahin dargelegt, dass nach bisherigem Verfahrensstand ein Erwerb unmittelbar infolge der Ausübung behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt (zB Durchführung eines Baulandumlegungsverfahrens nach den bezughabenden Bestimmungen des TROG oder der Tiroler Bauordnung) nicht erkennbar wäre, ja nicht einmal behauptet worden sei. Es wurde der Bf gleichzeitig freigestellt, diesbezügliche Nachweise (zB Bescheide, Übereinkommen nach TROG) zu erbringen. Zur weiteren Abklärung des Sachverhaltes wurde die Vorlage eines bezughabenden Auszuges aus der GemeindeVO/ÖROKO 2002 sowie des (bislang unvollständig vorliegenden) Gemeinderatsbeschlusses vom 5.11.2015 erbeten;

## 2.) Stellungnahme der Bf vom 7.2.2018:

In Beantwortung des Vorhaltschreibens wird seitens der Bf ausgeführt, die vorläufige rechtliche Beurteilung auf Grundlage der dargelegten RSpr sei ohne Zweifel richtig. Allerdings sei diese Judikatur durchwegs vor Geltung der Immobilienertragsteuer gemäß §§ 30 ff EStG und vor Einführung des § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG mit BGBl I 2014/36, ab 1.6.2014, ergangen, welche Rechtsentwicklungen nach Ansicht der Bf mittelbar den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG beeinflussten. Nach den Gesetzesmaterialien zur GrEStG-Novelle 2014 "entspreche" die neu eingefügte Befreiung (Z 8: für Grundstückserwerbe infolge eines behördlichen Eingriffs) "der bestehenden Befreiung von Immobilienertragsteuer" gem. § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988. Der Verweis auf EStG 1988 zeige die Absicht des Gesetzgebers, bei diesen Vorgängen sowohl die ertragsteuerliche Realisation wie auch den grunderwerbsteuerlichen Erwerb steuerfrei stellen zu wollen. Es erscheine geboten, die Tatbestandsvoraussetzungen beider Bestimmungen nicht unterschiedlich auszulegen, da sie nahezu deckungsgleich formuliert seien.

Nichts anderes könne für ähnliche gesetzliche Tatbestände gelten, die - wie insbesondere § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG und § 30 Abs. 2 Z 4 EStG - hinsichtlich der Wendung "behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland" ident formuliert seien. Mit dem Tatbestandsmerkmal "behördlicher Eingriff" nach Z. 8, mit Wirkung ab 1.6.2014, meine der Gesetzgeber nunmehr - für die Einkommensteuer und die Grunderwerbsteuer - Maßnahmen, welche in Ausübung behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt gesetzt würden, weshalb er an anderer Stelle mit der Wortwahl "behördliche Maßnahme" nicht dasselbe meinen könne. Als Kriterium für die Dokumentation der Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG (ImmoESt) und wohl folgerichtig auch für jene nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG gelte nach Rz 6652 der EStR, dass bei Tauschvorgängen in Zhg. mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland die Befreiung insbesondere bei Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse zur Anwendung komme. Im Gegenstandsfall sei in der Beschwerde die "behördliche Mitwirkung" in diesem Sinne dargelegt und durch den vorgelegten Gemeinderatsbeschluss vom 21.1.2016 dokumentiert.

Im Übrigen wurden weder angeforderte noch sonstige Unterlagen (zB Bescheide nach TROG) beigebracht.

Mit Schreiben vom 12.2.2018 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

### 1.) Gesetzliche Bestimmungen:

Nach § 3 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idgF., sind von der Besteuerung ausgenommen:

*"Z 5. bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften,*

...

