

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Dr. Kurt Lehner, öffentlicher Notar in 7400 Oberwart, Steinamangererstraße 4, über die Beschwerde vom 05.01.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 09.12.2016, ErfNr. XYZ/2016 Team 15, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1 Am 01.06.2016 schlossen die Ehegatten B+G (in der Folge: Ehegatten) und der Bf nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen "TAUSCHVERTRAG" ab:

"I. SACHVERHALT

Der Bf ist Alleineigentümer des zum Gutsbestand der Liegenschaft EZ1 Grundbuch A gehörenden Grundstücks Nr. Gst-1 (in der Folge: Gst-1) Landwirtschaftlich genutzt mit 1963 m².

Die Ehegatten sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ2 Grundbuch A mit dem Grundstück Gst-2 (in der Folge: Gst-2) Landwirtschaftlich genutzt mit 1672 m², welches an das oben näher bezeichnete Gst-1 dieses Grundbuchs direkt angrenzt.

Die Vertragsparteien kommen überein, Teilflächen der beiden genannten Grundstücke zu deren besseren Gestaltung, Nutzung und Bebauung zu tauschen. Zu diesem Zweck schließen die Parteien den gegenständlichen Vertrag unter Zugrundelegung des von DI M, errichteten Teilungsplans vom 07.04.2016, im Folgenden kurz 'Teilungsplan' genannt.

II. TAUSCHOBJEKTE

1) Bf vertauscht und übergibt an die Ehegatten und diese übernehmen im Tauschwege in ihr gleichteiliges Miteigentum die im Teilungsplan mit '1' bezeichnete Trennfläche des Gst-1 Grundbuch A im Ausmaß von 861 m² aus dem Gutsbestand der dem Bf zur Gänze gehörenden Liegenschaft EZ1 dieses Grundbuchs.

2) Hierfür vertauschen und übergeben die Ehegatten an den Bf und dieser übernimmt aus demselben Rechtsgrund in sein Alleineigentum die im Teilungsplan mit '2' bezeichnete Trennfläche des Gst-2 Grundbuch A im Ausmaß von 861 m² aus dem Gutsbestand der der Ehegattien je zur Hälfte gehörenden Liegenschaft EZ2 dieses Grundbuchs.

III. RECHTE UND PFLICHTEN

IV. BESITZÜBERGANG

V. GLEICHWERTIGKEIT

Die Vertragsparteien erklären, die Tauschobjekte als gleichwertig anzusehen und wechselseitig keine Aufzahlungen zu leisten.

VI. GEWÄHRLEISTUNG UND LASTEN FREISTELLUNG

VIII. (richtig wohl: X.) VERKEHRSSTEUERN UND GEBÜHREN

1) Zu Zwecken der Bemessung der gerichtlichen Eintragungsgebühren erklären die Vertragsparteien, dass die Tauschobjekte jeweils einen Verkehrswert von € 25.000,-- aufweisen und es sich im Sinne der Grundbuchsgebührenverordnung um unbebaute Baulandgrundstücke ('BLu') in durchschnittliche Lage ('B') handelt.

2) Die Parteien halten fest, dass der gegenständliche Tauschvertrag der besseren Gestaltung ihrer Baulandgrundstücke dient und verweisen diesbezüglich auf die entsprechende Bestätigung der Gemeinde A vom 30.5.2016. Sie nehmen daher die Steuerbefreiungen des § 30 Abs 2 Z 4 EStG sowie des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG in Anspruch.

2 Dieser Vertrag wurde dem Finanzamt zur Anzeige gebracht. Im Begleitschreiben vom 08.06.2016 wurde ausgeführt:

"Hinsichtlich der gegenständlichen Abgabenerklärung wird bemerkt, dass es sich bei den Vertragsobjekten jeweils um Trennflächen zweier aneinander angrenzender Baulandgrundstücke handelt. Diese wurden auf Grundlage des Gemeinderatsbeschlusses der Marktgemeinde A vom 21.08.2015 und der entsprechenden Verordnung der Gemeinde zu Zahl 2015 von Grünland in Bauland-Wohngebiet umgewidmet.

