

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.01.2014, StNr, ErfNr2, team, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Bf und BR waren aufgrund Schenkung je zur Hälfte Eigentümer der rechtskräftig als Bauland gewidmeten Liegenschaft xy, KG, Grundstück 1, mit einer Fläche von 2.145 m².

VKF, =Verkäuferinnen, waren Miteigentümerinnen mehrerer Grundstücke ebenfalls der KG. Diesbezüglich war die Umwidmung in Bauland, Aufschließung, Parzellierung und Bebauung im Rahmen eines Baulandsicherungsvertrages binnen 5 Jahren beabsichtigt.

Mit **Vorvertrag vom 28. September 2009** hat sich BR hinsichtlich dieser Grundstücke das Recht gesichert, im Falle einer endgültigen Umwidmung in Bauland *die neu gebildete nördliche Parzelle im Ausmaß von ca. 980 m²*, =Grundstück 2, von den Verkäuferinnen um 100.000 € zu kaufen und er hat darauf am 30. September 2009 eine Anzahlung von 10.000 € geleistet.

Wegen einer besseren Verwertbarkeit ist es im Interesse der Miteigentümer gelegen, das Hälfteeigentum am Grundstück 1 aufzulösen. Aus diesem Grund haben sich BR und Bf darauf verständigt, dass letzterer seinen Hälftenanteil an Grundstück 1 aufgeben und im Gegenzug von seinem Bruder BR das Grundstück 2, das diesem Hälftenanteil nahezu gleichwertig war, übernehmen sollte.

Dieses Tauschvorhaben wurde einvernehmlich wie folgt umgesetzt:

Am **29. März 2010** hat Bf

- 1.) einerseits mit Vereinbarung beim Notar 2 alle Rechte und Pflichten aus dem Vorvertrag von BR übernommen und
- 2.) gleichzeitig an Notar 1 den Auftrag zur Erstellung eines Schenkungsvertrages über die Schenkung seiner Grundstückshälfte 1 an BR erteilt.

Am 2. April 2010 hat der Notar 2 einen ersten Kaufvertragsrohentwurf hinsichtlich des Grundstückes 2 mit Bf als Erwerber erstellt.

Daraufhin hat Bf mit **Schenkungsvertrag I vom 15. April 2010**, in Erfüllung seiner Tauschleistung dem BR rechtswirksam seine Hälfte an dem gemeinsamen Grundstück 1 geschenkt.

Notar 1 hat hiefür zu ErfNr1 die Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von 1.097,25 € vom dreifachen Einheitswert selbst berechnet.

In weiterer Folge sind die Brüder jedoch aus scheidungsrechtlichen Gründen übereingekommen, dass in einem Zwischenschritt zunächst BR das Grundstück 2 kaufen und sogleich an seinen Bruder weiterschenken sollte. Mit **Mail vom 19. April 2010** hat daher BR den Notar 2 ersucht, den Kaufvertrag auf seinen Namen abzuändern und "*keine Eintragung in das Grundbuch durchzuführen, dies wird umgehend durch Notar 1 in Form eines Schenkungsvertrages an Bf abgewickelt*".

Schlussendlich hat am **10. August 2010** BR(nach zwei weiteren, zwischenzeitigen Kaufvertragsentwürfen)

1.) das neu gebildete Grundstück 2, KG, mit einer Fläche von 1023 m² von den Verkäuferinnen um 96.680 € gekauft (mit der Verpflichtung gemäß Vertragspunkt III, den Kaufpreis binnen 14 Tagen zu bezahlen) und

2.) mit **Schenkungsvertrag II** seinem Bruder Bf im Tausch gegen die bereits erhaltene Grundstückshälfte 1 geschenkt (entgegen der Aufforderung in obigem Mail hat aus grundbuchtechnischen Gründen letztlich Notar 2 den Schenkungsvertrag II erstellt).

Im Vertragspunkt Siebtens wird zum Zwecke der Gebührenbemessung festgestellt, dass zwischen den Vertragsparteien während des letzten Jahres keine meldepflichtigen schenkungsweisen Zuwendungen erfolgt sind.