*Z. 8 der Erwerb eines Grundstückes infolge eines behördlichen Eingriffs oder aufgrund eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs".*

In § 33 Tiroler Raumordnungsgesetz 2011 (TROG 2011), LGBI. 56/2011, wird bestimmt:

*"§ 33 Maßnahmen der Gemeinden als Träger von Privatrechten*

*(1) Die Gemeinden haben als Träger von Privatrechten die Verwirklichung der Ziele der örtlichen Raumordnung und der Festlegungen des örtlichen Raumordnungskonzeptes, insbesondere die Sicherung ausreichender Flächen für den Wohnbau und für gewerbliche und industrielle Zwecke, anzustreben. ...*

*(2) Die Gemeinden können zum Zweck der Verwirklichung der Ziele der örtlichen Raumordnung und der Festlegungen des örtlichen Raumordnungskonzeptes Verträge mit Grundeigentümern abschließen ...".*

## **2.) Rechtslage:**

### **a) zur Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG:**

Festgehalten wird, dass diese Bestimmung im Wesentlichen aus § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955 in das GrEStG 1987 übernommen und zur Abgrenzung gegenüber dem freiwilligen Erwerb durch Vertrag vor das Wort "Maßnahmen" das Wort "behördlichen" gesetzt wurde (vgl. in *Arnold/Bodis*, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Rz 135 zu § 3).

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.

Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht. Der Erwerb muss unmittelbare Folge einer behördlichen Maßnahme der Baubehörde sein (vgl. VfGH 29.6.1971, B 197/70; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139).

**"Behördliche Maßnahmen"** iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG sind (nur) solche, die in Ausübung **behördlicher Befehlsgewalt** gesetzt wurden (VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139; VwGH 29.6.2006, 2006/16/0006).

Das Wesen einer solchen behördlichen Maßnahme liegt 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. Eine *freiwillig geschlossene Vereinbarung* ist daher keine Maßnahme iS des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG (vgl. VwGH 6.5.1971, 1034/70; VwGH 25.4.1996, 95/16/0259; VwGH 1.9.1999, 98/16/0232, 0233, 0234; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139).

Im Fall eines freiwillig abgeschlossenen Kaufvertrages fehlte es an einer Maßnahme iS des § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955 (= vergleichbare Vorgängerbestimmung; vgl. VwGH 22.2.1973, Slg. 4505/F).

Kann dem festgestellten Sachverhalt keinerlei Hinweis entnommen werden, dass der Grundeigentümer seitens einer Behörde durch eine Maßnahme, der er sich nicht hätte entziehen können, so unter Druck gesetzt wurde, dass es ihm nicht mit Erfolg möglich gewesen wäre, die Errichtung des Kaufvertrages zu verweigern, so fehlt es bei Verwirklichung des Erwerbsvorganges an der für den angestrebten Befreiungstatbestand erforderlichen Zwangsmaßnahme (VwGH 25.4.1996, 95/16/0259).

Dem Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0006, lag an Sachverhalt zugrunde, dass in Verfolgung der Raumordnungsziele eine Gemeinde Grundflächen ua. zur Errichtung eines Altenwohnheimes, zur Arrondierung eines öffentlichen Weges und Schaffung einer Tauschfläche benötigte, wozu eine Vereinbarung über die Teilung, Abtretung und Umwidmung verschiedener Teilflächen getroffen und von der Gemeinde unter Verweis auf § 33 TROG die GrESt-Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 beantragt wurde. Zum Erwerb der Grundflächen war kein behördliches Verfahren durchgeführt, kein Bescheid erlassen und keine hoheitsrechtliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt worden.

Der VwGH führt im Ergebnis wiederum aus, dass nach ständiger Judikatur das Wesen der behördlichen Maßnahme darin liegt, dass man sich ihr nicht entziehen kann und somit eine freiwillig geschlossene Vereinbarung keine solche Maßnahme sei. Nach Darlegung der Bestimmung nach § 33 TROG führt der VwGH im Weiteren aus:

*"Wenn die Gemeinden als Träger von Privatrechten die Verwirklichung der in § 33 Abs. 1 TROG angeführten Ziele und Festlegungen anzustreben haben und mit Grundeigentümern gemäß § 33 Abs. 2 TROG Verträge abschließen können, dann handelt es sich dabei nicht um "behördliche" Maßnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG. Es reicht für die Ausnahme von der Besteuerung nach dieser Bestimmung nicht aus, dass die Maßnahme von einer Behörde (im organisatorischen Sinn) gesetzt wurde, sondern sind "behördliche" Maßnahmen iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nur solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurden ... Im Beschwerdefall liegt kein hoheitliches Handeln vor. Der Erwerbsvorgang war auch nicht unmittelbar die Folge einer behördlichen Verfügung ... Vielmehr wurde, wie in der Beschwerde dargestellt, eine privatrechtliche Vereinbarung über den Grundstückserwerb durch die Gemeinde vor der Umwidmung im Bauland abgeschlossen ...".*

