

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 03.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.02.2015, ErfNr*** betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt für

- den Erwerb von A mit 3,5% der Gegenleistung iHv 16795,82, somit iHv € 587,85.
- den Erwerb von B mit 3,5% der Gegenleistung iHv 16795,82, somit iHv € 587,85.
- den Erwerb von C mit 3,5% der Gegenleistung iHv 6.700,22, somit iHv € 234,51.
- den Erwerb von D mit 3,5% der Gegenleistung iHv 6.700,22, somit iHv € 234,51.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Rechtsvorgänge/Abgabenerklärungen

Am 10. Oktober 2014 schlossen die GEMEINDE (kurz Gemeinde), Herr C, Frau D, Herr E, Herr F, Frau G, Frau BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.), Herr H, Herr A und Herr B (die beiden letztgenannten als Erben nach Herrn I) eine als "Parzellierungsurkunde" bezeichnete Vereinbarung ab.

Für die durch diese Parzellierungsurkunde verwirklichten Erwerbsvorgänge wurden am 27. Oktober 2014 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) über FINANZONLINE von Herrn Notar NOTAR zu den ErfNr***** Abgabenerklärungen mit nachstehendem Inhalt angezeigt:

[...]

Ebenfalls am 27. Oktober 2014 übersandte der Notar eine Kopie der Parzellierungsurkunde ans Finanzamt und ersucht um Bearbeitung der gesamten Urkunde durch ein Team. Zur Steuerbemessung werde gemäß Punkt Achtzehntens der Parzellierungsurkunde der Quadratmeterprise für Bauland in der Katastralgemeinde **dorf mit € 40,00 bewertet.

2. Ermittlungen des Finanzamtes

Über telefonische Aufforderung des Finanzamtes erstatten die Vertragsparteien mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2014 noch folgende Ergänzungsaangaben:

"Bezugnehmend auf die gemachten Anfragen wird mitgeteilt, dass die Steuerbefreiung gegenständlicher Parzellierungsurkunde im Sinne des § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG geltend gemacht wird."

Gemäß § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG gilt, dass“ bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften von einer Besteuerung ausgenommen ist“.

Das öffentliche Interesse und die behördliche Maßnahme hinsichtlich der gegenständlichen Parzellierungsurkunde ist dabei ausreichend dokumentiert und aus nachstehenden Punkten nachgewiesen:

- a) *Die Parzellierung ging nicht von den nunmehrigen Parzellierungswerbem, sondern ausschließlich von der GEMEINDE aus;*
- b) *Die gegenständlichen Grundstückserwerbe erfolgten ausschließlich zum Zwecke der besseren Gestaltung des Baulandes, wurden von der GEMEINDE vorgegeben und ist der Erwerb somit Folge der behördlichen Maßnahmen.*
- c) *Seitens der GEMEINDE liegt ein Gemeinderatsbeschluss zur besseren Gestaltung von Bauland vor.*
- d) *Ein Teil der vom Plan erfassten Grundstücke ist mit einem Baulandverbot belegt, das erst nach Durchführung des Teilungsplanes aufgehoben wird;*
- e) *Die Gestaltung des neu erschlossenen Gebiets liegt auch im öffentlichen Interesse der GEMEINDE durch die Verbesserung der Infrastruktur und Erschließung neuer Einnahmen der Gemeinde*
- f) *Die Parzellierung stellt einen wichtigen Schritt zur Verbesserung des Raumordnungskonzeptes der GEMEINDE dar,*

Der in § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG entspricht inhaltlich dem § 30 Abs. 2 Zif 4 EStG“ wonach Einkünfte von der Besteuerung aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBI Nr 103/1951, sowie im Rahmen

behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften ausgenommen sind. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Urnstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes. . . .“.

Es ist daher auch bei der Anwendung des § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG auf die in den Einkommenssteuerrichtlinien sowie die Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2012 Bedacht zu nehmen. Dort ist ausdrücklich festgehalten, dass nicht in allen Bundesländern entsprechende Vorschriften vorhanden sind, jedoch in der Praxis die Notwendigkeit besteht, sinnvoll bebaubare Bauplätze im Wege Tausch- und Ringtauschvereinbarungen zu schaffen und soll die im § 30 Abs. 2 Zif. 4 enthaltene Befreiung - welche inhaltlich aus dem § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG übernommen wurde - bei Fehlen entsprechender Vorschriften auch auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass das öffentliche Interesse bzw. die behördliche Maßnahme anderweitig dokumentierbar ist; dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein.

Dieses Erfordernis ist nach Meinung der GEMEINDE und der Parzellierungswerber ausreichend erfüllt, insbesondere auch deswegen, weil das Parzellierungsübereinkommen im Wege einer Ringtauschvereinbarung errichtet wurde. Auch wenn eine entsprechende landesgesetzliche Vorschrift zur Baulandmobilisierung in Niederösterreich nicht besteht, kann entsprechend dem Abgabenänderungsgesetz 2012 die Befreiung bei Fehlen entsprechender Vorschriften auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden. Dies hat auch für die Grunderwerbsteuer zu gelten, da § 30 Abs. 2 Zif. 4 EStG inhaltlich dem § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG entspricht.

Ausdrücklich wird festgehalten, dass eine derartige Befreiung der ImmoESt und der GrESt auch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft bei Einkünften aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens aufgrund gesetzlicher Vorgabe möglich ist. Festgehalten wird weiters, dass im Sinne der in der Parzellierungsurkunde vereinbarten Ringtauschvereinbarung keine Aufzahlungen welcher Art auch immer geleistet wurden.

Da bei der vorliegenden Parzellierungsurkunde somit alle Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 gegeben sind, wird gestellt der

A n t r a g,

keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

Lediglich zur Vervollständigung der angefragten Ergänzungsaufgaben wird weiters ausgeführt:

- 1. Da von Anfang an vereinbart war, dass Herr F und Frau G keinerlei Kosten anfallen, wurde dies nur ordnungsgemäß im Vertrag festgehalten und war zwischen den Vertragsparteien von Anfang an vereinbart, dass sämtliche anfallenden Kosten, Gebühren*

und Abgaben alleine von den anderen Parzellierungswerbern entsprechend anteilmäßig nach dem Parzellierungsanteil (= Anteil an eingebrachter Fläche eines Eigentümers an der Gesamtfläche) getragen werden, wobei jedoch bei dieser Berechnung die von Herrn F und Frau G eingebrachte Fläche nicht berücksichtigt wird und die von den übrigen Parzellierungswerbern eingebrachte Fläche 100 % des Verteilungsschlüssels darstellt.

Unter Miteinschließung der von F und Frau G eingebrachten Fläche von 98 m² würde sich bei dem vereinbarten Verteilungsschlüssel ein anteiliger Betrag von 0,62 % ergeben. Die Kosten des Teilungsplans von Dipl. Ing. I.Z. belaufen sich auf brutto insgesamt € 13.366,--, sohin anteilmäßig € 84,69 sowie die Vertragserrichtungskosten insgesamt auf brutto € 8.500,--, sohin anteilmäßig auf € 52,70.

2. Der Verkehrswert der neu geschaffenen Bauplätze beläuft sich nach Angaben der Vertragsparteien auf einen Betrag von € 40--/Quadratmeter. Die Parzellierungswerber haben entsprechend der getroffenen Vereinbarung die Möglichkeit nach erfolgter Umwidmung in „BAULAND“ die neugeschaffenen Bauflächen innerhalb von drei Jahren zu bebauen, das heißt mit dem Bau eines konsensmäßigen Hauptgebäudes zu beginnen beziehungsweise diese Verpflichtung an Erwerber dieser Grundstücke weiter zu übertragen und somit wurde ihnen die Möglichkeit eingeräumt den Bauplatz frei zu veräußern. Sollte ein Verkauf jedoch nicht möglich sein, so kann die Gemeinde nach Ablauf dieser Frist den Bauplatz um den zwischen den Parteien vereinbarten Kaufpreis von € 62,-- /Quadratmeter entweder selbst kaufen oder sind die Parzellierungswerber verpflichtet die neu geschaffenen Bauplätze an von der GEMEINDE namhaft gemachte Käufer um einen Preis von € 62,--/Quadratmeter zu veräußern. Nach Angaben der Parzellierungswerber ist der derzeitige gemeine Wert jedoch € 40,--/Quadratmeter, wobei jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass im Falle eines Verkaufs ein höherer Preis erzielt wird und wurde beim vereinbarten Vorkaufspreis der GEMEINDE die zu erwartende Wertsteigerung in den nächsten Jahren entsprechend berücksichtigt.