Für diesen Schenkungsvertrag II ist im Zuge der Selbstberechnung vom dreifachen Einheitswert zu ErfNr2 durch Notar 2 keine GrESt angefallen.

Zusammenfassend nimmt das BFG aufgrund des soeben dargestellten Geschehensablaufes daher einen engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen den gegenständlichen Schenkungsverträgen I und II als erwiesen an, sodass ein **einheitlicher Tauschvorgang** - Grundstück gegen Miteigentumsanteil - dadurch verwirklicht wurde, dass

- 1.) mit **Schenkungsvertrag I vom 15. April 2010**, ErfNr1, errichtet von Notar 1, Bf seinem Bruder BR eine Hälfte des ihnen gemeinsam gehörigen Grundstückes 1 geschenkt hat und
- 2.) mit **Schenkungsvertrag II vom 10. August 2010**, ErfNr2, errichtet von Notar 2, BR seinem Bruder Bf das neu gebildete Grundstück 2 geschenkt hat.

Verfahrensablauf

Im Zuge einer Prüfung, ABNr. 17/039/13, bei Notar 1 ist das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) zu der Ansicht gelangt, dass die beiden Schenkungen vom 15. April und vom 10. August 2010 in einem Zusammenhang stehen und daher ein **Tauschvorgang** vorliegt.

Über Vorhalt vom 29. November 2013 hat Bf diesbezüglich am 20. Dezember 2013 ausgeführt, dass eine gleichwertige Teilung des von der Mutter geschenkten Grundstückes 1 nicht möglich gewesen sei. Er habe ohne seinen Bruder nichts mit dem Grundstück 1 anfangen können und umgekehrt genauso. Um dieses Problem zu lösen, habe er sich bereit erklärt, seinem Bruder den ihm gehörigen Grundstücksanteil 1 mit Schenkungsvertrag vom 15. April 2010 zu schenken. *Zu seiner großen Überraschung und Freunde habe er Monate später das Grundstück 2 geschenkt bekommen.* Es sei zu keinem Zeitpunkt von einem Tausch die Rede gewesen, sondern habe es sich um zwei voneinander getrennte unabhängige Schenkungen gehandelt. Notar 1 könne bestätigen, dass niemals ein zeitgleicher und übereinstimmender Tauschwille bestanden habe.

Entgegen dieser Behauptungen hat das GVG die beiden Schenkungsverträge als Tauschgeschäft qualifiziert und für den Schenkungsvertrag II gemäß § 201 BAO mit **Bescheid vom 10. Jänner 2014** die GrEST neu in Höhe von 3.545,78 € vom Verkehrswert des hingegebenen Grundstückes in Höhe von 101.308 € festgesetzt.

In seiner dagegen eingebrachten **Beschwerde vom 27. Jänner 2014** bringt Bf, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., vor, der Schenkungsvertrag I sei im April 2010 abgeschlossen gewesen. Erst Monate später habe sich BR entschlossen, das Grundstück 2 anzuschaffen und dem Bf. zu schenken. Bereits aus dem Zwischenerwerb sei zu erschließen, dass zum Zeitpunkt des Erstvertrages kein Tauschvorhaben geplant gewesen sein konnte. Es bestehe zwischen den Vertragsvorgängen kein enger zeitlicher Zusammenhang. Im Vorfeld des Kaufes sei nie absolut sicher gewesen, ob die Verkäuferinnen in letzter Konsequenz an BR verkaufen würden. Es müsse der Parteidisposition überlassen bleiben, welche Form von rechtsgeschäftlichem Willen sie ihren Verträgen zugrunde legen.

Daraufhin hat das GVG die Verkäuferin VKF1 am 17. April 2014 als Zeugin befragt. Letztere hat auf die Frage, wie und wann Einigung über den Kauf erzielt worden sei, den Vorvertrag vom 28. September 2009 ausgehändigt und auf die Frage über die Verwendungsabsicht des Käufers zu Protokoll gegeben:

"Vor endgültiger Vertragsunterzeichnung war im Gespräch, dass der Bruder des BR die Liegenschaft kaufen sollte. Letztlich hat sie aber doch BR erworben. Diese Information habe ich vom Notar 2. Laut vager Erinnerung sollte dies im Zusammenhang mit einem von den Brüdern geerbten Grundstück stehen, das sie aber nicht gemeinsam nutzen wollten und deshalb eine entsprechende Regelung suchten."

