

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch

Notar , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 1.12.2014, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Zufolge eines Realteilungsvertrages vom 17.8.2005 haben zunächst B Alleineigentum an den Grundstücken Gst1 und Gst2 (gesamt 1.216 m<sup>2</sup>) und dessen Schwester A (= Beschwerdeführerin, Bf) Alleineigentum an den Grundstücken Gst3 und Gst4 (gesamt 1.295 m<sup>2</sup>), sämtliche aus der vormaligen EZ1 , erhalten.

Mit dem am **31.1.2013** abgeschlossenen "Schenkungsvertrag" hat dann B seine Grundstücke Gst1 und Gst2 (nunmehr) in EZ2 der Bf schenkungsweise zum Stichtag 1.10.2012 übertragen; zu steuerlichen Zwecken wurde festgehalten, dass der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft (unbebautes Grundstück) erhöht € 14.300 beträgt.

Die Grunderwerbsteuer wurde ausgehend vom dreifachen Einheitswert selbst berechnet und ordnungsgemäß abgeführt.

Mit weiterem "Schenkungsvertrag" vom **17.2.2014** hat nunmehr die Bf dem Bruder die ihr gehörigen Liegenschaften Gst3 und Gst4 in EZ3 schenkungsweise übertragen; der zuletzt festgestellte Einheitswert dazu (unbebautes Grundstück) beträgt erhöht € 15.100. Die Grunderwerbsteuer wurde ausgehend vom dreifachen Einheitswert von € 45.300 selbst berechnet und entrichtet.

Das Finanzamt gelangte in der Folge im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung zum Ergebnis, es lägen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor, und hat mit Festsetzungsbescheid gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 1.12.2014,

StrNr , der Bf ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 200.000 (= Gegenleistung) die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 7.000 (bzw. Nachforderung von € 5.498,50) vorgeschrieben. Begründend wird ausgeführt:

*"Da der Schwester des Übergebers ("Geschenknnehmerin") im Feber 2014*

*Liegenschaften im gleichen Wert geschenkt werden, handelt es sich um ein Tauschgeschäft. Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage ist daher der Wert der Tauschleistung (Verkehrswert der übergebenen Tauschliegenschaften). Der Wert der Tauschliegenschaften wurde anhand vorhandener Kaufverträge ermittelt (Baugrundpreis 180,- pro m<sup>2</sup>, Strassengrund 10,- pro m<sup>2</sup>). Der Wert der Tauschliegenschaften wurde im Mittel mit € 200.000 geschätzt (1100 m<sup>2</sup> plus Strassengrund)."*

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird die Bescheidaufhebung begehrt und eingewendet:

Die Schenkung vom 31.1.2013 an die Bf, darunter das als Baugebiet gewidmete Gst2 , sei erfolgt, da deren Liegenschaften sich im Freiland befanden und sie hätte bauen wollen. Zum damaligen Zeitpunkt wäre völlig unklar gewesen, ob überhaupt und wann welche Liegenschaften allenfalls die Bf dem Bruder übertragen könne. Es sei daher kein synallagmatischer Vertrag, dieser gekennzeichnet durch gegenseitige Verpflichtung zu Leistung und Gegenleistung, vorgelegen. Verunsichert durch Medienberichte über allfällige Steuererhöhungen habe sich die Bf veranlasst gesehen, die im Freiland befindlichen Gst3 und Gst4 dem Bruder mit dem Schenkungsvertrag am 17.2.2014 zu übertragen. Gegen die Annahme eines Tauschgeschäftes spreche, dass mangels Aufzahlung keine Wertgleichheit vorliege, sowie insbesondere, dass zwischen beiden Rechtsgeschäften ein Zeitraum von *mehr als einem Jahr* liege, dh. diese nicht zeitnah erfolgt seien. Zudem könne nicht einheitlich ein Baugrundpreis von € 180/m<sup>2</sup> veranschlagt werden, wenn sich lediglich ein Grundstück – nämlich das Gst2 - im Baugebiet befinde; die drei anderen Gst seien dagegen als Freiland gewidmet. Zum Nachweis wurden diesbezügliche Bestätigungen der Gemeinde X samt Auszug aus dem Flächenwidmungsplan vorgelegt.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde dahin begründet, dass sich "aus den Feststellungen der Außenprüfung und ebenso der Argumentation in der Beschwerde" schließen lasse, dass die Übergabe der Gst3 und Gst4 bereits beim ersten Schenkungsvertrag vorgesehen gewesen wäre. Es fehle daher die erforderliche Unentgeltlichkeit. Mangels Aufzahlung werde die Entgeltlichkeit nicht ausgeschlossen, da laut VwGH-RSpr keine Gleichwertigkeit der Leistungen vorliegen müsse. Bei nahen Angehörigen sei besonders zu prüfen, ob die formell-rechtliche Gestaltung auch der wirtschaftlichen Bedeutung entspreche. Für einen Tausch spreche vor allem, dass im Falle der Umwidmung beide übertragenen Liegenschaften einen Wert von ca. € 200.000 aufweisen würden.