3. Weiters wird im Anhang das Erbteilungsübereinkommen im Verlassenschaftsverfahren nach Herrn I, ..., übermittelt, in welchem die Erben, Herr A und Herr B, in Kenntnis des bereits bestehenden und vom Vermessungsamt bescheinigten Teilungsplan bereits im Verlassenschaftsverfahren die Aufteilung der neugeschaffenen Bauplätze vorgenommen haben. "

3. Grunderwerbsteuerbescheid

Am 5. Februar 2015 erließ das Finanzamt (ua.) an die Bf. einen Grunderwerbsteuerbescheid, wobei die Festsetzung von der Gegenleistung (gemeiner Wert der hingebenen Grundstücke) festgesetzt wurde. Zur Begründung führte das Finanzamt auszugsweise Folgendes aus:

"Die Parzellierung ist rechtlich als Grundstückstausch zu qualifizieren und die Grunderwerbsteuer vom Wert der hingebenen Grundstücksflächen zu berechnen.

Diese beträgt € ... für eine Fläche der hingegebenen Teilgrundstücke ... von ... m² x VW € 40,--/m².

Die beantragte Befreiung gem. § 3 (1) 5 GrEStG kann nicht gewahrt werden, da das Eigentumsrecht an den Grundstücken nicht durch ein behördliches Verfahren sondern aufgrund eines freiwillig abgeschlossenen Vertrages erworben wird."

4. Beschwerde

In den dagegen eingebrochenen Beschwerde wurde Folgendes eingewandt:

„Gemäß § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG gilt, dass“ bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften von einer Besteuerung ausgenommen ist“.

Das öffentliche Interesse und die behördliche Maßnahme hinsichtlich der gegenständlichen Parzellierungsurkunde ist dabei ausreichend dokumentiert und aus nachstehenden Punkten nachgewiesen:

- a) Die Parzellierung ging nicht von den nunmehrigen Parzellierungswerbern, sondern ausschließlich von der GEMEINDE aus;
- b) Die gegenständlichen Grundstückserwerbe erfolgten ausschließlich zum Zwecke der besseren Gestaltung des Baulandes, wurden von der GEMEINDE vorgegeben und ist der Erwerb somit Folge der behördlichen Maßnahmen.
- c) Seitens der GEMEINDE liegt ein Gemeinderatsbeschluss zur besseren Gestaltung von Bauland vor.
- d) Ein Teil der vom Plan erfassten Grundstücke ist mit einem Baulandverbot belegt, das erst nach Durchführung des Teilungsplanes aufgehoben wird;
- e) Die Gestaltung des neu erschlossenen Gebiets liegt auch im öffentlichen Interesse der GEMEINDE durch die Verbesserung der Infrastruktur und Erschließung neuer Einnahmen der Gemeinde
- f) Die Parzellierung stellt einen wichtigen Schritt zur Verbesserung des Raumordnungskonzeptes der GEMEINDE dar,
- g) Die Gestaltung des neu erschlossenen Gebiets liegt auch im öffentlichen Interesse der GEMEINDE durch die Verbesserung der Infrastruktur und Erschließung neuer Einnahmen und Gemeindeabgaben und der damit verbundenen Schaffung und Sicherung von Arbeitsplätzen;
- h) Im Zuge der Ringtauschvereinbarungen zur Schaffung von Bauland wurden mit gegenständlicher Parzellierungsurkunde keine Ausgleichszahlungen welcher Art auch immer geleistet, sondern wurden die entsprechenden Tauschverträge ausschließlich zur

optimalen Gestaltung des Baulandes auf Grundlage eines Vorschlags der GEMEINDE (Parzellierungsplan) vorgenommen.

i) Die GEMEINDE hat ein positives Bevölkerungswachstum zu verzeichnen. Die GEMEINDE beobachtet die Nachfrage nach Grundstücken und die Nachfrage nach Wohnungen, doch sind nicht genügend Baulandreserven vorhanden.

Um auch in Zukunft ein positives Bevölkerungswachstum zu verzeichnen, hat die GEMEINDE durch gegenständliche Parzellierungsurkunde neue Baulandflächen geschaffen und soll durch die gegenständliche Parzellierung eine Siedlungserweiterung erfolgen.

j) Die entsprechende Baulandmobilisierung wird durch Verhängen eines Bauzwanges verwirklicht. (§ 16a NO Raumordnungsgesetz).

Der in § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG entspricht inhaltlich dem § 30 Abs. 2 Zif 4 EStG“ wonach Einkünfte von der Besteuerung aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften ausgenommen sind. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes. ...“

Es ist daher auch bei der Anwendung des § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG auf die in den Einkommenssteuerrichtlinien sowie die Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2012 Bedacht zu nehmen. Dort ist ausdrücklich festgehalten, dass nicht in allen Bundesländern entsprechende Vorschriften vorhanden sind, jedoch in der Praxis die Notwendigkeit besteht, sinnvoll bebaubare Bauplätze im Wege Tausch- und Ringtauschvereinbarungen zu schaffen und soll die im § 30 Abs. 2 Zif. 4 enthaltene Befreiung - welche inhaltlich aus dem § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG übernommen wurde - bei Fehlen entsprechender Vorschriften auch auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass das öffentliche Interesse bzw. die behördliche Maßnahme anderweitig dokumentierbar ist; dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein.

Dieses Erfordernis ist nach Meinung der GEMEINDE und der Parzellierungswerber ausreichend erfüllt, insbesondere auch deswegen, weil das Parzellierungsübereinkommen im Wege einer Ringtauschvereinbarung errichtet wurde. Auch wenn eine entsprechende landesgesetzliche Vorschrift zur Baulandmobilisierung in Niederösterreich nicht besteht, kann entsprechend dem Abgabenänderungsgesetz 2012 die Befreiung bei Fehlen entsprechender Vorschriften auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden. Dies hat auch für die Grunderwerbsteuer zu gelten, da § 30 Abs. 2 Zif. 4 EStG inhaltlich dem § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG entspricht.

Ausdrücklich wird festgehalten, dass eine derartige Befreiung der ImmoESt und somit auch der Grunderwerbsteuer auch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft bei Einkünften

aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens aufgrund gesetzlicher Vorgabe möglich ist. Festgehalten wird weiters, dass im Sinne der in der Parzellierungsurkunde vereinbarten Ringtauschvereinbarung keine Aufzahlungen welcher Art auch immer geleistet wurden. Da bei der vorliegenden Parzellierungsurkunde somit alle Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 gegeben sind, wird gestellt der

Antrag,

die vorgenannten Bescheide dahingehend abzuändern, dass der Berechnung der Grunderwerbsteuer die Steuerbefreiung im Sinne des § 3 Absatz 1 Zif. 5 GrEStG zu Grunde gelegt wird und den Parzellierungswerbern daher keine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wird.“

5. Beschwerdevorentscheidung

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"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 des Grundstückes muss die unmittelbare Folge der behördlichen Maßnahme der Baubehörde sein. Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung hat es nur darauf anzukommen, ob das Eigentumsrecht an einem Grundstück auf Grund von behördlichen Maßnahmen unmittelbar als Rechtswirkung derselben erworben wird, also durch das behördliche Verfahren bewirkt wird.

Veranlasst der Grundeigentümer selbst den Übergang des Grundstückes durch Abschluss einer Vereinbarung, ist die Steuerbefreiung zu verneinen (VwGH 28.1.1993, 92/16/0120, 0121, 0122).

Im berufungsgegenständlichen Fall liegt eine freiwillig abgeschlossene Parzellierungsurkunde vor, sodass mangels behördlicher Maßnahme die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nicht zur Anwendung kommen kann."

6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wurde nochmals darauf verwiesen, dass § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG dem § 30 Abs. 2 Zif. 4 EStG entspräche. Das BMF führt in der Rz 6552 ESTR 2000 selbst aus, dass ... " bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland

auch dann zur Befreiung kommt, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt, das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung allerdings anderweitig dokumentiert ist (Tausch- und Ringtauschvereinbarungen), insbesondere durch entsprechende Gemeinderatsbeschlüsse“. Das öffentliche Interesse der GEMEINDE sei dabei jedenfalls aktenkundig nachgewiesen.