Aufgrund dieser Ergebnisse der Zeugenbefragung hat das GVG am **2. Mai 2014** in der Sache eine abweisliche **Beschwerdevorentscheidung** erlassen, weil dem Vorbringen,

BR habe das Grundstück 2 erst Monate nach dem Erstvertrag gekauft, aufgrund des Vorvertrages vom 28. September 2009 nicht gefolgt werden können, sodass die Annahme berechtigt sei, die beiden Schenkungen seien wechselseitig bedungen gewesen.

Am **26. Mai 2014** hat der Bf. einen **Vorlageantrag** gestellt und zur Begründung ausgeführt, es hätte für den Kauf und die anschließende Schenkung des Grundstückes 2 an ihn durch seinen Bruder nur außersteuerliche Gründe gegeben. Es sei immer nur darum gegangen, zu gewährleisten, dass das Grundstück nicht als sein eheliches Ersparnis gelte und somit der Aufteilung gemäß §§ 81 ff EheG unterliege.

Am 20. Juni 2014 hat das GVG die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Parallel zum gegenständlichen GrEST-Verfahren hat das GVG aufgrund des vorläufig festgestellten Sachverhaltes am 23. April 2014 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, in dessen Verlauf die folgenden weiteren Stellungnahmen abgegeben wurden:

Stellungnahme des Notar 1 vom 5. Mai 2014:

Die Rechtsvorgänge seien in zwei Notariaten urkundlich durchgeführt worden, sodass nicht ersichtlich gewesen sei, dass unter Umständen konnexe Vorgänge zu berücksichtigen gewesen wären. Auch sei zum Zeitpunkt der Sicherung des Liegenschaftserwerbes mit Vorvertrag nicht absehbar gewesen, wie eine Auseinandersetzung zwischen den Brüdern im Zusammenhang mit dem gegebenen gemeinschaftlichen Eigentum gelöst werden könnte.

Stellungnahme des Notar 2 vom 19. Mai 2014:

Lt. Vorvertrag sei BR der erste Interessent für den Erwerb des Grundstückes 2 gewesen. Unabhängig davon habe letzterer ersucht, den Kaufvertrag für seinen Bruder vorzubereiten. Die Letztversion des Kaufvertrages sei am 6. August erstellt worden und sei dort wunschgemäß wieder BR als Käufer eingesetzt worden. Für die Weiterschenkung von Grundstück 2 hätte es nur ehorechtliche Gründe, aber keine steuer- oder gebührenrechtliche Überlegungen gegeben. Die Auftragerteilung zur Errichtung des Schenkungsvertrages II sei aus grundbuchtechnischen Gründen erst unmittelbar vor Abschluss des endgültigen Kaufvertrages Anfang August 2010 erfolgt, weil der Kaufvertrag als Zwischenurkunde für den Schenkungsvertrag II verwendet werden sollte.

Stellungnahme des Bf. und seines Bruders vom 21. Mai 2014:

Es seien zwei Schenkungen durch zwei Vertragserrichter durchgeführt worden. Ein enger zeitlicher Zusammenhang könne nicht erkannt werden, da trotz Vorvertrag vom 28. September 2009 noch nicht klar gewesen sei, was mit dem gemeinsamen Grundstück 1 geschehen solle. Als Beilagen werden die soeben wiedergegebenen Stellungnahmen der Notare und das Mail vom 19. April 2010 (siehe im Sachverhalt oben) vorgelegt.

Nach Vorhalt dieses Mails vom 19. April 2010 haben alle Beteiligten weitere Stellungnahmen wie folgt abgegeben:

Stellungnahme des Notar 2 vom 18. Juni 2014:

Der Vertragsserrichter übermittelt eine detaillierte chronologische Schilderung der beiden von ihm durchgeführten Geschäftsfälle, insbesondere wird erstmals die Übernahme der Rechte aus dem Vorvertrag durch den Bf. am 29. März 2010 angeführt.

