

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch WOLF & PARTNER Stb- u. Untern.GmbH, Speilbrunn 21, 8283 Bad Blumau und Grant Thornton Unitreu GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft über die Beschwerde vom 11. April 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 8. März 2016, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf) war zusammen mit seiner Ehegattin Hälfteeigentümer zweier Grundstücke im Flächenausmaß von jeweils 21.205 m² bzw. 47.053 m².

Mit der als Tauschvertrag bezeichneten und notariell beglaubigten Urkunde vom 24.10.2014 wurden diese Liegenschaftshälften an diesen Grundstücken vom Bf und seiner Ehegattin der X GmbH (in der Folge X-GmbH) übergeben. Im Gegenzug erhielten der Bf und seine Ehegattin als übergebende Vertragsparteien Grundstücke im Gesamtflächenausmaß von 44.982 m² von der übernehmenden Vertragspartei.

Laut Tauschvertrag vom 24.10.2014 wurde das übergebende Grundstück mit 740.000 Euro und die Grundstücke der übernehmenden Vertragspartei mit 205.000 Euro bewertet. Aus diesem Grund erhielten der Bf und seine Ehegattin eine Ausgleichszahlung in Höhe von 535.000 Euro.

Mit Bescheid der Agrarbezirksbehörde Steiermark vom 17. März 2015 wurde festgestellt, dass dieser Betrag den Zielsetzungen der §§ 1,2,46 und 48 StZLG 1982 entspricht. Deswegen wurde keine Immobilienertragsteuer berechnet und vom Bf. der Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 (Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- oder Baulandumlegungsverfahrens) in Anspruch genommen.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung wurden unter Tz. 2 "Tauschvertrag" und Tz. 3 "Betriebliche Grundstücksveräußerung" des Berichtes vom

3. März 2016 die Feststellungen getroffen, dass die Steuerbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG ausschließlich auf Tauschvorgänge anzuwenden sei. Übersteige die erhaltene Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes der/des hingegebenen Grundstücke(s), stelle dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dar. In diesem Fall sei die Steuerbefreiung auf die Grundstücksveräußerung nicht anwendbar.

Im vorliegenden Fall betrage der Wert des (im Hälfteeigentum stehenden) hingegebenen Grundstückes 740.000 Euro und hätten die Ehegatten eine Ausgleichszahlung in Höhe von 535.000 Euro erhalten, die somit 50% des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstückes übersteige. Das vertragsgegenständliche Geschäft stelle keinen Tauschvorgang dar und mangle es somit am Vorliegen der Voraussetzung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG.

Nach Bodis/Hammerl in Doralt, EStG¹⁷, § 30, Rz 200, könne unter Hinweis auf den Regelungszweck des Befreiungstatbestandes das Vorliegen eines Tauschvorganges im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nur solange angenommen werden, als die Ausgleichszahlung 5 % des Wertes des hingegebenen Grundstückes nicht übersteige, weil die Zielsetzung der gesetzlichen Bestimmung nur zu erreichen sei, wenn die Steuerbefreiung auf reine Tauschvorgänge anzuwenden sei.

Das vorliegende Geschäft sei als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang zu beurteilen und als Veräußerungserlös sei der Wert des hingegebenen Grundstückes anzusetzen. Dabei wurde vom anteiligen Veräußerungserlös iHv 370.000 Euro gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ein pauschaler Abschlag von 86% als fiktive Anschaffungskosten angesetzt. Von diesem Unterschiedsbetrag (Einkünfte Grundstücksveräußerung) iHv 51.800 Euro wurden 25% Immobilienertragsteuer iHv 12.950 Euro errechnet.

Dagegen richtete sich der Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde und führte begründend aus, es ergebe sich aus der gesetzlichen Bestimmung, dass Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen stets steuerpflichtig seien, soweit keine Steuerbefreiung greife. Ein Befreiungstatbestand ergebe sich ua nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG für Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl Nr.103/1951. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück trete hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes. Das führe zu dem Ergebnis, dass Grundstücksübertragungen steuerpflichtig seien, wenn sie für ihr hingegebenes Grundstück lediglich eine Ausgleichszahlung erhalten und somit kein Tauschvorgang vorliege. Es sei somit fraglich, bei welchem Wertausgleichsverhältnis man von Tauschgeschäften spreche. Die Frage versuche die Finanzverwaltung in den EStR in der Rz 6652 zu klären, indem kein steuerbefreites Tauschgeschäft angenommen werde, wenn die Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke übersteige. In diesem Fall solle gemäß der Rechtsansicht des BMF die Steuerbefreiung auf diesen Grundstücketausch nicht anwendbar sein.