Wie aus der beiliegenden Bestätigung der Marktgemeinde A vom 30.5.2016 sowie aus der Niederschrift zur Gemeinderatssitzung vom 21.8.2015 ersichtlich, erfolgte die Umwidmung

der Gst-1 und Gst-2 je Grundbuch A im Hinblick auf eine geplante Neukonfigurierung derselben zum Zweck der Baulandabrandung und einer raumplanerisch wünschenswerten besseren wirtschaftlichen Ausnutzung der vorhandenen Infrastruktur. Um die vorhandenen Grundstücksflächen besser gestalten, nutzen und bebauen zu können sowie um die für die Umwidmung im Bauland erforderlich Neufestsetzung der Grundstücksgrenzen zu erreichen, wurde der gegenständliche Tauschvertrag auf Grundlage des in Kopie beiliegenden Teilungsplans des DI M, zu Geschäftszahl: 2016 vom 07.04.2016, abgeschlossen.

Im Hinblick darauf, dass der gegenständliche Tauschvertrag im Rahmen einer behördlichen Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland abgeschlossen wurde, nehmen die Parteien daher unter Hinweis auf Rz 6652 letzter Abs EStR 2000 die Steuerbefreiungen des § 30 Abs 2 Z 4 EStG sowie des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG bzw. die Befreiung von der Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung gem. § 30b Abs.4 EStG in Anspruch.

....."

Zur Bekräftigung dieses Vorbringens wurden nachstehende Unterlagen beigelegt:

Grundbuchsabschriften, Tauschvertrag in Kopie, Teilungsplan in Kopie, Niederschrift Marktgemeinde A in Kopie und Bestätigung Marktgemeinde A in Kopie

3 Das Finanzamt setzte für die beiden Erwerbsvorgänge jeweils vom Wert des hingeggebenen Gründstücksanteiles (€ 12.500) eine Grunderwerbsteuer in Höhe von je € 437,50 fest und begründete dies wie folgt:

"Aus dem Flächenwidmungsplan geht hervor, dass Bauabsicht vorliegt und dass die Grundeigentümer keine geeigneteren Alternativgrundstücke im Familieneigentum zur Verfügung hatten.

Dies spricht dafür, dass die Umwidmung der Flächen über Initiative der Grundeigentümer zur Schaffung von zwei Bauplätzen erfolgte.

Ein Hinweis darauf, dass eine Zwangsmaßnahme der Behörde vorliegt, der sich die Grundeigentümer nicht entziehen konnten, ist nach dem Sachverhalt nicht gegeben, aber Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG wäre."

4 Innerhalb offener Frist wurde dagegen Beschwerde erhoben und eingewendet:

"Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG ist der Erwerb eines Grundstückes bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgenommen.

Die genannte Bestimmung zielt darauf ab, dass Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nicht durch Steuerbelastungen erschwert oder verhindert werden. Gemäß § 12 des burgenländischen Raumplanungsgesetzes hat der Flächenwidmungsplan das

Gemeindegebiet entsprechend den Gegebenheiten der Natur und unter Berücksichtigung der abschätzbaren wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Entwicklung der Gemeinde räumlich zu gliedern und Widmungsarten festzulegen. Der Flächenwidmungsplan ist unter anderem abzuändern, wenn dies infolge der Aufstellung oder Abänderung des Entwicklungsprogramms notwendig wird. Das gegenständliche Verfahren ist amtswegig einzuleiten. Ein Antragsrecht allfälliger von der Umwidmung betroffener Personen besteht nicht.

Flächenwidmungspläne werden durch die Gemeinde als Verordnung im Rahmen der Hoheitsverwaltung erlassen. Sie zielen auf die bessere Gestaltung von Bauland in Abstimmung mit anderen öffentlichen Interessen ab. Die Änderung eines Flächenwidmungsplans ist als behördliche Maßnahme im Sinne des § 3 Abs. 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz zu qualifizieren (siehe auch Beiser in SWK 9/2015, 466).