Stellungnahme des Notar 1 vom 23. Juni 2014:

Darin wird dargetan, dass der Vertragsverfasser ebenfalls am 29. März 2010 mit der Abwicklung der Schenkung I betraut worden ist.

Stellungnahme des Bf. und seines Bruders vom 25. Juni 2014:

Sie hätten immer ganz offen mit den Notaren über die Hintergründe gesprochen. Notar 1 versucht sich in seiner Stellungnahme selbst zu schützen und die Stellungnahme des Notar 2 deckt sich nicht mit den Tatsachen.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage - insbesondere der vorliegenden Urkunden (Vorvertrag vom 28. September 2009, Abtretungsvereinbarung vom 29. März 2010, Kaufvertrag und Schenkungsverträge), der Zeugenaussage der Verkäuferin, des Mails vom 19. April 2010 sowie der Stellungnahmen der beiden Schriftenverfasser - und vor allem der zeitlichen Abfolge der Vereinbarungen erwiesen.

Die Höhe des als Bemessungsgrundlage angenommenen Verkehrswertes, sowie die Berechnung der GrESt sind unbestritten.

Streitpunkt

Im gegenständlichen Fall ist nur strittig, ob zwei getrennte Schenkungsverträge vorliegen oder aber ein einheitlicher Tauschvertrag zustandegekommen ist.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

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

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

Erwägungen

Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt auch der Tauschvertrag. Dieser ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Beim Austausch von zwei Grundstücken liegen gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG und nach der gefestigten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwei

GrESt-pflichtige Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG vor, da für jeden Vertragsteil der Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet wird. Gegenleistung ist jeweils das in Tausch gegebene Grundstück, als dessen Wert der gemeine Wert (Verkehrswert) gilt. Insbesondere bei wechselseitigen Schenkungen, wie im gegenständlichen Fall, entsteht nämlich gemäß § 942 ABGB keine wahre Schenkung im Ganzen, wenn "*Schenkungen vorher dergestalt bedungen sind, dass der Schenkende wieder beschenkt werden muss*".

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltene) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (zuletzt VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126).

Im Einklang mit § 21 BAO (iSd. wirtschaftlichen Betrachtungsweise) steht die Notwendigkeit, die Beurteilung einer Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen, wenn mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wurde (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149).

Ein rechtlicher Zusammenhang zwischen Verträgen besteht auch dann, wenn die Vereinbarungen ohne eine ausdrückliche Verknüpfung nach dem Willen der Parteien derart voneinander abhängig sind, dass sie miteinander "stehen oder fallen" sollen. Auch wenn nur einer der Vertragspartner einen solchen Einheitswillen erkennen lässt und der andere Partner ihn anerkennt oder zumindest hinnimmt, kann ein einheitliches Vertragswerk vorliegen.

(vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II GrESt, Rzn. 114-115 zu § 1 mit weiterer Judikatur).

Wenn also zufolge der getroffenen Vereinbarungen der zu erschließende Parteiwille eindeutig auf einen unmittelbar gegenseitigen und eng verknüpften, wechselseitigen Leistungsaustausch gerichtet ist, so ist davon auszugehen, dass die eine Leistung ohne die andere nicht gewollt oder sinnhaft gewesen wäre. Auf Grund dieser Verknüpfung der gegenseitigen Leistungspflichten liegt daher ein einheitliches Rechtsgeschäft, nämlich ein Tauschvertrag iSd. Bestimmungen nach § 1045 ABGB und § 4 Abs. 3 GrEStG vor.