Voraussetzung für die gegenständliche Parzellierungsurkunde sei ein Teilungsplan eines Ingenieurkonsulenten für Vermessungswesen, in welchem der Grenzverlauf und die Abstandflächen nach den Baugesetzen durch einen Tausch von Grundflächen festgelegt und geändert werden und sei dabei die Änderung des Flächenwidmungsplanes erforderlich.

Die GEMEINDE habe dabei als Raumplanungsbehörde die neue Sachlage in ihrer Raumplanung zu berücksichtigen: Flächenwidmungspläne hätte die öffentlichen Interessen an ausreichendem Bauland mit einer entsprechenden Erschließung (Verkehr, Kanal, Wasser etc.) und an Freiland (Grünland, Wald etc) zu sichern.

Flächenwidmungspläne würden von der Gemeinde als Verordnungen im Rahmen der Hoheitsverwaltung erlassen und seien somit jedenfalls als eine „behördliche Maßnahme im Sinne des „ 30 Abs. 2 Z 4 EStG und ebenso des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG zu qualifizieren.

Dass die nachfolgende Parzellierungsurkunde zur grundbürgerlichen Durchführung sodann im Einvernehmen sämtlicher Liegenschaftseigentümer und der GEMEINDE abgeschlossen wurde, ändere nichts an der Tatsache, dass der Parzellierungsurkunde zugrundeliegende Teilungsplan das Ergebnis einer behördlichen Maßnahme durch mittels Verordnung der GEMEINDE vorgenommener Änderung des Flächenwidmungsplanes sei.

Die Befreiung von der ImmoESt nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG und ebenso die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Abs. 1 Z 5 ziele darauf ab, eine bessere Gestaltung von Bauland nicht durch Steuerbelastungen zu erschweren oder zu verhindern.

Flächenwidmungspläne würden von den Gemeinden als Verordnungen im Rahmen der Hoheitsverwaltung erlassen und sei eine Änderung des Flächenwidmungsplanes somit jedenfalls als behördliche Maßnahme im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG und ebenso des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG zu qualifizieren. Selbst wenn eine Änderung des Flächenwidmungsplanes nicht erforderlich sein sollte, weil auch der neue Grenzverlauf den gesetzlich vorgesehenen Raumordnungszielen entspricht, bestätige der Flächenwidmungsplan als behördlicher Planungs- und Hoheitsakt (Verordnung), dass die durch einen Tausch oder Ringtausch neu geschaffenen Eigentumsverhältnisse samt neuem Grenzverlauf den Raumordnungszielen entsprechen. Da Flächenwidmungspläne auf eine bessere Gestaltung von Bauland in Abstimmung mit anderen öffentlichen Interessen zielen, liege somit auch in solchen Fällen eine behördliche Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland in Form der hoheitlichen Planungsmaßnahme „Flächenwidmungsplan“ vor.

Im Falle eines Konflikts einer Parzellierungsurkunde bzw. einer Tausch- oder Ringtauschvereinbarung mit den gesetzlich vorgegebenen Planungszielen habe der

Raumplanungsausschuss auf negative Folgen für die Bebaubarkeit hinzuweisen und so die Grundeigentümer und deren Interessen angemessen in die hoheitliche Raumplanung durch Verordnungen (Flächenwidmungsplan und Bebauungspläne) einzubinden. Das behördliche Verfahren zur besseren Gestaltung von Bauland umfasste also nicht nur den hoheitlichen Planungsakt in Form von Verordnungen, sondern auch das vorgelagerte Verfahren der Sachverhaltsermittlung und Interessenabwägung. Eine Abweichung von den behördlichen Maßnahmen durch unterschiedliche Vereinbarung in der Parzellierungsurkunde durch die Parteien sei somit jedenfalls ausgeschlossen.

Eine unterschiedliche Reichweite der Befreiungen von der ImmoESt und GrESt wäre teleologisch inkonsistent und jedenfalls sachwidrig.

Aufgrund der dargelegten Rechtsmeinung sei daher - auch im Einvernehmen sämtlicher Vertragsparteien geschlossene - Tausch- und Ringtauschvereinbarungen durch Parzellierungsurkunden zur besseren Gestaltung von Bauland im Einklang mit den Flächenwidmungsplänen der Gemeinden nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG von der Immobilienertragsteuer und gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit - Flächenwidmungspläne seien als Verordnungen behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland im Sinne der vorgenannten Gesetzesstellen.

7. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 8. Mai 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin wurde der Sachverhalt auszugsweise wie Folgt dargestellt bzw. gab das Finanzamt noch folgende ergänzende Stellungnahme ab:

„Sachverhalt:

Grundlage dieser Parzellierung ist die Vermessungsurkunde des Ingenieurkonsulenten für Vermessungswesen, vom 17.5.2013.

Im Zuge der Parzellierung werden die Teilstücke 1, 28, 44, 47, 51, 54, 58, 61, 64 und 68 auf Anordnung des Bürgermeisters der GEMEINDE unentgeltlich in das öffentliche Gut der GEMEINDE abgetreten.

Weiters werden die Teilstücke 16, 22 und 25 mit dem Trennstück 70 zum neuen Grundstück 813 vereinigt. Dieses Grundstück steht im Alleineigentum der GEMEINDE (Öffentliches Gut).

Auf Grund eines Parzellierungsvorvertrages wird die Baufläche Teilstück 2 von Herrn E unentgeltlich an die GEMEINDE abgetreten. Diese 787 m² werden mit dem Teilstück 9 im Ausmaß von 4 m² zum neuen Grundstück 826 vereinigt. Ob diesem Grundstück wird das Alleineigentum der GEMEINDE einverleibt.

Die GEMEINDE übergibt an Herrn E die Teilstücke 10, 11, 12, 13, 14 und 15. Diese Teilstücke werden mit den Herrn E gehörigen Teilstücken zu neuen Grundstücken vereinigt.

Herr F, die GEMEINDE und Frau G übergeben an Herrn A und Herrn B die Trennstücke 18, 28 und 29. Dieser Trennstücke werden mit dem Trennstück 36 zum neuen Grundstück 834 vereinigt. Weiters übergeben die GEMEINDE und Herr H an Herrn A und Herrn B die Trennstücke 19 und 30. Diese werden mit den Trennstücken 39 und 41 zum neuen Grundstück 835 vereinigt.

Die GEMEINDE und Frau BF übergeben an Herrn A und Herrn B die Trennstücke 23, 52 und 59. Dieser Trennstücke werden mit dem Trennstück 46 zum neuen Grundstück 845 vereinigt. Herrn A und Herr B übergeben an Herrn H das Trennstücke 43. Diese wird mit dem Trennstück 31 zum neuen Grundstück 836 vereinigt.

Die GEMEINDE, Frau BF, Herr A und Herr B übergeben an Herrn H die Trennstücke 20, 40, 42 und 56. Diese Trennstücke werden mit dem Trennstück 32 zum neuen Grundstück 837 vereinigt.

Herr A und Herr B übergeben an Herrn H das Trennstück 45 zwecks Vereinigung mit dem Trennstück 34 zum neuen Grundstück 828.

Herr A und Herr B übergeben an Frau BF das Trennstück 37 zwecks Vereinigung mit dem Trennstück 48 zum neuen Grundstück 838.

Die GEMEINDE, Herr A und Herr B übergeben an Frau BF die Trennstücke 21, 38 und 55 zwecks Vereinigung mit den Trennstücken 49 und 57 zum neuen Grundstück 839.

Die GEMEINDE, Herr C und Frau D übergeben an Frau BF die Trennstücke 24 und 67 zwecks Vereinigung mit den Trennstücken 53 und 60 zum neuen Grundstück 844.

Die GEMEINDE, Herr A und Herr B übergeben an Herrn F und Frau G die Trennstücke 17, 69 und 35 zwecks Vereinigung mit dem Trennstück 27 zum neuen Grundstück 742/2.

Frau BF übergibt an Herrn C und Frau D das Trennstück 50 zwecks Vereinigung mit dem Trennstück 62 zum neuen Grundstück 840.