Im Vorlageantrag wurde repliziert, gerade aus der Beschwerdeargumentation ergebe sich, dass das Motiv zur Übertragung der Gst3 und Gst4 erst viel später schlagend geworden sei. Im Zeitpunkt der ersten Schenkung sei überhaupt keine Rede gewesen, in welcher Art und Weise ein allfälliger Ausgleich erfolgen solle. Die Schlussfolgerung

des Finanzamtes sei daher nicht nachvollziehbar sowie die Aussage betreffend den Wert "im Falle der Umwidmung" reine Spekulation. Eine besonders vorsichtige Betrachtung bei nahen Angehörigen mag richtig sein, weshalb solche gegenseitigen Schenkungen innerhalb eines Zeitraumes von bis zu sechs Monaten bisher als "zeitnah" erachtet und unter den Tatbestand des Tauschgeschäftes subsumiert worden seien. Die Konstruktion eines Tausches bei einem mehr als ein Jahr später abgeschlossenen Vertrag sei jedoch rein fiskalistisch.

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

### **1.) Gesetzliche Grundlagen:**

Im Beschwerdefall gelangt das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, in der Fassung VOR BGBl I Nr 36/2014 (anzuwenden auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.5.2014 verwirklicht werden oder für die die Steuerschuld nach dem 31.5.2014 entsteht) zur Anwendung.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder *andere Rechtsgeschäfte*, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Nach Abs. 2 Z 1 dieser Bestimmung ist die Steuer vom Wert des Grundstückes (= vom dreifachen Einheitswert) zu berechnen, wenn ua. eine Gegenleistung nicht vorhanden ist.

Nach § 4 Abs. 3 GrEStG 1987 ist bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.

Gegenleistung ist bei einem Tausch gem. § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 "die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung".

### **2.) Grundstücksschenkung – Grundstückstausch, Judikatur:**

**a)** Eine **Grundstücksschenkung** stellt ein "anderes Rechtsgeschäft" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts ist ein Vertrag, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen (§ 938 ABGB). Er kommt durch die übereinstimmende Willenserklärung von Schenker und Beschenktem zustande, die Sache ohne Gegenleistung und auch nicht als Erfüllung einer Verbindlichkeit zu überlassen (vgl. VwGH 28.3.1996, 94/16/0254; siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 194 f. zu § 1).

Sind nach § 942 ABGB Schenkungen "dergestalt bedungen, dass der Schenkende wieder beschenkt werden muss; so entsteht keine wahre Schenkung im Ganzen, sondern nur in Ansehung des übersteigenden Wertes."

Unter der Formulierung "bedungen" ist dabei keine förmliche Bedingung zu verstehen, sondern vielmehr nur die rechtsgeschäftliche Vereinbarung. § 942 ABGB ist somit als eine Regelung der für eine Schenkung erforderlichen Unentgeltlichkeit zu sehen. Wenn sohin ein Gegengeschenk "bedungen" bzw. vereinbart war, so liegt keine Unentgeltlichkeit, sondern vielmehr ein Tauschgeschäft vor (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148).

**b) Der Tausch** ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er zählt zu den "anderen Rechtsgeschäften" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Bei einer vereinbarten *wechselseitigen Übertragung* von Liegenschaftsanteilen, also von Grundstücken nach § 2 GrEStG, handelt es sich um einen Tauschvertrag (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0187; siehe zum Tausch: *Fellner*, aaO, Rz. 195 f. zu § 1 mit einer Vielzahl an hg. Judikatur).