Diese Vorgangsweise widerspreche offensichtlich massiv dem Regelungszweck des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG.

Der von der Finanzverwaltung angewandte jedoch willkürlich festgelegte Schwellenwert von 50% führe zu unsachlichen Differenzierungen. Dabei werde auf die konkreten Umstände des Tauschgeschäftes samt Ausgleichszahlung keine Rücksicht genommen. Der Zweck der Zusammenlegung werde zweifelsfrei nur durch den vereinbarten Grundstückstausch erzielt, der ua durch die örtlichen Begebenheiten vorgegeben sei. Eine Ausgleichszahlung im Zusammenlegungs- bzw. Flurbereinigungsverfahren betreffe nicht nur Grundstückswerte, sondern auch einmalige Entschädigungszahlungen.

Es sollte für die Steuerfreiheit unerheblich sein, wenn der Wertausgleich mangels eines weiteren Tauschgrundstückes nur durch eine Ausgleichszahlung erreicht werden habe können, da ein reiner Grundstücketausch aufgrund der örtlichen Begebenheiten nicht zweckdienlich gewesen wäre.

Um die unsachlichen Auswirkungen bzw Härten dieses Schwellenwertes zu mildern, wäre zumindest eine Teilentgeltlichkeit des Grundstücketausches in Erwägung zu ziehen.

Von der nach -so die weiteren Beschwerdeausführungen - bisher herrschenden Verwaltungspraxis zur Einheitstheorie, bei dem der Vorgang einheitlich als entgeltlich oder als unentgeltlich eingestuft werde, "nimmt man künftig auch bei gemischten Schenkungen im § 7 GrEStG durch die Anwendung der Teilentgeltlichkeit Abstand".

Konkret habe der Bf im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 68.258 m² übergeben, wofür er im Gegenzug Grundstücke im Ausmaß von 44.982 m² erhalten habe. Zudem sei ihm eine Zahlung iHv 267.500 Euro übertragen worden.

Der Vergleich von Leistung und Gegenleistung zeige ein eklatantes Missverhältnis, das aus dem starken Interesse der X-GmbH an der Flurbereinigung resultiere.

Der Tauschvertrag vom 24. Oktober 2014 habe lediglich versucht, ein offensichtliches Missverhältnis der beiden Vertragsparteien auszugleichen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der als „Tauschvertrag“ bezeichneten Urkunde ergebe eine Schenkung von Grundstücken, da unter Berücksichtigung der gemeinen Werte aufgrund der örtlichen Begebenheiten eine Gegenleistung unter 50% des Wertes der Immobilien anzunehmen sei.

Auch nach der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis werde bei gemischten Schenkungen ertragsteuerlich insgesamt Unentgeltlichkeit angenommen, wenn Zuwendungsabsicht bestehe und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiege. Es sei dabei auf die Wertrelation von Leistung und Gegenleistung abzustellen. Diese Voraussetzungen seien erfüllt, wenn die Gegenleistung die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht übersteige. Schenkungen gelten als unentgeltliche Übertragung und unterliegen daher entsprechend den Bestimmungen des § 30 EStG nicht der Immobilienertragsteuer. Der Beurteilung der Abgabenbehörde, dass das vorliegende Geschäft als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang zu beurteilen sei

und als Veräußerungserlös der Wert des hingegebenen Grundstückes anzusetzen sei, könne nicht gefolgt werden, da § 30 EStG immer nur dann gelte, wenn tatsächlich eine Veräußerung vorliege. Eine Steuerpflicht auslösende Veräußerung iSd § 30 EStG sei immer nur dann anzunehmen, wenn ein Kauf oder ein Tausch vorliege. Unentgeltliche Übertragungen würden jedoch keine ertragsteuerlich relevanten Übertragungsvorgänge darstellen und keine Steuerpflicht nach § 30 EStG auslösen.