Die so neu gebildeten Grundstücke werden wie folgt ins Eigentum übernommen:

Grdst 739 von Hr. E, GrdSt 826 von der GEMEINDE, Grdst 827 von Herrn E, Grdst 828 von Herrn H, Grdst 829 von Herrn E, Grdst 830 von Herrn E, Grdst 831 von Herrn E, Grdst 832 von Herrn E, Grdst 833 von Herrn H, Grdst 834 und 835 von Herrn B, Grdst 836 und 837 von Herrn H, Grdst 838 und 839 von Frau BF, Grdst 840,841,842 und 843 von Frau D und Herrn C, Grdst 844 von Frau BF und Grdst 845 von Hr. A.

Für das der Gemeinde X in der Parzellierungsurkunde eingeräumte Vorkaufsrecht wird der Vorkaufspreis mit € 62/m² vereinbart.

Zum Zwecke der Steuer- und Gebührenbemessung bewerten die Vertragsparteien in der Parzellierungsurkunde den Quadratmeter Bauland mit € 40,--.

Die einzelnen Trennstücke stammen vor der Teilung aus den Liegenschaften

....

Stellungnahme

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. Diese Befreiungsbestimmung ist nur auf einen als unmittelbare Folge einer behördlichen

Verfügung eintretenden Liegenschaftserwerb anwendbar, wobei derjenige, den die Maßnahme trifft, keine Möglichkeit hat, dieser auszuweichen. Der Gesetzestext stellt unmissverständlich klar, dass diese Begünstigung an das Vorliegen einer behördlichen Maßnahme, das heißt an einen in der äußeren Welt in Erscheinung tretenden Vorgang, gebunden ist.

Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG hat es nur darauf anzukommen, ob das Eigentumsrecht an einem Grundstück auf Grund von behördlichen Maßnahmen unmittelbar als Rechtswirkung derselben erworben wird, also durch das behördliche Verfahren bewirkt wird.

Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht (VwGH 13.3.1980, 1786/77; 27.11.2008, 2007/16/0139).

Behördliche Maßnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG sind solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt werden (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0006; 27.11.2008, 2007/16/0139).

Das Wesen einer 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 keine Maßnahme iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG (VwGH 6.5.1971, 1034/70; 1.9.1999, 98/16/0232, 0233, 0234).

Bei der gegenständlichen Parzellierungsurkunde handelt es sich um einen privatrechtlichen Vertrag, der nicht als unmittelbare Folge einer behördlichen Maßnahme zu Stande gekommen ist. Eine freiwillig geschlossene Vereinbarung ist keine Maßnahme 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 gesetzt wurde, sondern sind „behördliche“ Maßnahmen nur solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurden (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0006).

Auch wenn – wie in der Beschwerde ausgeführt – die Parzellierung von der GEMEINDE ausging, liegt dennoch eine freiwillig geschlossene Vereinbarung und keine behördliche Maßnahme vor. Die in der Beschwerde vertretene Rechtsansicht, dass Flächenwidmungspläne die öffentlichen Interessen an ausreichendem Bauland zu sichern haben und dass die Flächenwidmungspläne als Verordnungen erlassen werden, stellen keine behördliche Maßnahme iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG dar. Zum Erwerb der Liegenschaften wurde kein Bescheid erlassen und keine hoheitsrechtliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt. Das Parzellierungsübereinkommen ist ein freiwillig abgeschlossenes Rechtsgeschäft."

8. Ermittlungen des BFG

8.1. Akteneinsicht und Abfragen bei FINANZONLINE und im Grundbuch

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile, durch Abfragen bei FINANZONLINE zu den ErfNr***** und durch Abfragen im Grundbuch zu den in der Parzellierungsurkunde genannten Einlagezahlen (samt Einsicht in die Urkundensammlung).

8.2. Vorhalteverfahren

Am 26. Jänner 2017 richtete das BFG folgendes Ersuchen an die Gemeinde:

„In der Parzellierungsurkunde vom 10. Oktober 2014 wird unter Punkt Viertens auf einen Parzellierungsvorvertrag vom Februar 2013 verwiesen. Da dieser Vorvertrag nicht aktenkundig ist, wird um Übermittlung einer Kopie gebeten.

Weiters wird in Punkt Drittens darauf verwiesen, dass der Bürgermeister als Baubehörde I. Instanz unentgeltliche Abtretungen gemäß § 12 der NÖ Bauordnung aufgetragen hat. Dazu wird um Vorlage einer Kopie des entsprechenden Bescheides gebeten.

Wann erfolgte die Umwidmung der gegenständlichen Flächen? Dazu wird um Übermittlung von Kopien der entsprechenden Verordnung sowie der diese Angelegenheit betreffenden Gemeinderatsbeschlüsse ersucht.“

Zur Beantwortung übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter am 22. Februar 2017 folgende Unterlagen ans BFG:

- Vertrag zwischen Gemeinde und E vom 16.7.2010
- Vertrag zwischen Gemeinde und BF vom 7.7.2010
- Vertrag zwischen Gemeinde und H vom 7.7.2010
- Vertrag zwischen Gemeinde und D und C vom 24.6.2010
- Niederschrift über die Sitzung des Gemeinderates vom 20.3.2013
- 5 Bescheide betreffend Grundabtretung an das öffentliche Gut vom 10.9.2013 (adressiert an E bzw. BF, H, D und C sowie I).

Der angeforderte Vorvertrag vom Februar 2013 wurde dem BFG nicht übersandt.

8.3. Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung

Mit Vorhalt vom 8. Mai 2017 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für die zuständige Richterin darstellt und aus welchen Erwägungen beabsichtigt wird, die Grunderwerbsteuerfestsetzung abzuändern. Für die Einbringung einer allfälligen Stellungnahme wurde eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eingeräumt.

Zu diesem Vorhalt wurde bis dato keine Stellungnahme eingebbracht.

II. Sachverhalt

Bei der rechtlichen Beurteilung wird von jenem Sachverhalt ausgegangen, wie er im oben zitierten Vorlagebericht des Finanzamtes dargestellt wurde. Ergänzend werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Die gegenständliche Parzellierungsurkunde vom 10. Oktober 2014 ist das Ergebnis einer mehrjährigen Planung, wobei die Initiative zur Parzellierung von der GEMEINDE (kurz Gemeinde) ausging. Bereits im Sommer 2010 lagen Pläne für die künftige Parzellierung vor und schloss die Gemeinde mit den übrigen Eigentümern der von der Parzellierung betroffenen Grundstücke (E, H, BF, C und D, F, G, BF, H und I) jeweils einen Vertrag „auf der Grundlage des NÖ Raumordnungsgesetz 1976 § 1, Abs. 2, Ziffer 3, Lit. h in Zusammenhang mit dem § 16 a NÖ ROG zur Sicherung der Verfügbarkeit von Bauland“ ab.

Diese Verträge, die in der Sitzung vom 11. Juli 2011 vom Gemeinderat genehmigt wurden, haben jeweils auszugsweise folgenden Inhalt:

„II. Vertragsgegenstand

*Gegenstand dieses Vertrages ist Grundstück Nr. ... KG **dorf, für das gemäß dem rechtskräftigen örtlichen Raumordnungsprogramm der GEMEINDE die Widmung als Bauland Wohngebiet-Aufschließungszone vorgesehen ist. Eine Plandarstellung dieses Entwurfes ist dem Vertrag angeschlossen. Die Gemeinde verpflichtet sich, die Eigentümer von etwaigen Änderungen der Planung sofort zu informieren und eine entsprechende Vertragsanpassung vorzunehmen.*

III. Ziel

Ziel der im Punkt II angeführten Widmungsänderung ist die kurzfristige Bereitstellung von Baugrundstücken im Sinne der Widmungsart Bauland Wohngebiet, vorrangig für die ortsansässige Bevölkerung und zur Schaffung von Hauptwohnsitzen.