Durch den Austausch von Anteilen an Grundstücken werden (insgesamt) zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge verwirklicht (vgl. VwGH 20.8.1996, 96/16/0133).

Gegenleistung beim Tausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles", das ist das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes *hingeebene Grundstück*, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingeebenen Grundstückes zu bewerten (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018 u.v.a.; *Fellner*, aaO, Rz. 109 zu § 5).

**c) Mehrere Verträge als einheitlicher Rechtsvorgang:**

Wenn mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wird, so besteht im Einklang mit § 21 BAO die Notwendigkeit, die Beurteilung der Tatfrage auf den *Gesamtzweck* abzustellen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0085, 0086).

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als *Einheit* aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer, in einer oder mehreren Urkunden enthaltener getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten **und** wenn zwischen den mehreren Verträgen **ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht** (VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126; siehe in *Fellner*, aaO, Rz. 194b zu § 1).

Festzuhalten ist, dass nach der langjährigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sohin bei *gleichzeitig* abgeschlossenen Verträgen bzw. bei in *einem Vertragswerk* abgeschlossenen Rechtsgeschäften (betr. gegenseitige Grundstücksübertragungen) jedenfalls von einem einheitlichen Vorgang ("uno actu") und damit von einem Tauschvorgang auszugehen ist, da neben dem sachlichen Zusammenhang auch ein unmittelbar zeitlicher Zusammenhang ganz ohne Zweifel

besteht (vgl. VwGH 19.5.1988, 87/16/0085, 0086; VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; VwGH 19.8.1997, 96/16/0148; vgl. auch VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

In Zusammenhalt mit einem Wohnungskauf, bei dem für die teils zeitgleiche, teils **wenige Tage** danach (noch vor der Fälligkeit) erfolgte Zuwendung des Kaufpreises im Gegenzug eine Dienstbarkeit eingeräumt wurde, führt der VwGH im Erkenntnis vom 16.10.2003, 2003/16/0126, aus, die Abgabenbehörde habe aufgrund des festgestellten engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges zu Recht gefolgert, dass die getroffenen Vereinbarungen miteinander **kausal verknüpft** sind.

Im Erk. vom 30.5.1985, 84/16/0116, hat der VwGH im Rahmen der Beurteilung mehrerer getrennter Verträge dahin entschieden, dass bei Abschluss des ersten und des letzten, in engem sachlichen Zusammenhang stehenden Vertrages in der Zeit vom 30. Juni bis 11. November 1980 – dh. über einen Zeitraum von **rund 4,5 Monaten** – **noch** von einem einheitlichen Vertrag auszugehen ist.

Dagegen ist der VwGH im Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0159, zur Frage, ob ein einheitlicher Rechtsvorgang auch dann noch vorliege, wenn beim Kauf von Miteigentumsanteilen ein letzter Erwerb erst rund **5,5 Monate nach** dem gemeinsamen Beschluss (der übrigen Miteigentümer) stattfindet, unter Darlegung zunächst obiger RSpr (87/16/0085, 0086) zum Ergebnis gelangt:

*"Damit kann aber nicht mehr davon ausgegangen werden, dass mit allen Verträgen eine einheitliche Regelung beabsichtigt war und zwischen den Verträgen aller nunmehrigen Miteigentümer ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht".* Der Kauf aller Miteigentumsanteile sei diesfalls **nicht als einheitlicher Erwerbsvorgang** anzusehen.

Dem VwGH-Erk. vom 22.5.1980, 714/79, lag an Sachverhalt zugrunde, dass zwei Grundstückserwerbe am 1.7.1970 und am 19.11.1971 – dh. im Abstand **von rund 16,5 Monaten** – zwecks Errichtung einer "Arbeiterwohnstätte" (vormalige Begünstigung nach § 4 Abs. 1 GrESTG 1955) erfolgten; in Streit gezogen war, ab welchem Zeitpunkt die (nach dem Gesetz einzuhaltende) achtjährige Bebauungsfrist zu laufen begonnen hatte, wobei es sich nach Ansicht der dortigen Bf bei beiden Erwerbsvorgängen um ein einheitliches Rechtsgeschäft gehandelt habe.