Der sachliche, innere Zusammenhang der gegenständlichen Schenkungen im Sinne der angeführten Judikatur erschließt sich primär aus der Geschehensabfolge und wird von der Aussage der Verkäuferin unterstützt, wonach die Brüder "*eine Regelung in Zusammenhang mit einem von den Brüdern geerbten Grundstück*" gesucht hätten. Die Ermittlungsergebnisse des GVG beweisen insgesamt, dass im Ergebnis vereinbart und wirtschaftlich beabsichtigt war, der Bf. soll das Grundstück 2 letztendlich ersatzweise gegen Aufgabe seines Miteigentums am Grundstück 1 erhalten. BR hat dem Bf. bereits am 29. März 2010 quasi Zug um Zug mit dessen Versprechen der Schenkung seines Hälftenanteiles 1 ein gleichwertiges Grundstück 2 an die Hand gegeben (Stellungnahme Notar 1 vom 23. Juni 2014 und Notar 2 vom 18. Juni 2014). Das Beschwerdevorbringen, BR habe sich erst Monate später zu seiner Schenkung

entschlossen, ist damit widerlegt; ebenso steht das weitere Vorbringen, der Verkauf an BR sei nicht sicher gewesen, im Widerspruch zu dem Vorvertrag vom 28. September 2010. Der zeitliche Zusammenhang zwischen den vertraglichen Regelungen, welche letztendlich zu dem von den Parteien gewünschten Ergebnis geführt haben, ist entgegen der Behauptung des Bf. ganz offenkundig gegeben, da beide Erwerbsvorgänge zeitgleich in die Wege geleitet wurden, nämlich am 29. März 2010. Die zeitlich enge Abfolge erschließt sich überdies aus dem Mail vom 19. April 2010, in dem nur vier Tage nach der Schenkung I die beabsichtigte Rückschenkung II dokumentiert ist. Letztendlich ist aber selbst eine zeitliche Differenz von 4 Monaten bei der endgültigen Umsetzung nicht geeignet, die Verknüpfung der beiden Verträge in Frage zu stellen.

Nicht zuletzt entspricht es der Lebenserfahrung, dass wechselseitige Schenkungen gleichwertiger Liegenschaften innerhalb von 4 Monaten auf einen einheitlichen Entschluss zurückzuführen sind, umso mehr als dadurch ein wirtschaftlicher Vorteil (Alleineigentum) für beide Erwerber erreicht wird. Der von den Parteien verfolgte Gesamtzweck ist zweifelsfrei darin zu erblicken, dass in Abänderung der bisherigen Eigentumsverhältnisse (Hälfteeigentum an Grundstück 1) letztlich BR das Grundstück 1 ins Alleineigentum erworben und der Bf. ein seinem Hälftanteil wertmäßig entsprechendes Grundstück erhalten hat. Es ist jedenfalls völlig unglaublich und durch die Ermittlungsergebnisse widerlegt, dass die beiden Schenkungen jeweils ohne Wissen und Willen des anderen Bruders "überraschend" erfolgt sind. Die Schenkung des Bf. wäre ohne die spätere Gegenschenkung des BR weder gewollt noch sinnhaft gewesen. Vielmehr liegt es auf der Hand, dass die Schenkung II nicht ohne die vorangegangene Schenkung I erfolgt wäre und daher jedenfalls ein Tauschwillen bestanden hat.

Der Tauschvertrag ist ein formfreier Konsensualvertrag, welcher dadurch zum Ausdruck gekommen ist, dass BR im Ergebnis sein Grundstück 2 ersatzweise gegen den Hälftanteil an Grundstück 1 geschenkt hat. Auch wenn schlussendlich der konkrete rechtsgestalterische Weg aus außersteuerlichen Gründen eingeschlagen wurde, ändert das Motiv für die beiden gegenständlichen Schenkungen nichts daran, dass mit den Schenkungsverträgen I und II das von Beginn an beabsichtigte Resultat des Grundstücktausches tatsächlich erzielt wurde.

Ausgehend von dem beabsichtigten Gesamtzweck, sowie aufgrund des engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs sind daher die beiden Schenkungsverträge, entgegen dem Dafürhalten des Bf. auch dann, wenn für die konkrete Vertragsgestaltung auch außersteuerliche Gründe, zB scheidungsrechtliche Gründe, vorhanden waren, steuerlich als einheitliches Tauschgeschäft zu qualifizieren.

Im übrigen hat der Bf. die Berechnung der GrEST nicht beanstandet und insbesondere die Höhe der vom GVG angesetzten Gegenleistung nicht bestritten, sodass der Bescheid vom 10. Jänner 2014 zu Recht ergangen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 15. Juni 2015