Mit Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland sind die in Landesgesetzen vorgesehenen Vorschriften gemeint, die den Zweck verfolgen, Baugrundstücke neu aufzuteilen, deren Bebaubarkeit wegen der unzweckmäßigen Form und Größe verhindert oder wesentlich erschwert ist, sodass auf ihnen den Anforderungen der Gesetzesvorgaben entsprechende Gebäude errichtet werden können, sogenannte Umlegungsverfahren. Entsprechende Regelungen enthalten hierzu zum Beispiel die Bauordnung für Wien oder das steirische Raumordnungsgesetz. Im Bundesland Burgenland und einigen weiteren Bundesländern sind jedoch keine entsprechenden Umlegungsverfahren vorgesehen.

Bereits zu der dem Wortlaut nach vergleichbaren Bestimmung des § 30 Abs. 2 Ziffer 4 EStG, die eine Befreiung von der Immobilienertragsteuer bei Tauschverträgen im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland normiert, wird in Randziffer 6652 der EStR 2000 ausgeführt, dass bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland die genannte Befreiungsbestimmung auch dann zur Anwendung kommt, wenn es keine entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften gibt, die derartige Maßnahmen und Verfahren explizit vorsehen. Das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung ist in diesen Fällen bei Tausch- oder Ringtauschvereinbarungen allerdings anderweitig zu dokumentieren, dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein.

Im Sinne der oben genannten Rechtsansicht des BMF (Randziffer 6652 der EStR 2000) soll eine Steuerbefreiung bei Fehlen entsprechender landesgesetzlicher Vorschriften auch auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden, soweit diesbezüglich das öffentliche Interesse bzw. die behördliche Maßnahme anderweitig dokumentierbar ist (insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse).

Aus der vorliegenden Niederschrift zur Gemeinderatssitzung vom 21.8.2015 der Marktgemeinde A samt Gutachten der Architekt N-GmbH vom 20.8.2015, ist zwanglos zu entnehmen, dass Grundlage für die Umwidmung der gegenständliche Tauschvertrag

für die Zusammenlegung und Neuaufteilung der beiden bisherigen Grundstücke ist. Dadurch sollen zwei Hausplätze entstehen, die beide an die vorhandene Gemeindestraße angrenzen, sodass der Anschluss beider neugebildeten Grundstücke an die vorhandene Infrastruktur der Gemeinde (Kanal, Wasser, Strom) gegeben ist. Auch aus dem beiliegenden Orthofoto (Katasterausdruck) ist zu ersehen, dass vor Erstellung des gegenständlichen Teilungsplanes lediglich das bisherige Gst-2 an einer entsprechenden Gemeindestraße (W-Gasse) mit der für die Bebauung der Fläche erforderlichen Infrastruktur liegt.

Der vorliegende Gemeinderatsbeschluss der Marktgemeinde A dokumentiert unzweifelhaft, dass die Änderung des Flächenwidmungsplanes hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Grundstücke gemeinsam mit dem vorliegenden Tauschvertrag und den sich dadurch ergebenden neu geschaffenen Eigentumsverhältnissen samt neuem Grenzverlauf dem Raumordnungswillen entspricht. Dieser wird vielmehr gerade nur dadurch verwirklicht, dass zur beschlossenen Änderung des Flächenwidmungsplans ein Tauschvertrag hinzutritt, der zur Neukonfigurierung der gegenständlichen Grundstücke und somit zu einer Bebaubarkeit der beiden neugebildeten Parzellen führt. Der vorliegende Tauschvertrag steht somit zweifelsfrei im Einklang mit der vorbeschriebenen Änderung des Flächenwidmungsplans der Marktgemeinde A.

Der Grundstückserwerb des Einschreiters auf Grund des gegenständlichen Tauschvertrags erfolgt zur besseren Gestaltung von Bauland im Einklang mit der von der Marktgemeinde A beschlossenen Änderung des Flächenwidmungsplans und ist somit bei richtiger rechtlicher Beurteilung gemäß § 3 Abs. 1 Ziffer 5 Grunderwerbsteuergesetz von der Grunderwerbsteuer befreit."