IV. Teilungsgebot und Bebauungsfrist

- 1. Die Eigentümer verpflichten sich, unmittelbar nach Rechtskraft der Baulandwidmung bzw. Freigabe der Aufschließungszone aus dem im Bauland gelegenen Teil der Grundstücke entweder separate Baugrundstücke zu schaffen oder diese Fläche als einzelne Bauflächen in Form von Wohnungseigentumsanteilen zur Verfügung zu stellen.*
- 2. Die neugeschaffenen Bauplätze sind innerhalb von 3 Jahren nach Rechtskraft der Baulandwidmung bzw. Freigabe der Aufschließungszone einer baulichen Nutzung im Sinne der festgelegten Widmung zuzuführen, d.h. es ist mit dem Bau eines konsensmäßigen Hauptgebäudes zu beginnen. Den Käufern der Bauplätze ist diese Bauverpflichtung in verbindlicher Form durch Aufnahme in den Kaufvertrag zu übertragen.*

V. Verbüchertes Vorkaufsrecht der Gemeinde

- 1. Die Eigentümer räumen der Gemeinde für die gemäß Punkt IV zu schaffenden Grundstücke ein Vorkaufsrecht im Sinne des § 1072 ABGB ein.*
- 2. Die Eigentümer erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass das Vorkaufsrecht für die Gemeinde gemäß Abs. 1 im Grundbuch eingetragen werden kann.*
- 3. Das Vorkaufsrecht ist als wesentlicher Bestandteil in Kaufverträge aufzunehmen, sodass auch im Falle der Weiterveräußerung eines neugeschaffenen Bauplatzes die jeweiligen Käufer zur Einräumung des Vorkaufsrechtes im Grundbuch verpflichtet sind. Von jeder beabsichtigten Veräußerung unverbauter Bauplätze ist die Gemeinde zu informieren. Eine Ausfertigung der Kaufverträge ist vor Unterzeichnung durch die Käufer der Gemeinde zum Zweck der Überprüfung der Einhaltung der Bestimmungen dieses Vertrages vorzulegen.*
- 4. Die Gemeinde verpflichtet sich ihrerseits, bei Beginn der Bautätigkeit (zur Errichtung eines konsensmäßigen Hauptgebäudes) eine Urkunde auszustellen, mit der das Vorkaufsrecht im Grundbuch gelöscht werden kann.*
- 5. Die Gemeinde hat nach schriftlicher Vorlage eines Kaufangebotes das Vorkaufsrecht innerhalb einer Frist von 3 Monaten entweder selbst auszuüben, durch einen von der Gemeinde namhaft zu machenden Dritten ausüben zu lassen oder eine Löschungsurkunde auszustellen, sofern das Vorkaufsrecht grundbücherlich einverleibt wurde.*

VI. Kaufoption

Die Eigentümer verpflichten sich für sich und für allfällige Folgeeigentümer unmittelbar nach Ablauf der 3jährigen Bebauungsfrist gemäß Punkt IV die noch unbebauten Bauplätze bzw. Grundstücke der Gemeinde bzw. einem von ihr namhaft gemachten Dritten um den Preis von € 50,--/m² zuzüglich Wertsicherung auf Basis des Verbraucherpreisindex 2005 der Statistik Austria zu veräußern.

VII. Rechtsnachfolger

Die Eigentümer sorgen bei sonstiger Konventionalstrafe dafür, dass der Inhalt dieses Vertrages verbindlich auch auf etwaige Rechtsnachfolger der maßgeblichen Grundstücke übertragen wird.

...

IX. Beginn und Ende der Rechtswirksamkeit

Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist bis zur Rechtskraft der im Punkt II vorgesehenen Widmung aufgeschoben und endet – für jeden einzelnen Bauplatz - mit dem Beginn der Errichtung eines konsensmäßigen Hauptgebäudes.

...“

Mit Verordnung des Gemeinderates vom 20. März 2013 wurden die durch die Parzellierung neu geschaffenen Grundstücke des Teilungsentwurfes GZ*** vom 12. Februar 2013 gemäß § 75 Abs. 2 der NÖ Bauordnung 1996 zur Bebauung freigegeben. In der Verordnung wurde festgehalten, dass die Voraussetzung für die Freigabe dieser Aufschließungszone, nämlich

„Vorliegen eines gemeinsamen Parzellierungskonzeptes, das die Genehmigung aller Grundeigentümer und der Gemeinde hat.“

erfüllt ist.

Am 17. Mai 2013 wurde die Vermessungsurkunde GZ***, die Grundlage für die geeständliche Parzellierungsurkunde ist, erstellt.

Mit Bescheid vom 10. September 2013 sind E, BF, H, D und C sowie I jeweils vom Bürgermeister als Baubehörde I. Instanz gemäß § 12 der NÖ Bauordnung zur unentgeltlichen Abtretung von bestimmten Teilflächen verpflichtet worden. Auslösend für diese Verpflichtung war die jeweils am 2. September 2013 gemäß § 10 der NÖ Bauordnung 1996 angezeigte Abteilung von Grundstücken laut dem Teilungsplan.

Am Datum2014 ist I verstorben und wurde dessen Nachlass zu je einem Drittel der erbl. Witwe und den beiden Söhnen A und B eingeantwortet. Auf Grund eines am 12. Mai 2014 abgeschlossenen Erbteilungsübereinkommens wurden A und B je zur Hälfte außerbücherliche Eigentümer der erbl. Liegenschaft EZ** Katastralgemeinde 11129 **dorf.

Entsprechend der Bescheide der Baubehörde vom 10. September 2013 wurden folgende Trennstücke, die zuvor im Eigentum der nachstehend angeführten Personen gestanden sind, in der Parzellierungsurkunde an die GEMEINDE als Verwalterin des öffentlichen Gutes übertragen:

[...]

Mit Bescheid des Vermessungsamtes vom 19. August 2013 wurde der Plan bescheinigt und die im Plan verwendeten neuen Grundstücksnummern gemäß § 39 Abs. 4 Z 1 VermG endgültig festgesetzt.

Mit Bestätigung vom 11. Oktober 2013 bestätigte die GEMEINDE den Eingang der Teilungsplananzeige gemäß § 10 Abs 2 in Verbindung mit Abs 5 der Niederösterreichischen Bauordnung 1996 per 03. Oktober 2013 und dass die angezeigte Änderung nicht untersagt wird, da die Übereinstimmung mit dem rechtskräftigen Flächenwidmungsplan gegeben ist.

Neben den Grundabtretungen in Ausführung der Bestimmung des § 12 der NÖ Bauordnung wurden auf Grund vorvertraglicher Vereinbarungen vom Februar 2013 in der Parzellierungsurkunde vom 10. Oktober 2014 die Übertragung folgender Trennstücke vereinbart, um die Flächen besser bebauen zu können. Der Erwerb eines Bauflächenanteiles durch die Gemeinde dient der Gemeinde zur Finanzierung der notwendigen Infrastrukturmaßnahmen und der durch die Baulanderweiterung verursachten Gemeinkosten.

Veräußerer	Erwerber	Trenn-stück Nr	Ausmaß (m ²)	Wert lt. Bf. (€ 40/m ²)	ant. Preis lt. Vorkaufsrecht (€ 62/ m ²)
Gemeinde	E	10 11 12 13 14 15 110	8 12 15 19 23 33	4.400,00	6.820,00
E	Gemeinde	2	787	31.480,00	48.794,00
A und B (je1/2)	H	42, 43, 45, 40	429 21 448 19 917	36.680,00	56.854,00
A und B (je1/2)	BF	37 38	141 84 225	9.000,00	13.950,00
H	A u. B (je1/2)	29 30	151 313 464	18.560,00	28.768,00
BF	A u. B (je1/2)	52 59	16 355 371	14.840,00	23.002,00
BF	C u. D (je1/2)	50	148	5.920,00	9.176,00

F u.G (je1/2)	A u. B (je1/2)	26	98	3.920,00	6.076,00
C u. D (je1/2)	BF	67	286	11.440,00	4154
Gemeinde	H	20	41	1640,00	2542
Gemeinde	A u. B (je1/2)	18 19 23	73 67 33 173	6.920,00	10726
Gemeinde	BF	21 24	19 46 65	2.600,00	4.030,00
Gemeinde	F und G (je1/2)	17	6	240,00	372,00

Ein Teil der durch die Parzellierung neugeschaffenen Grundstücke wurde inzwischen bereits an Dritte weiterverkauft und erfolgte der Verkauf jeweils zu einem Quadratmeterpreis von € 62,00 (zb die (neue) EZ** KG **dorf am 19.6.2015; die (neue) EZ** KG **dorf am 27.11.2015; GStNr**** KG **dorf am 22.12.2015).