In Zusammenhang mit einem von einer Gemeinde eingeleiteten Baulandumlegungsverfahren wurden zwischen mehreren Grundeigentümern und der Gemeinde Grundstücke getauscht; ein Umlegungsbescheid oder Umlegungsvertrag samt Genehmigungsbescheid gemäß § 86 TROG konnte nicht vorgelegt werden. Zur nicht gewährten Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG führte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.9.1999, 98/16/0232, 0233, 0234, zunächst (wie vor) zum Wesen der "behördlichen Maßnahme" aus und weiter:

Als "behördliche Maßnahmen" – neben dem nicht einmal behaupteten Vorliegen eines Umlegungsbescheides gem. § 84 Abs. 1 TROG 1994 – kämen zwar ein behördlich genehmigter Umlegungsvertrag bzw. ein behördlich genehmigtes Umlegungsübereinkommen gem. § 86 Abs. 2 TROG in Betracht, die aber nicht vorgelegt werden konnten, weshalb deren rechtswirksames Vorliegen verneint werden müsse. Auch ein abstrakt behauptetes Baulandumlegungsverfahren gemäß §§ 12 ff. TBO als mögliche "Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland" sei nicht näher konkretisiert geschweige denn nachgewiesen worden, weshalb die Beschwerde insgesamt als unbegründet abgewiesen wurde.

Bei einem Kaufvertrag, mit dem von einer Stadtgemeinde Grundstücke zur Schaffung eines neuen Betriebsgebietes erworben wurden, handelt 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. UFS 21.3.2012, RV/3877-W/08).

(siehe zu vor in: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 82 – 87 zu § 3 GrEStG mit weiteren Judikaturverweisen; vgl. auch *Arnold/Bodis*, aaO, Rzn. 135 ff. zu § 3, insbes. Rzn. 135 und 144).

Daneben wird in *Arnold/Bodis* zur "besonderen ertragsteuerlichen Beurteilung" – und zwar zunächst zur Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 ("bei Grundstückserwerb im Wege eines Zusammenlegungs – oder Flurbereinigungsverfahrens") – noch Folgendes ausgeführt:

Nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 sind Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen solcher Verfahren von der Besteuerung ausgenommen, wobei in diesem Zusammenhang jedoch "*anzumerken ist, dass – entgegen dem ersten Anschein – zwischen den grunderwerbsteuerlichen und den einkommensteuerlichen Befreiungsbestimmungen kein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Somit ist die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht relevant und umgekehrt*".

Gleiches gelte im Hinblick auf mögliche ertragsteuerliche Auswirkungen der im Rahmen von behördlichen Verfahren zur "besseren Gestaltung von Bauland" durchgeföhrten Tauschvorgänge; es bestehe ebenso kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der grunderwerbsteuerlichen Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG und der Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG (siehe in *Arnold/Bodis*, aaO, Rzn. 122 und 138 zu § 3 GrEStG).

**b) zur Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG:**

Nach den Gesetzesmaterialien zur GrEStG-Novelle 2014 mit BGBI I 2014/36, in Geltung ab 1.6.2014, "entspricht" diese Befreiung der bestehenden Befreiung von

Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988, wonach Einkünfte "aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs" von der Besteuerung (ImmoESt) ausgenommen sind.

Zur Auslegung der in § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987 angeführten Begriffe sind die Aussagen der EStR 2000 zur Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden (BMF 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014).

Nach der Kommentarameinung von *Arnold/Bodis* (siehe Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Rz 176 zu § 3), woraus auch seitens der Bf zitiert wird, zeige der Verweis auf die Befreiung nach EStG 1988 die Absicht des Gesetzgebers, **bei diesen** Veräußerungs- bzw Erwerbsvorgängen sowohl das ertragsteuerliche Realisat wie auch den grunderwerbsteuerlichen Erwerb steuerfrei stellen zu wollen, weshalb schon deshalb und aufgrund der deckungsgleichen Formulierung geboten scheine, die beiderseitigen Tatbestandsvoraussetzungen nicht unterschiedlich auszulegen (mit Verweis auf BMF 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 2.3., wonach die Ausführungen zu § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 in EStR 2000 Rz 6651, 7371 und 7373 auch für Zwecke der Befreiung von der Grunderwerbsteuer sinngemäß anzuwenden sind).

Maßgebliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Befreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987 ist das Vorliegen eines "behördlichen Eingriffs". Darunter ist nur eine solche Einwirkung auf ein Geschehen zu verstehen, mit der die öffentliche Hand (im Regelfall eine Behörde) Eigentumsrechte zu ihren Gunsten verschiebt oder in einer Weise beeinträchtigt, dass – ohne Übertragung des Eigentums – das Eigentumsrecht mit enteignungsgleichner Wirkung beschränkt wird. Als "behördlicher Eingriff" kommt daher in erster Linie eine **Enteignung** oder die Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungsgleichner Wirkung in Betracht (vgl. VwGH 23.3.2010, 2005/13/0017).

"Unmittelbar drohend" ist ein solcher behördlicher Eingriff, wenn er *nachweislich* für den Fall der Ablehnung des Anbots angedroht worden ist. Zwecks Nachweis soll die mögliche Enteignung bereits im Vertrag festgehalten werden, da eine schriftliche Bestätigung im Nachhinein, dass der Veräußerungsvorgang mangels erzielter Einigung zu einer Enteignung geführt hätte, nicht anzuerkennen ist, wenn es keinen anderweitigen Hinweis auf eine mögliche Enteignung gegeben hat.

Mit dieser Bestimmung soll jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung von der Steuer ausgenommen werden, die das gleiche Ergebnis zum Inhalt hat, welches – bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung – durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt wird (siehe zu vor: *Fellner*, aaO, Rz 99 f. zu § 3 GrEStG).

### **3.) Rechtliche Beurteilung:**

An Sachverhalt ist im Gegenstandsfall für das BFG ohne Zweifel davon auszugehen, dass ein freiwilliger privatrechtlicher Vertrag abgeschlossen wurde, was zum Einen daraus erhellt, dass die Vertragsparteien unter Vertragspunkt IX. des Tauschvertrages vom 29.12.2015 explizit erklären, "*diesen Vertrag freiwillig und ohne*

*jeden Zwang abgeschlossen zu haben"; andererseits wird dies dadurch bestätigt, dass Gegenteiliges wie etwa die Durchführung eines zB in Betracht kommenden Baulandumlegungsverfahrens nach den bezughabenden Bestimmungen des Tiroler Raumordnungsgesetzes oder der Tiroler Bauordnung nicht einmal behauptet, geschweige denn – durch Vorlage etwa eines Umlegungsbescheides oder behördlich genehmigten Umlegungsübereinkommens nach TROG - nachgewiesen wurde bzw. auch nicht nachträglich nachgewiesen werden konnte. Demzufolge muss darauf geschlossen werden, dass kein – wie immer gearteter - Erwerb unmittelbar infolge der Ausübung behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt vorgelegen war.*

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, für die Gewährung der Grunderwerbsteuerbefreiung sei weder der Umstand maßgeblich, dass ein privatrechtlicher Vertrag geschlossen worden sei, noch ob zum Erwerb der Grundfläche ein behördliches Verfahren mit Bescheiderledigung durchgeführt worden sei, steht aber nach oben dargelegter, einhelliger höchstgerichtlicher Rechtsprechung fest, dass die als Tatbestandsvoraussetzung iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG erforderliche "behördliche Maßnahme" ausschließlich eine solche Maßnahme ist, die in Ausübung **behördlicher Befehlsgewalt** gesetzt wurde.

Die Bf argumentiert weiters dahin, es habe sich wegen der bereits im Jahr 2002 von der Gemeinde beschlossenen und genehmigten Festlegung der betreffenden Grundstücksfläche als Sonderfläche für Sport/Planung im örtlichen Raumordnungskonzept (ÖROKO 2002) um eine "rechtskräftig ausgewiesene Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland" gehandelt, wozu der Gemeinderatsbeschluss vom 21.1.2016 entsprechenden Inhalts vorgelegt wurde. Diesbezüglich wird vom Bundesfinanzgericht zugestanden, dass es sich beim Erwerb zwecks Errichtung von kommunalen Sportanlagen im öffentlichen Interesse grundsätzlich um ein Vorhaben zur "besseren Gestaltung von Bauland" handeln wird.