5 Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung unter Darstellung der einschlägigen Judikatur im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass der Erwerb des Grundstücks nicht unmittelbare Folge einer behördlichen Maßnahme und daher die Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG nicht anwendbar sei.

6 Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht:

"Dazu wird bemerkt, dass sich bereits aus den EB RV AbgÄG 2012 betreffend die dem Wortlaut nach vergleichbaren Bestimmung des § 30 Abs. 2 Ziffer 4 EStG idF BGBl 112/2012 ergibt, dass die vorgesehene Befreiung Tauschvorgänge erfassen soll, die im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland (nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften) zur Baulandmobilisierung im öffentlichen Interesse beitragen. Der Gesetzgeber war sich sehr wohl der Problematik bewusst, dass nicht in allen Bundesländern entsprechende Vorschriften zur sogenannten Baulandumlegung vorhanden sind und somit in der Praxis die Notwendigkeit besteht, sinnvoll bebaubare Bauplätze im Wege privatrechtlicher Tausch- und Ringtauschvereinbarungen zu schaffen, sodass die Befreiung auch bei Fehlen entsprechender Vorschriften auf vergleichbare Vorgänge auszudehnen ist.

Voraussetzung ist jedoch, dass das öffentliche Interesse bzw. die behördliche Maßnahme anderweitig dokumentierbar ist. Hierbei nennen die EB RV AbgÄG 2012 insbesondere die Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse.

Im gegenständlichen Fall erfolgte eine Änderung des Flächenwidmungsplans der Gemeinde hinsichtlich der betroffenen Grundstücke im Wege einer Verordnung, somit durch öffentlich-rechtlichen Akt, wodurch das behördliche Handeln manifest wurde. Zudem ergibt sich das öffentliche Interesse an der Neukonfiguration der Grundstücke aus dem vorliegenden Gemeinderatsbeschluss.

Dass die genannten Vorgänge vermutlich auf Betreiben der Beteiligten eingeleitet wurden, kann, im Lichte der geäußerten Absicht des Gesetzgebers, auch privatrechtliche Tausch- und Ringtauschvereinbarungen steuerlich zu begünstigen, für die Anwendbarkeit § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG bzw. des § 30 Abs. 2 Ziffer 4 EStG nicht relevant sein.

Die seitens der entscheidenden Behörde vertretende Rechtsansicht bezieht sich auf die Rechtslage vor dem AbgÄG 2012 zu (siehe dazu bereits Urtz/Wimpissinger in Urtz (Hrsg), Immobilienertragsteuer Update 2013, 112 ff), ist aber angesichts des klar dokumentierten Willens des Novellengesetzgebers 2012 nicht länger aufrechtzuerhalten."

7 Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde und den entsprechenden Verwaltungsakt an das Verwaltungsgericht vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Nachstehender Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und ist unstrittig:

1.1. Der Gemeinderat der Marktgemeinde A beschließt in der Sitzung am 21.08.2015 die "10. Änderung des digitalen Flächenwidmungsplanes" gemäß den inhaltlichen Festlegungen des Planverfassers Architekt N-GmbH. Zu den Änderungsfällen gehören die Gst-1 und Gst-2, welche von Grünland in "Bauland-Wohngebiet" umgewidmet wurden; begründet wurde dies wie folgt:

"Begründung Umwidmung:

Umwidmung zur Schaffung von 2 Hausplätzen. Bauabsicht liegt vor.

Vorgesehen ist Zusammenlegung beider Grundstücke und Neuauftteilung. Die Neuauftteilung in 2 Hausplätze erfolgt so, dass beide an die bestehende Gemeindestraße angrenzen (Gst. werden quasi um 90° gedreht und grenzen somit beide an die bestehende Straße)."

1.2. Mit Vertrag vom 21.12.2015 wurde das Gst-2 von den Ehegatten käuflich erworben.

1.3. Das Gst-2 liegt mit der einen Längsseite an der bestehenden Straße und grenzt mit der anderen direkt an das Gst-1 an.

Die beiden Grundstücke liegen - laut Kataster und Teilungsplan DI M - mit den kürzeren Seiten an dem Gst-3, das als Weg bezeichnet ist.