In der in der Folge ergangenen Beschwerdeentscheidung verwies das Finanzamt auf die in der Lehre vertretene Auffassung, dass das Vorliegen eines Tauschvorganges im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nur solange angenommen werden könne, als die Ausgleichszahlung 5% des Wertes des hingegebenen Grundstückes nicht übersteige, weshalb das vorliegende Geschäft als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang zu beurteilen sei und vertrat die Auffassung, dass die vom Bf herangezogene „Teilentgeltlichkeit“ dem Ertragsteuerrecht begrifflich fremd und der Verweis auf § 7 GrEStG für die Ermittlung der Höhe der Immobilienertragsteuer unbeachtlich sei.

Daraufhin stellt der Bf den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Der Bf wiederholte seine Beschwerdeausführungen und wies ergänzend darauf hin, dass die von der Finanzverwaltung wiedergegebene Kommentarmeinung, nach der ein Tauschvorgang nur solange angenommen werden könne, als die Geldabfindung 5% des Abfindungsanspruches, der sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes richte, nicht übersteige, auf einen Grundstückstausch und nicht auf den Tausch einer Grundstücksgesamtheit abstelle. Daraus sei zu schließen, dass auch der vorgebrachte Kommentar eine Teilentgeltlichkeit berücksichtige.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 30 (1) EStG 1988 normiert:

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Nach Absatz 2 Z 4 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte:

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.

Im Beschwerdefall wurde mit Tauschvertrag vom 24. Oktober 2014 unter Punkt 1. vereinbart, dass der Bf und seine Ehegattin der X-GmbH im Tauschweg Liegenschaft im Flächenausmaß von 21.205 m² und von 47.053 m² übergeben. Demgegenüber überträgt laut Punkt 2. die X-GmbH den Ehegatten Grundstücke im Flächenausmaß von 44.982 m².

Unter Punkt 4. wurde vereinbart, dass von den Vertragsparteien das Vertragsobjekt 1. mit einem Betrag von € 740.000 und das Vertragsobjekt 2. mit einem Betrag von € 205.000 € einvernehmlich bewertet werde, sodass von der X-GmbH binnen 8 Tagen nach Rechtswirksamkeit dieses Vertrages eine Aufzahlung in der Höhe von € 535.000 auf das Konto der Ehegatten zu überweisen sei.

Mit Bescheid der Agrarbezirksbehörde vom 17. März 2015 wurde der Vertrag bewilligt.

Gegenständlichenfalls ist strittig, ob es sich um einen Tausch handelt, der unter die Steuerbefreiung fällt oder von einem nichtbegünstigten Kauf auszugehen ist. Die Befassung mit der vom Bf in der Beschwerde angesprochenen Frage, ob von einer Schenkung auszugehen ist, erübrigt sich aufgrund der eindeutigen vertraglichen Regelung.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 sind Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens oder eines Baulandumlegungsverfahrens von der Besteuerung ausgenommen.

Die herrschende Lehre geht davon aus, dass die Steuerbefreiung **ausschließlich** auf Tauschvorgänge eingeschränkt ist (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 199, Klaushofer in "Die neue Immobiliensteuer Update 2013 Aufl. 2 (2013) Private Grundstücksveräußerung", Seite 110).

§ 30 Abs. 2 Z 4 erfasst nur Tauschvorgänge von Grundstücken und normiert zusätzlich, dass das erworbene Grundstück hinsichtlich der Ermittlung eines allfälligen späteren Veräußerungsgewinnes an die Stelle des hingegebenen Grundstückes tritt. Damit geht der Gesetzgeber davon aus, dass sich der Tauschvorgang ausschließlich auf Grundstücke erstreckt und verfolgt dabei das Ziel, zwar den Grundstückstausch im Rahmen der behördlichen Neugestaltung der Bodenverhältnisse steuerfrei zu stellen, die im Grundstück enthaltenen stillen Reserven aber im Zuge einer späteren Veräußerung des erworbenen Grundstückes steuerlich nach zu erfassen (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 8). Diese gesetzliche Zielsetzung kann aber nur dann erreicht werden, wenn die Steuerbefreiung ausschließlich auf reine Tauschvorgänge angewendet wird. Ein Tauschvorgang kann daher wohl nur solange angenommen werden, als die Geldabfindung 5% des Abfindungsanspruches, der sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes richtet, nicht übersteigt (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 200).