Dies ändert jedoch gleichzeitig nichts daran, dass es dann, wenn in Umsetzung eines solchen raumordnungspolitischen Ziels ("bessere Gestaltung von Bauland") von der Bf offenkundig als Träger von Privatrechten und sohin iSd § 33 TROG der Tauschvertrag geschlossen wird, an der zufolge obiger RSpR gesetzlich zudem erforderlichen "behördlichen" Maßnahme mangelt.

Für die Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 reicht es nämlich nicht aus, dass die Maßnahme *von einer Behörde* (im organisatorischen Sinn) gesetzt wurde, sondern muss die Ausübung behördlicher Befehlsgewalt bzw. ein hoheitliches Handeln vorliegen. Der Erwerbsvorgang muss damit die unmittelbare Folge einer diesbezüglichen behördlichen Verfügung sein, welcher sich der von der Maßnahme Betroffene nach obiger Judikatur in keiner Weise entziehen kann, wofür es aber im Beschwerdefall im Hinblick auf die "Freiwilligkeit" keinerlei Anhaltspunkt gibt.

Wenn die Bf nunmehr in der Stellungnahme vom 7.2.2018 vermeint, durch die Einführung der Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG in Zusammenhang mit der geltenden Immobilienertragsteuer nach § 30 ff EStG 1988 sei eine Rechtsentwicklung dahin

eingetreten, dass eine ertragsteuerliche Auslegung der identen Begriffe nach den EStR 2000 vorzunehmen und dies auch auf "ähnliche gesetzliche Tatbestände" wie § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG anzuwenden sei bzw. diese Rechtsentwicklung auch den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 5 mittelbar beeinflusse, so ist dem Folgendes zu entgegnen:

Zunächst gilt festzuhalten, dass die von der Bf angesprochene ertragsteuerliche Einordnung bzw. Auslegung "identer Begriffe" nach den EStR auf die spezifisch grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich keinerlei Auswirkung hat, da es weder eine Bindungswirkung noch eine systematisch gebotene Gleichbehandlung zwischen Ertragssteuern und der Grunderwerbsteuer gibt. Grunderwerbsteuer und Einkommensteuer folgen völlig anderen Besteuerungsgrundsätzen (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 17 zu § 1 GrEStG).

Zudem ist das Bundesfinanzgericht als unabhängiges Verwaltungsgericht nicht an die vom Bundesministerium für Finanzen in Erlässen, Richtlinien o.ä. geäußerten Rechtsansichten gebunden.

Abgesehen davon hat nun zwar der Gesetzgeber selbst lt. den Gesetzesmaterialien zur GrEStG-Novelle 2014 einen Konnex zwischen der neu eingefügten Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG und der ImmoESt-Befreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 hergestellt, weshalb nach Kommentarmernung *Arnold/Bodis* sowie laut den EStR 2000 die Tatbestandsvoraussetzungen – man beachte – bei **diesen** beiden Bestimmungen, dh. bei diesen Veräußerungs- bzw. Erwerbsvorgängen (dh. bei "behördlichen Eingriffen" vorrangig durch Enteignung) konform auszulegen seien. Nach dem Dafürhalten des BFG kann aber daraus nicht von vornherein abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber dies auch auf "ähnliche Tatbestände" - wie insbesondere die gegenständlich in Streit gezogene Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG - angewendet wissen wollte, wenn er sich explizit nur auf den Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG und die damit korrespondierende Befreiungsbestimmung zur ImmoESt bezieht.

In diesem Zusammenhang erscheinen auch die oben dargelegten Ausführungen in *Arnold/Bodis* (aaO, Rzn. 122 iVm Rz 138 zu § 3 GrEStG) beachtenswert, wonach bei im Rahmen von behördlichen Verfahren zur "besseren Gestaltung von Bauland" durchgeföhrten Tauschvorgängen *kein unmittelbarer Zusammenhang* zwischen der grunderwerbsteuerlichen Befreiungsbestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG und der ImmoESt-Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 bestehe; die Anwendbarkeit beider Befreiungen sei voneinander völlig unabhängig und wechselseitig nicht relevant.