Gst-1 steht im selben Familieneigentum wie das an der anderen Längsseite angrenzende Gst-4.

1.4. Mit Tauschvertrag vom 01.06.2016 übertragen die Ehegatten eine Trennfläche von Gst-2 und erhalten im Gegenzug vom Bf eine Trennfläche von Gst-1, beide im Ausmaß von je 861 m². Damit grenzen beide Grundstücke an die bestehende Straße an.

1.5. Der Verkehrswert der Tauschgrundstücke wird im Vertrag mit jeweils € 25.000 angegeben und steht ebenfalls außer Streit.

2. Rechtslage

2.1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegt der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf inländische Grundstücke bezieht, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zählt zunächst der Tauschvertrag (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 195, mit weiteren Nachweisen [in der Folge kurz: mwN]).

2.2. Beim Tauschvertrag ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG „*Gegenleistung*“ die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 109, mwN).

2.3. 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.

2.4. Diese Bestimmung deckt sich im Wortlaut im Wesentlichen mit der des § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955; zur Abgrenzung gegenüber dem freiwilligen Erwerb durch Vertrag wurde vor das Wort „*Maßnahmen*“ das Wort „*behördlichen*“ gesetzt. Der freiwillige Erwerb ist nicht mehr von der Grunderwerbsteuer befreit, eine Zweckdienlichkeitsbescheinigung ist daher nicht erforderlich (vgl. *Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 3 Tz 164).

2.5. Gegen die Verfassungsmäßigkeit der vergleichbaren Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955 bestanden keine Bedenken (vgl. VfGH vom 29.06.1971, B 197/70; VwGH vom 18.09.1980, 319, 320/78).

2.6. 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 (vgl. das zur vergleichbaren Rechtslage des GrEStG 1955 ergangene Erkenntnis vom 06.05.1971, Zi. 1034/70). Es handelt sich jedenfalls nicht um einen Vorgang, durch den ein Einzelbauplatz baulich nutzbar

gemacht wird, sondern es muss ein größeres Baulandgebiet betroffen sein (vgl. VwGH vom 27.11.2008, 2007/16/0139, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Eigentumserwerb, der auf Grund der Bestimmungen zur besseren Gestaltung von Bauland erfolgt, muss jedenfalls die (unmittelbare) Folge einer behördlich verfügten besseren Gestaltung von Bauland sein (vgl. VwGH vom 27.11.2008, 2007/16/0139 mwN).

Als Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland iS des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG kommen Raumordnungsgesetze und Bauordnungen in Betracht (vgl. VwGH vom 13.03.1980, 1786/77, und vom 27.11.2008, 2007/16/0139).

Unter einer behördlichen Maßnahme im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG versteht man eine Maßnahme, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurde (vgl. das Erkenntnis vom 29.06.2006, Zi. 2006/16/0006). Das Wesen einer Einwirkung durch behördliche Maßnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 5 GrEStG besteht darin, dass derjenige, gegen den sich die Maßnahme richtet, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen; insbesondere nicht dadurch, dass er sein Vorhaben aufgibt (vgl. VwGH vom 27.11.2008, 2007/16/0139, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 25. April 1996, Zi. 95/16/0259, mit einem Verweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 27.03.1964, Zlen. 1882/1883/62).

Eine behördliche Maßnahme ist so geartet, dass man sich ihr nicht entziehen kann. Eine freiwillig geschlossene Vereinbarung ist keine Maßnahme iS des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 86 Abs. 3, mwN).

Wenn ein Grundstückseigentümer selbst den Übergang des Grundstückes durch Abschluss einer Vereinbarung veranlasst, ist die Steuerbefreiung zu verneinen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs. 2).