Begründend wird dabei auf das Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 verwiesen, wonach der Abfindungsanspruch grundsätzlich in Form einer Grundabfindung zu erfüllen sei.

Lediglich ein Abweichen der Grundabfindung vom Abfindungsanspruch, dass bis zu einem Ausmaß von 5% des Abfindungsanspruches zulässig ist, sei durch Geld auszugleichen

Konkret normiert das Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951:

§ 3 (1) Die Grundstücke, die der Zusammenlegung unterzogen oder die für die Zusammenlegung in Anspruch genommen werden, sind unter Mitwirkung der Zusammenlegungsgemeinschaft zu schätzen. Die Schätzung hat auf Grund übereinstimmender, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender Erklärungen der Parteien oder im Wege der amtlichen Ermittlung nach gleichartigen, für jedes Grundstück, unabhängig von seiner Zuordnung zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb und unabhängig von der Person des jeweiligen Besitzers, anzuwendenden Wertermittlungsgrundlagen zu erfolgen.

(2) Vorübergehende Mehr- und Minderwerte der Grundstücke sowie bei der Bewertung nicht berücksichtigte Verhältnisse und Gegenstände sind gesondert festzustellen und in Geld auszugleichen, sofern zwischen den Parteien nichts anderes vereinbart ist.

§ 4 (1) Die Behörde hat bei der Neuordnung des Zusammenlegungsgebietes eine Gesamtlösung in rechtlicher, wirtschaftlicher und ökologischer Hinsicht anzustreben und dabei auf eine geordnete Entwicklung des ländlichen Lebens-, Wirtschafts- und Naturraumes sowie der Betriebe Bedacht zu nehmen. Sie hat hiebei die Bestimmungen des § 1 zu beachten, die Interessen der Parteien und der Allgemeinheit gegenseitig abzuwägen und zeitgemäße betriebs- und volkswirtschaftliche sowie ökologische Erkenntnisse zu berücksichtigen.

(2) Jede Partei, deren Grundstücke der Zusammenlegung unterzogen werden, hat Anspruch, unter Anrechnung der Grundaufbringung gemäß Abs. 6 entsprechend dem Wert ihrer in das Verfahren einbezogenen Grundstücke mit Grundstücken von tunlichst gleicher Beschaffenheit abgefunden zu werden.

(3) Mit Zustimmung der Partei kann der Abfindungsanspruch ganz oder teilweise durch eine Geldabfindung abgegolten werden, sofern die Personen, denen an den Grundstücken, für die eine Geldabfindung gewährt werden soll, Rechte aus persönlichen Dienstbarkeiten, Ausgedings-, verbücherte Vorkaufs- oder Wiederkaufsrechte zustehen, gleichfalls damit einverstanden sind. Der hiedurch anfallende Grund ist unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des Abs. 1 zu verwenden.

(4) Der Unterschied zwischen dem Abfindungsanspruch (Abs. 2 und Abs. 3) und dem Wert der Grundabfindung darf nicht mehr als **fünf v. H.** des Wertes des Abfindungsanspruches betragen und ist in Geld auszugleichen.

Im vorliegenden Fall weist die Relation zwischen dem Wert der hingegebenen Grundstücke und der Geldabfindung ein derart krasses Missverhältnis auf, dass auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht mehr von einem (steuerbefreiten) Tauschvorgang gesprochen werden kann. Aufgrund der klaren Regelungen in den zitierten gesetzlichen Bestimmungen erübrigt sich ein Eingehen auf die vom Bf aufgeworfene Frage der Teilentgeltlichkeit. Auch wird nicht nur ausschließlich vom Tausch *eines* einzigen Grundstückes ausgegangen, sondern es wird ausdrücklich geregelt, dass eine Partei den Anspruch habe, unter Anrechnung der Grundaufbringung gemäß Abs. 6 entsprechend dem Wert ihrer in das Verfahren einbezogenen *Grundstücke* mit *Grundstücken* von tunlichst gleicher Beschaffenheit abgefunden zu werden.

Die begehrte Steuerbefreiung war daher zu Recht zu versagen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision zulässig, da es zur Lösung der Rechtsfrage noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. Mai 2018