Der VwGH führte aus:

*"Getrennt abgeschlossene Verträge sind nur dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. **Diese in ihrer Gesamtheit erforderlichen Voraussetzungen** treffen indes auf den Beschwerdefall schon deshalb nicht zu, weil der erste Erwerbsvorgang mit der folgenden Enteignung keineswegs in einem engenzeitlichen Zusammenhang steht."*

### 3.) Rechtliche Würdigung:

Im Gegenstandsfalle steht an Sachverhalt unstrittig fest, dass die beiden Schenkungsverträge zwischen der Bf und ihrem Bruder am 31.1.2013 und am 17.2.2014 und sohin in einem zeitlichen Abstand von rund 12,5 Monaten abgeschlossen wurden. Unter Bedachtnahme auf die vereinbarten Übergabszeitpunkte erhöht sich der Zeitrahmen auf insgesamt 16 Monate.

Entgegen dem Dafürhalten der Bf könnte zunächst anhand der im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgetragenen Argumente (es sei beim ersten Schenkungsvorgang noch unklar gewesen, unter welchen Voraussetzungen seitens der Bf eine spätere Übertragung erfolge; es sei nicht die Rede gewesen, in welcher Art und Weise ein allfälliger Ausgleich erfolgen solle) sowie insbesondere auch im Hinblick auf das nahe Verwandtschaftsverhältnis durchaus nach dem Gesamtbild der vorliegenden Umstände (ua. auch nahezu gleichlautende Verträge desselben Vertragsverfassers) auf ein mit den beiden getrennten Verträgen verfolgten Gesamtzweck und damit auf einen einheitlichen Rechtsvorgang, nämlich ein Tauschgeschäft, geschlossen werden.

Abgesehen davon ist aber nach oben dargelegter VwGH-Judikatur ebenso nicht zu übersehen, dass neben einer beabsichtigten einheitlichen Regelung **kumulativ** ("UND") sowohl ein (hier wohl nicht in Abrede zu stellender) sachlicher wie auch ein enger zeitlicher Zusammenhang hinzutreten muss, wenn der VwGH ausdrücklich festhält, es handle sich dabei um "in ihrer Gesamtheit erforderliche Voraussetzungen" (siehe VwGH 22.5.1980, 714/79).

Angesichts dessen, dass laut obiger hg. RSpr bei einem zeitlichen Abstand der Verträge von rund 4,5 Monaten "noch", jedoch bereits bei einem Zeitrahmen von rund 5,5 Monaten nicht mehr bzw. bei einem Abstand von rund 16 Monaten keineswegs mehr von einem "engen zeitlichen Zusammenhang" ausgegangen werden kann, kommt daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bei einem wie hier vorliegenden Abstand der Vertragsabschlüsse von mehr als einem Jahr der Beschwerde Berechtigung zu: Mangels des erforderlichen engen zeitlichen Zusammenhanges sind die (sämtlichen) Voraussetzungen für eine Beurteilung der beiden Schenkungsverträge als ein einheitliches Rechtsgeschäft nicht erfüllt.

Es ist demzufolge nicht von einer "wechselseitigen Grundstücksübergabe" im Sinne eines Tauschvertrages, sondern – wie im Rahmen der Selbstberechnung vormals erklärt und steuerlich bemessen – von zwei voneinander unabhängigen "reinen" Schenkungen von Grundstücken auszugehen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage kommt daher der Beschwerde bereits dem Grunde nach Berechtigung zu, sodass die im Weiteren in Streit gezogene Frage der Bewertung der übergebenen Liegenschaften dahingestellt bleiben kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Zur Frage, unter welchen *tatbestandsmäßigen* Voraussetzungen von einer wechselseitigen, in engem sachlichen und insbesondere engem zeitlichen Zusammenhang stehende Übertragung von Grundstücken und damit in der Folge von einem einheitlichen Rechtsvorgang ("Tausch") auszugehen wäre, liegt die in obiger Begründung angeführte langjährige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Auf diese gestützt hat das Bundesfinanzgericht seine Entscheidung getroffen. Aus diesem Grund war gegenständlich zum Einen keine *Rechtsfrage* und zum Anderen keine solche von "grundsätzlicher Bedeutung" zu behandeln. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 1. September 2015