Die Parzellierungsfläche beträgt insgesamt 15.983 m² und stammen die einzelnen Trennstücke vor der Teilung aus den Liegenschaften, die im Alleingentum bzw. Hälteeigentum der oben genannten Personen standen. Nach der Durchführung der Parzellierung gehört eine Teilfläche von 2.620 m² zum öffentlichen Gut der Gemeinde und wurden aus der verbleibenden Fläche von 13.363 m² insgesamt 21 neue Grundstücke geschaffen, die als Bauplatz geeignet sind (die nicht über tragenen Trennflächen verblieben den jeweiligen bisherigen Eigentümern).

III. rechtliche Beurteilung

Rechtslage

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG), BGBI 1987/309 idF des Bundesgesetzes BGBI I 2014/36 (in Geltung von 1.6.2014 bis 31.12.2015), anzuwenden.

Nach § 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.

Nach § 3 Abs. 1 GrEStG sind von der Besteuerung ua. ausgenommen:

1. a) der Erwerb eines Grundstückes, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert 1.100 Euro nicht übersteigt oder
- b) der Erwerb eines Grundstückes gemäß § 13 des Liegenschaftsteilungsgesetzes, BGBl. Nr. 3/1930 in der geltenden Fassung, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert 2 000 Euro nicht übersteigt,

...

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

...

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

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Steuer gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Nach § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG ist die Steuer jedoch vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes.

Nach § 4 Abs. 2 Z 4 a GrEStG ist bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, 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 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzliche Leistung.

30 Abs. 2 EStG idF BGBl.I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise wie Folgt:

„(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

...

3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.

4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller

für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.“

Erwägungen

1. Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG/Sache des gegenständlichen Verfahrens

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs-, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (vgl. ua. vwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 04039).

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. Beim Liegenschaftstausch werden (insgesamt zwei) Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG 1987 verwirklicht (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111).

Kaufen etwa Eheleute gemeinsam ein Grundstück, so ist jeder der beiden Eheleute Steuerschuldner hinsichtlich des von ihm erworbenen Miteigentumsanteils. Wenn ein Grundstück in einem einheitlichen Vorgang von mehreren Miteigentümern veräußert oder von mehreren Personen zum Miteigentum erworben wird, liegen so viele Erwerbsvorgänge vor, als sich Vertragsparteien gegenüberstehen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0062).

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).

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks iSd § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht (vgl. Fellner, aaO Rz 81 unter Hinweis auf BFH 1.3.2000, II R 53/98, DStZ 2000, 651).

Es muss also ein Grundstückswechsel von einem Rechtsträger auf einen anderen erfolgen. Bei Identität des Rechtsträgers kommt ein Erwerbsvorgang nicht zustande. Die Übertragung eines Grundstücks aus dem Privateigentum einer Gebietskörperschaft in das

öffentliche Gut ist also kein Eigentumswechsel (vgl. Fellner, aaO Rz 81 unter Hinweis auf OGH 29.3.2004, 5 Ob 281/03i, NZ 2004, 380).

Es ist daher die im gegenständlichen Fall erfolgte Übertragung von Teilflächen vom öffentlichen Gut ins Privateigentum der Gemeinde (Trennstücke Nr. 9 und Nr. 69) nicht grunderwerbsteuerbar.

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).

Durch die gegenständliche Parzellierungsurkunde wurden Trennstücke zwischen mehreren Personen ausgetauscht und sind bei diesem „Ringtausch“ die einzelnen Beschwerdeführer einerseits als „Veräußerer“ als auch als „Erwerber“ an Erwerbsvorgängen mit unterschiedlichen Vertragspartnern beteiligt (siehe dazu auch die beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärungen).

Das Finanzamt erließ gegenüber den Vertragspartnern der Parzellierungsurkunde jeweils einen Bescheid und setzte die Grunderwerbsteuer ausdrücklich von der Gegenleistung fest, wobei dabei jeweils der Wert aller vom jeweiligen Bescheidempfänger hingebenen Grundstücke angesetzt wurde. Daraus wird abgeleitet, dass das Finanzamt die Bescheidempfänger jeweils für alle Erwerbsvorgänge in Anspruch nehmen wollte, bei denen der jeweilige Bescheidempfänger als Erwerber beteiligt ist (auch wenn im Betreff des Bescheides jeweils nur der Name eines Vertragspartners angeführt wurde).

Da bei einer formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge auf Grund der Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen sind, sind die angefochtenen Bescheide – unabhängig von der Frage der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung – insofern abzuändern, als für jeden grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang die Höhe der Abgabe und deren Bemessungsgrundlage gesondert anzuführen ist (vgl. dazu BFG 28.12.2015, RV/7102461/2012).

2. Anwendbarkeit von Befreiungsbestimmungen

2.1 Befreiung nach § 3 Abs. 2 GrEStG

Wie schon aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 GrEStG ersichtlich ist, bezieht sich die Begünstigung auf die Teilung eines einzigen Grundstückes (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133).

Die Begünstigung kommt nur für Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 und VwGH 18.6.2002, 2001/16/0409).

Wenn dagegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt werden, kann nicht von einer Teilung des Grundstückes der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden (vgl. VwGH 25.6.1964, Slg. 3108/F, verstärkter Senat und VwGH 10.1.1974, 1583/72). § 3 Abs. 2 GrEStG kann also auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden, und zwar auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen (VwGH 30.11.1977, 2388/77 und VwGH 11.4.1991, 90/16/0089-0092).

2.2 Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG

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 selbstständig nicht bebaubarer Liegenschaften baureife Bauplätze gestaltet werden und damit das von dieser Maßnahme umfasste Gebiet baulich nutzbar gemacht wird (VwGH 27. 11. 2008, 2007/16/0139).

Nach der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG ist nur jener Erwerb steuerfrei, der dem begünstigten Zweck ohne weitere Voraussetzung dient (vgl VwGH 6.6.1968, 1464/67). Der Erwerb eines Grundstückes muss die unmittelbare Folge der behördlichen Maßnahme der Baubehörde sein (vgl VwGH 22.2.1973, 448/72, VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139).

Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht (VwGH 27. 11. 2008, 2007/16/0139 mit weiteren Judikaturhinweisen).

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).

Veranlasst ein Grundeigentümer den Übergang eines Grundstückes durch freiwilligen Abschluss eines Kaufvertrages, ist das Vorliegen der Steuerbefreiung zu verneinen (UFS 8.2.2007, RV/0563-G/06, VwGH 25.4.1996, 95/16/0259; 1.9.1999, 98/16/0232). Eine freiwillig geschlossene Vereinbarung ist keine Maßnahme 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 im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nur solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurden (VwGH 29. 6. 2006, 2006/16/0006). Nach dieser Gesetzesstelle ist nur jener Erwerb steuerfrei, der dem begünstigten Zweck ohne weitere Voraussetzung dient (vgl. VwGH 6.6.1968, 1464/67). Der Erwerb eines Grundstückes muss die unmittelbare Folge der behördlichen Maßnahme sein (VwGH 22.2.1973, 448/72).

Bereits im vorgenannten Erkenntnis vom 22. 2. 1973, 448/72 (ergangen zu der sinngemäß gleich lautenden Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955) legte der Verwaltungsgerichtshof dar, dass die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG einen Grundstückserwerb als unmittelbare Folge einer behördlichen Maßnahme zur Voraussetzung habe. Fehle es an einer solchen Maßnahme, etwa, weil nach dem Baurecht des betreffenden Bundeslandes solche Maßnahmen nicht möglich seien oder weil der Grundstückserwerb durch Abschluss eines Kaufvertrages erfolge, sei eine Grunderwerbsteuerbefreiung ausgeschlossen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes führt eine Grundabtretung gemäß § 16 OÖ Bauordnung zu einer besseren Gestaltung von Bauland, weil die Grundabtretung der infrastrukturellen Versorgung des Baulandes zugute kommt und einer besseren Bebaubarkeit dient (vgl VwGH 27.11.2008, 2007/16/0139).

Bei der gegenständlichen Parzellierungsurkunde handelt es sich um einen privatrechtlichen Vertrag, an dem die Gemeinde einerseits als Trägerin von Privatrechten und anderseits als Verwalterin des öffentlichen Gutes beteiligt ist.