Bei einem Kaufvertrag, mit dem von einer Stadtgemeinde Grundstücke zur Schaffung eines neuen Betriebsgebietes erworben wurden, handelte es sich um einen privatrechtlichen Vertrag, der mit der Gemeinde als Träger von Privatrechten zustande gekommen ist. Zum Erwerb der Liegenschaft wurde kein behördliches Verfahren durchgeführt, kein Bescheid erlassen und keine hoheitsrechtliche Befehls- und Zwangsgewalt ausgeübt. Damit fehlte es an der für den Befreiungstatbestand erforderlichen Zwangsmaßnahme (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs. 7, unter Hinweis auf UFS vom 21.03.2012, RV/3877-W/08).

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

Bei einem ausdrücklich freiwillig und somit nicht in Ausübung hoheitlicher Befehls- oder Zwangsgewalt abgeschlossenen Tauschvertrag liegt keine "behördliche Maßnahme" iSd § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 vor. Die Befreiung ist daher zu versagen. Daran ändert auch nichts der Umstand, dass es sich um eine "Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland" (Errichtung einer Sportanlage im öffentlichen Interesse) seitens der Gemeinde handelt (vgl. BFG vom 15.02.2018, RV/3100257/2017, Rechtssatz).

3. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Beschwerdefall Folgendes:

Der Bf bringt unter Hinweis auf § 30 Abs. 2 Z 4 EStG vor, dass sich durch die Neugestaltung der Immobilienbesteuerung durch das 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012, und das AbgÄG 2012, BGBl. I 112/2012, die Rechtslage geändert hätte und die zur früheren Rechtslage ergangene Rechtsprechung nicht mehr anwendbar sei.

Wie bereits dargestellt, wurde die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 im Wesentlichen aus § 4 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1955 übernommen. Vor das Wort „Maßnahmen“ wurde das Wort „behördlichen“ gesetzt (siehe oben Pkt. 2.4.).

Nicht übernommen wurde hingegen die Bestimmung nach § 4 Abs. 1 Z 6 des GrEStG 1955, wonach der freiwillige Erwerb von Grundstücken anlässlich des Austausches zur besseren Gestaltung von Bauland steuerfrei gewesen war, was ganz klar bedeutet, dass der freiwillige Erwerb seither nicht mehr von der Grunderwerbsteuer befreit ist (vgl. BFG vom 15.02.2018, RV/3100257/2017).

Durch das 1. StabG 2012 wurde eine Reform der Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im EStG 1988 vorgenommen.

Entgegen dem ersten Anschein besteht jedoch kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den grunderwerbsteuerlichen Befreiungsbestimmungen und der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG (vgl. Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG, § 3 Tz 122 und 138).

Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 hat durch die Abgabenänderungsgesetze 2012 weder im Wortlaut noch inhaltlich eine Änderung erfahren.

Im konkreten Fall wurde der Flächenwidmungsplan vermutlich auf Betreiben der damaligen Eigentümer, der Bf (Gst-1) und dem Verkäufer des Gst-2, geändert. Die Ehegatten haben das Gst-2 in der Folge als Bauland gekauft.

Mit dem gegenständlichen Tauschvertrag wurden die beiden Grundstücke neu ausgerichtet.

Durch die Änderung des Flächenwidmungsplanes mag ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Erwerb gegeben sein. Der Bf erwirbt aber nicht unmittelbar aufgrund der Änderung des Flächenwidmungsplanes, sondern durch einen - als Ausfluss der Privatautonomie geschlossenen - privatrechtlichen Vertrag (hier: Tauschvertrag).

Es mag auch sein, dass der streitgegenständliche Vertrag im Einklang mit der Änderung des Flächenwidmungsplanes steht (beide Grundstücke sind Bauland), er ist aber keine unmittelbare 'Zwangs-'Folge, der die Parteien nicht ausweichen konnten.

Es ist daher nicht erkennbar, dass der Tauschvertrag die unmittelbare Folge einer behördlichen Maßnahme war, der sich die Vertragsparteien nicht entziehen konnten.

Der gegenständliche Vertrag wurde nicht in Ausübung hoheitlicher Befehls- oder Zwangsgewalt abgeschlossen, sondern ausdrücklich freiwillig. Damit fehlt es an der für den Befreiungstatbestand erforderlichen Zwangsmaßnahme.

Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes, von der abzugehen, der konkrete Fall keinen Anlass bietet.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 28. Jänner 2019