Selbst dann aber, wenn man der Ansicht der Bf folgen und insofern von einer "mittelbaren Beeinflussung" des Tatbestandes nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG im Hinblick auf die identen Formulierung in § 30 Abs. 2 Z 4 EStG ("*behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland*") ausgehen wollte, erschließt sich für das BFG nicht, weshalb der Gesetzgeber *nur* mit dem Gesetzesbegriff/Tatbestandsmerkmal "behördlicher Eingriff" (lt. Z 8) eine Maßnahme gemeint habe, welche in Ausübung behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt gesetzt wurde. Die Bf vertritt damit offenbar die Ansicht, als "behördliche Maßnahme" seien nunmehr – im Gegensatz zum "behördlichen Eingriff" (in Form der

Enteignung) – privatrechtliche bzw. freiwillig abgeschlossene Verträge unter "Mitwirkung einer Behörde" (wie im Gegenstandsfall) zu betrachten.

Es mag zwar zutreffen, dass die bislang bezughabende hg. Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes "behördliche Maßnahme" iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG noch im Zeitraum vor Einführung der Immobilienertragsteuer und vor der GrEStG-Novelle 2014 (Einfügung der Befreiung nach Z 8) ergangen ist. Das ändert aber nichts daran, dass die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 im Wesentlichen aus der Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955 übernommen wurde, hingegen die Bestimmung nach § 4 Abs. 1 Z 6 des GrEStG 1955, wonach vormals der *freiwillige* Erwerb von Grundstücken anlässlich des Austausches zur besseren Gestaltung von Bauland steuerfrei gewesen war, nicht übernommen wurde. Die Nichtübernahme des § 4 Abs. 1 Z 6 GrEStG 1955 in das GrEStG 1987 zeigt sohin deutlich auf, dass der vormals steuerfrei belassene freiwillige Erwerb von Grundstücken im Rahmen solcher Tauschvorgänge vom Gesetzgeber offenkundig nicht mehr gewollt war und demzufolge jedweder freiwillig geschlossenen Vereinbarung in diesem Sinne die Steuerbefreiung seither zu versagen ist.

Nach Ansicht des BFG ist durch das Hinzutreten der weiteren Befreiung in Z 8 des § 3 Abs. 1 GrEStG 1987 in dieser rechtlichen Beurteilung (siehe obzitierte VwGH-Judikatur) bzw. in der bisherigen Auslegung der Bestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 keinerlei Änderung eingetreten und ist vielmehr davon auszugehen, dass sowohl unter dem "behördlichen Eingriff" nach Z 8 (Enteignung) wie auch der "behördlichen Maßnahme" nach Z 5 des § 3 Abs. 1 GrEStG 1987 jeweils eine Maßnahme zu verstehen ist, welche in Ausübung behördlicher Befehls- und Zwangsgewalt gesetzt wurde.

#### **4.) Ergebnis:**

Da gegenständlicher Tauschvertrag vom 29.12.2015 von der Bf als Träger von Privatrechten in Umsetzung der Ziele nach § 33 TROG *freiwillig* abgeschlossen wurde, handelt es sich nicht um eine "behördliche" Maßnahme im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987. Eine solche läge nur in Ausübung hoheitlicher Befehls- und Zwangsgewalt vor, weshalb der Erwerbsvorgang nicht unmittelbare Folge hoheitlichen Handelns bzw. einer behördlichen Verfügung oder Zwangsmaßnahme war.

Die begehrte Steuerbefreiung war daher zu Recht zu versagen.

Der angefochtene Bescheid blieb im Übrigen der Höhe nach, hinsichtlich der im Wege der zulässigen Schätzung ermittelten Bemessungsgrundlage, unbestritten.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

#### **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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur strittigen Frage der Auslegung des Begriffes "behördliche Maßnahme" liegt oben dargelegte, einhellige, langjährige und nach Ansicht des BFG nach wie vor anzuwendende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, insofern keine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" zu behandeln ist. Eine Revision ist damit nicht zulässig.

Innsbruck, am 19. Februar 2018