§ 12 der niederösterreichischen Bauordnung 1996 verpflichtet den Eigentümer Grundflächen, die zwischen den Straßenfluchlinien liegen und nicht mit einem Gebäudeteil bebaut sind, in das öffentliche Gut abzutreten, wenn

1. Die Änderung von Grundstücksgrenzen (§10) ausgenommen in Aufschließungszonen, oder die Herstellung von Einfriedungen (§ 15 Abs. 1 Z 17) angezeigt wird oder
2. eine Baubewilligung im Bauland erteilt wird.

Die Baubehörde hat dem Eigentümer mit Bescheid die Grundabtretung aufzutragen. Diese Bestimmung verpflichtet den jeweiligen Eigentümer zu der - mit Bescheid angeordneten - Grundabtretung.

Diese Bestimmung der Niederösterreichischen Bauordnung ist durchaus mit jener des § 16 der oberösterreichischen Bauordnung vergleichbar, weshalb die durch Bescheid der Baubehörde gemäß § 12 NÖ BauO angeordneten Abtretungen ins öffentliche Gut von der Grunderwerbsteuer befreit sind.

Vor Unterzeichnung der gegenständlichen Parzellierungsurkunde wurden von der Baubehörde derartige Bescheide erlassen und E, BF, H, D und C sowie I jeweils gemäß § 12 der NÖ Bauordnung zur unentgeltlichen Abtretung von bestimmten Teilflächen verpflichtet.

Die Erwerbe der Gemeinde als Verwalterin des öffentlichen Gutes sind daher nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Hingegen sind die übrigen Erwerbsvorgänge nicht die unmittelbare Folge einer behördlichen Maßnahme. Auch wenn die Initiative zur Parzellierung von der Gemeinde ausging und die Parzellierung im öffentlichen Interesse lag, so beruht die Übertragung von Trennflächen nicht auf einer behördlichen Anordnung, sondern auf einer vertraglichen Einigung. Die Verordnung der Gemeinde vom 20. März 2013 über die Freigabe zur Bebauung gemäß § 75 Abs. 2 der NÖ Bauordnung 1996 ordnet keine Übertragung von Liegenschaftsanteilen an. Bei der Erlassung der Verordnung wurde vom Gemeinderat ausdrücklich festgehalten, dass ein gemeinsames Parzellierungskonzept mit der Genehmigung aller Grundeigentümer und der Gemeinde vorliegt. Zum Erwerb des Bauflächenanteiles ist kein behördliches Verfahren durchgeführt, kein Bescheid erlassen und keine hoheitsrechtliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt worden und ist daher der gegenständliche Erwerbsvorgang nicht nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG befreit.

2.3. Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG

Durch BGBl. I. 36/2014 wurde mit Wirksamkeit ab 1. Juni 2014 in § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG eine neue Steuerbefreiung für Grundstückserwerbe infolge eines behördlichen Eingriffs oder aufgrund eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs geschaffen. Die neu aufgenommene Befreiungsbestimmung für den Erwerb von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder eines Rechtsgeschäftes zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs entspricht der bestehenden Befreiung von Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 2 lit. 3 EStG 1988. Dies betrifft sowohl tatsächlich durchgeführte Enteignungen als auch zB Abtretungen ins öffentliche Gut bei Baureifmachung von Grundstücken. Dazu zählen etwa Straßengrundabtretungen, die die Baubehörde aus Anlass von Bauplatzerklärungen oder Grundabteilungen vorschreibt (siehe dazu die Erläuterungen RV, 101 BlgNR 25.GP).

Nach dem Erlass des BMF vom 11. November 2014, 010206/0101-VI/5/2014 sind zur Auslegung der in § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG angeführten Begriffe die Aussagen der EStR 2000 zur Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 3 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Als behördlicher Eingriff kommt nur eine Enteignung oder Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungähnlicher Wirkung in Betracht (vgl. Fellner, aao, Rz 99a zu § 3 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 23.3.2010, 2005/13/0017).

Ein behördlicher Eingriff liegt auch dann vor, wenn er sich auf Grund von gesetzlichen Vorschriften ergibt, die in einem auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Bauverfahren anzuwenden sind (vgl. Fellner, aao, Rz 99a zu § 3 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009).

Die Veräußerung einer Liegenschaft (von Liegenschaftsteilen) an eine vom Enteignungswerber verschiedene Person ist keine Veräußerung zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden Eingriffs (vgl. Fellner, aao, Rz 99b zu § 3 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 25.2.2003, 99/14/0316).

Wenn im Zuge eines Erwerbs- oder Tauschvorganges Grundstücke ganz oder teilweise ins öffentliche Gut abgetreten werden, ist auch hier der behördliche Eingriff bzw die Androhung eines solchen nachzuweisen und es bedarf einer entsprechenden Rechtsgrundlage, mit der die Abtretung ins öffentliche Gut auch tatsächlich durchgesetzt werden kann. Nur dann kann für das abgetretene (Teil-)Grundstück die Befreiung nach § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG in Anspruch genommen werden (BMF 13.5.2016, 010206/0058-VI/5/2016).

Nach dem – für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden – Erlass des BMF „bestehen keine Bedenken, die Befreiung auch für zusätzlich abgelöste, aber an sich nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Flächen im Ausmaß von höchstens 20 % der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche zu gewähren (Freigrenze; EStR 2000 Rz 6651).

Da hierfür keine gesetzliche Grundlage ersichtlich ist, kann diese Aussage keine Steuerfreiheit begründen. Überdies beträgt die vom behördlichen Eingriff betroffene Fläche hier insgesamt 2072 m², weshalb die Übertragung der übrigen Trennflächen (zB die Trennfläche Nr. 2 an die Gemeinde aus dem Grundstück Nr. 739 im Ausmaß von 787 m²) auch die erlassmäßige „Freigrenze“ von 20% überschreitet.

Weder die Übertragung der Trennfläche Nr. 2 an die Gemeinde noch der zwischen den übrigen Vertragsparteien erfolgte „Ringtausch“ hätte durch die Gemeinde durch einen behördlichen Eingriff zwangsweise durchgesetzt werden können. Weder das NÖ RaumordnungG noch die NÖ Bauordnung enthält neben der Abtretung ins öffentliche Gut nach § 12 der BauO weitere Bestimmungen, mit den Liegenschaftsübertragungen „zur besseren Gestaltung von Bauland“ erzwungen werden können. Wie die Bf. im Schriftsatz vom 10. Dezember 2014 selber ausführte, fehlt in Niederösterreich eine entsprechende landesgesetzliche Bestimmung zur Baulandmobilisierung.

Zum Hinweis in der Beschwerde auf die Ausführungen zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBl. Nr. I 112/2012 und in den Einkommensteuerrichtlinien ist zu bemerken, dass auf Grund des eindeutigen Wortlautes der einschlägigen Bestimmungen im Grunderwerbsteuergesetz keine „Ausdehnung“ der Steuerfreiheit auf „vergleichbare“ Vorgänge erfolgen kann.

Für den Erwerb der Trennfläche Nr. 2 durch die Gemeinde von Herrn E sowie die Übertragung von Trennflächen zwischen den übrigen Vertragsparteien kommt daher die Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG nicht zur Anwendung.

3. Höhe der Bemessungsgrundlage für die einzelnen Erwerbsvorgänge

Nach der zwischen 1. Juni 2014 bis 31. Dezember 2015 geltenden Rechtslage sieht § 4 Abs. 2 Z. 3 GrEStG idF BGBl. I 35/20014 für Erwerbe, die außerhalb des begünstigten Personenkreises erfolgen, die Berechnung vom gemeinen Wert des (erworbenen) Grundstückes vor, wenn die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes. **Der gemeinsame Wert der erworbenen Grundstücke stellt daher (soweit keine Befreiung zur Anwendung kommt) die Mindestbemessungsgrundlage für jene Erwerbsvorgänge dar, an denen die Bf. als Erwerberin beteiligt ist.**

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Grundstückes ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, indem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschluss gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Entscheidend ist daher über welche Tauschgegenstände die Willenseinigung erfolgt ist (vgl. VwGH 27.6.1991, 90/16/0169, VwGH 21.12.1992, 91/16/0125).

Der gemeinsame Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG 1955, BGBl. Nr. 148/1955 idGf durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Beim gemeinsamen Wert handelt es sich um einen fiktiven Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist. Die brauchbarste Methode für die Feststellung des gemeinsamen Wertes eines Grundstückes ist der Vergleich mit tatsächlich in zeitlicher Nähe zum Feststellungszeitpunkt erfolgten Kaufgeschäften (VwGH 22.3.1995, 92/13/0187).

Nach dieser Begriffsbestimmung ist unter dem gemeinsamen Wert (Verkehrswert) ein Betrag zu verstehen, der im Verkaufsfall üblicherweise als Erlös erzielbar wäre. Demzufolge lassen Kaufpreise, die für das zu bewertende oder für eine gleichartige Liegenschaft im maßgeblichen Bewertungszeitpunkt oder nicht allzu lange vorher oder nachher gezahlt worden sind, Rückschlüsse auf den erzielbaren Preis zu. Tatsächlich erzielte, den Erfordernissen des § 10 BewG entsprechende Veräußerungen können

daher bei der Ermittlung des gemeinen Wertes für eine Liegenschaft einen wichtigen Anhalt geben. Ansonsten bilden die geeignete Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsgrundstücke. Zutreffende, für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehören, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. Unter Bedachtnahme auf preisbildende Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden (vgl. VwGH 26.07.2006, 2005/14/0019).

Der gemeine Wert ist in erster Linie aus dem für das zu bewertende Wirtschaftsgut erzielten Kaufpreis abzuleiten, soweit der Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei der Veräußerung zu erzielen war. Der Kaufpreis ist ein besonders wichtiger Anhaltspunkt für die Bemessung des Wertes und es müssen erhebliche Gründe vorgetragen werden, wenn ein davon abweichender gemeiner Wert angenommen werden soll (vgl. UFS 03.08.2010, RV/0540-W/07 unter Hinweis auf Gürsing/ Stenger d. Bewertungsrecht, BewG ErbStG, Kommentar, Rz 30 zu § 9 d BewG).

Im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Rechtsgeschäftes im Oktober 2014 lag die Freigabe zur Bebauung bereits vor und war die Parzellierung aufgrund des Teilungsplanes bereits bewilligt. Für die neu geschaffenen Baugrundstücke wurde nicht nur für den Fall der Ausübung des Vorkaufsrechtes durch die Gemeinde ein Quadratmeterpreis von € 62,00 vereinbart, sondern erfolgten kurz danach bereits tatsächliche Abverkäufe zu diesem Preis. Aus den dem BFG mit Schreiben vom 22. Februar 2017 vorgelegten Verträgen ist ersichtlich, dass schon 2010 für den Fall der Ausübung des Vorkaufsrechtes durch die Gemeinde ein wertgesicherter Quadratmeterpreis von € 50,00 vereinbart wurde. Da in den letzten Jahren die Preise für Baugrundstücke stets gestiegen sind, steht ein Wertverlust zwischen 2010 und 2014 von € 50,00 auf € 40,00 pro Quadratmeter im deutlichen Widerspruch zu den tatsächlichen Gegebenheiten. Die im Vertrag nur für steuerliche Zwecke erfolgte Bewertung durch die Vertragsparteien mit einem Quadratmeterpreis von € 40,00 ist für die Abgabenbehörde nicht bindend. Das Argument, dass bei der Festlegung des Preises mit € 62,00 künftige Wertsteigerungen bereits berücksichtigt worden seien, ist angesichts der „zusätzlich“ vereinbarten Wertsicherung nicht nachvollziehbar. Das Bundesfinanzgericht geht daher nach dem derzeitigen Ermittlungsstand insbesonders auf Grund der bereits tatsächlich erfolgten Verkäufe davon aus, dass der ortsübliche Quadratmeterpreis für Bauland in der KG **dorf im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld € 62,00 betragen hat.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot (vgl. dazu Ritz BAO⁵, § 279, Tz 13).

**Der nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG idF BGBI I 36/2014 als
Mindestbemessungsgrundlage anzusetzende gemeine Wert der Grundstücke
beträgt demnach für die Erwerbsvorgänge an denen die Bf. als Erwerberin beteiligt
ist:**

Veräußerer	Erwerber	Trenn-stück Nr	Ausmaß (m ²)	MindestBMGL (m ² x 62)
A	BF	½ von 37,38	225	(13.950,00:2=) 6.975,00
B	BF	½ von 37,38	225	(13.950,00:2=) 6.975,00
C	BF	½ von 67	286	(4.154:2=) 2.027,00
D	BF	½ von 67	286	(4.154:2=) 2.027,00
Gemeinde	BF	21,24	65	4.030,00

Ermittlung der Gegenleistung für die gegenständlichen Erwerbsvorgänge

Die Gegenleistung ist bei einem Tausch gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung, dh. das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018).

Bei einem Grundstückstausch ist stets der objektive gemeine Wert beider Grundstücke zu ermitteln, auch dann, wenn die Parteien im Tauschvertrag ausdrücklich von einer Gleichwertigkeit der beiden Tauschgrundstücke ausgegangen sind. Subjektive Aspekte der Vertragsparteien (zB besonderes Interesse am Erwerb einer Liegenschaft) sind gemäß § 10 Abs 2 BewG bei der Ermittlung des objektiven gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen (BFG vom 29.12.2014, RV/7102362/2013 und RV/7102361/2013).

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 verhält sich zum Wert des höherwertigen Grundstückes wie sich der Wert des geringerwertigen Grundstückes zur Summe aus dem Wert des geringerwertigen Grundstückes zuzüglich der zusätzlichen Leistung verhält. Aus dem Ansatz dieser Proportion ist eine andere, für alle Tauschgeschäfte allgemein geltende Proportion abzuleiten:

Die Gegenleistung (= 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 (vgl. Fellner, aaO, Rz 113 zu § 5 GrEStG).

Im gegenständlichen Fall besteht die Gegenleistung in der Hingabe von Liegenschaften, die gemäß § 10 Abs 2 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind. Wie bereits oben näher ausgeführt, ist von einem Quadratmeterpreis von € 62,00 auszugehen. Das bedeutet für das gegenständliche Beschwerdeverfahren:

Gegenleistung der Bf.:

Die Bf. hat für den Erwerb folgender Grundstücke

Veräußerer	Trenn-stück Nr	Ausmaß (m ²)	Gem Wert (m ² ×62)
A	½ von 37,38	225	(13.950,00:2=) 6.975,00
B	½ von 37,38	225	(13.950,00:2=) 6.975,00
C	½ von 67	286	(4.154:2=) 2.027,00
D	½ von 67	286	(4.154:2=) 2.027,00
Gemeinde	21,24	65	4.030,00
Gesamterwerb			22.034,00

als Gesamtgegenleistung folgende Grundstücke hingegeben:

Erwerber	Trenn-stück Nr	Ausmaß (m ²)	Gem Wert (m ² ×62)
A	½ von 52,59	371	(23.002,00:2=)

			11.501,00
B	½ von 52,59	371	(23.002,00:2=) 11.501,00
C	½ von 50	148	(9.176,00:2=) 4.588,00
D	½ von 50	148	(9.176,00:2=) 4.588,00
Gesamtgegenleistung			32.178,00

Durch Auflösung einer Proportion nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der erworbenen Grundstücksanteile ergibt sich jeweils folgende anteilige Gegenleistung (X) für jene Erwerbsvorgänge, an denen BF als Erwerberin beteiligt ist:

1. Erwerb von A und B jeweils

$$X: 11.501,00 = 32.178,00 : 22.034,00$$

$$\text{ant. Gegenleistung } X = 16.795,82$$

2. Erwerb von C und D :

$$X: 4.588,00 = 32.178,00 : 22.034,00$$

$$\text{ant. Gegenleistung } X = 6.700,22$$

Es war daher der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

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.

Die Anwendungsvoraussetzungen für die Steuerbefreiungen nach § 3 Abs. 2 GrEStG, nach § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG und nach § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG wurden durch die oben zitierte Judikatur des VwGH bereits erklärt.

Die Ermittlung der konkreten Höhe des gemeinen Wertes ist von der Lösung von Tatfragen und nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig.

Wien, am 28. Juni 2017

