

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a b Gesellschaft m.b.H. & Co KG, b 257, c d e, vertreten durch Ender & Zuggal WTH GmbH, Sonderberg 10, 6840 Götzis, über die Beschwerde vom 07.07.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 16.06.2016, betreffend Festsetzung der Immobilienertragsteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die a b GmbH& Co KG (künftig BW genannt) haben mit f g und der h i KG einen Tausch über die im Tauschvertrag vom 28. September 2015 angeführten Grundstücke abgeschlossen. Die Selbstberechnung der Grunderwerbssteuer (GrESt) und somit auch die Selbstberechnung der ImmoEST erfolgten unter der Erfassungsnummer 111 . In Bezug auf die ImmoEST wurde die FON-Maske derart befüllt, dass bei der Art der Einkünfte private Grundstücksveräußerungen angegeben wurde und bei den Befreiungsbestimmungen das Häkchen bei der Befreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 4 EStG (Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- oder Baulandumlegungsverfahrens) gesetzt wurde. Eine Abfuhr von ImmoEST erfolgte somit nicht.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 18. April 2016 wurde die BW höflich aufgefordert, detailliert darzulegen, welche Sachverhaltselemente des vorliegenden Tauschvertrages es rechtfertigen, den gegenständlichen Vorgang von der Immo-ESt zu befreien.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 17. Mai 2016 wurde das Ergänzungsersuchen im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Die drei Grundstückseigentümer, nämlich die BW, die h i KG sowie f g hätten am 28. September 2015 Grundstücksflächen in b im Rahmen eines Tauschvertrages (Ringtausch) getauscht, um insgesamt eine bessere Gestaltung von Bauland im Sinne der Raumplanung in der Gemeinde d zu erreichen. Die Gemeinde d habe die Vertragsparteien

in diesem Verfahren angeleitet um eine optimale Abstimmung des Baulandes in Form von Baufläche-Wohngebiet (zwei im Zuge des Ringtausches im Grundbuch neu gebildeten Grundstücke Nr. 222 /7 und 333) und der Freifläche-Sondergebiet „unterirdische Tiefgarage“ auf dem im Grundbuch neu gebildeten Grundstück 222 /6 mit dem öffentlichen Verkehr auf Skipisten zu erreichen.

Für die neu gebildeten Grundstücke 222 /7 und 333 habe die Gemeinde d einen Teilbebauungsplan erlassen, mit welchem eine Gesamtgeschoßfläche von maximal 600 m² inklusive Erschließung ermöglicht werde. Die Raumplanung erfolge im Hoheitsbereich der Gemeinden, Flächenwidmungspläne und Verordnungen würden generelle Hoheitsakte einer Gemeinde darstellen. Der Ringtausch vom 28. September 2015 sei das Ergebnis langwieriger Verhandlungen der Gemeinde d mit den Grundeigentümern um eine optimale Abstimmung des Baulandes im Ortsteil b mit Pisten- und Verkehrsflächen zu erreichen. Die Gemeinde d habe zu diesem Zwecke das Instrumentarium der hoheitlichen Raumplanung nach dem Raumplanungsgesetz gezielt eingesetzt. Der Ringtausch vom 28. September 2015 und die Raumplanung der Gemeinde d seien miteinander final und kausal verknüpft und abgestimmt. Das Ziel der Optimierung der Raumordnung-im Bereich b sei erreicht worden. Ohne Zutun der Gemeinde wäre der Ringtauschvertrag nicht abgeschlossen worden und wären auf der anderen Seite die Raumordnungsziele der Gemeinde d ohne diesen Tausch nicht erreichbar gewesen. Zur weiteren Erläuterung des vorliegenden Sachverhaltes würden diesem Schreiben die folgenden Unterlagen beigefügt:

Tauschvertrag vom 28. September 2015

Schreiben von Bürgermeister j k vom 09. März 2015

Gemeinderatsprotokoll vom 23. November 2015, Punkt 3 zum Ringtausch b

Gemeinderatsprotokoll vom 25. Jänner 2016, Punkt 3 zum Ringtausch b

Flächenwidmungsplan für b als Verordnung nach § 12 Raumplanungsgesetz

Bebauungsplan für die Ringtauschgründe nach § 28 Raumplanungsgesetz

Nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens erließ das Finanzamt Feldkirch einen **Festsetzungsbescheid** gemäß § 201 BAO datierend mit **16. Juni 2016** und schrieb die Immobilienertragsteuer mit € 34.265,00 vor. In der Begründung brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

„Mit dem 1. StabG 2012, BGBl I 22, wurden private Grundstücksveräußerungen generell unabhängig von der Behaltesdauer in die Besteuerung mit einem Steuersatz von 25% einbezogen. Die Regelung orientiert sich an der Besteuerung von Substanzwertsteigerungen bei Kapitalvermögen und soll einen Beitrag zu einer gleichmäßigen und leistungsgerechten Besteuerung darstellen; weiters sollen durch den besonderen Steuersatz eine schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgedeckt und die Inflationswirkung pauschal abgedeckt werden (s RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 10) (vgl hierzu, Jakom, Einkommensteuergesetz 2016, RZ 1 zu § 30). Erfasst

sind Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012. Für die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorgangs ist im Kontext des § 30 (wie bisher für die Frage der Erfüllung der Spekulationsfrist) das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich (s RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7; zum Veräußerungszeitpunkt im Detail s Rz 19 f). Der Zufluss des Veräußerungserlöses ist nicht ausschlaggebend (vgl hierzu, Jakom Einkommensteuergesetz 2016, RZ 3 zu § 30).

Der Immobilienertragsteuer unterliegen entgeltliche Veräußerungsvorgänge (Verkäufe).

Keine Veräußerung liegt bei unentgeltlichen Übertragungen vor. Dazu zählen insbesondere Schenkung und Erwerb von Todes wegen. Bei Tauschvorgängen liegt gemäß § 6 Z 14 EStG jeweils eine Anschaffung und Veräußerung vor. Tauschvorgänge werden somit für ertragsteuerliche Zwecke (ImmoESt) einem entgeltlichen Veräußerungsvorgang gleichgestellt.

§ 30 Abs 2 EStG zählt jene Tatbestände auf, welche von der Besteuerung mit ImmoESt ausgenommen sind. In § 30 Abs 2 Z 4 EStG werden Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland von der Besteuerung ausgenommen.

Die dem Grunde nach bereits bestehenden Steuerbefreiungen um den Tausch von Grundstücken im Rahmen von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes und von behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland (Baulandumlegungsverfahren) in § 30 Abs. 2 Z 4 EStG ergänzt.

§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG (idF BGBI. I 22/2012) lautet auszugsweise wie folgt:

„Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

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, nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften.
[...]"

Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung erfasste demnach einerseits Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie anderseits Tauschvorgänge im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, wobei hier ausschließlich Maßnahmen nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften umfasst waren. Da allerdings nicht sämtliche Bundesländer derartige Vorschriften vorgesehen haben, bestand in solchen Fällen der Bedarf, die Schaffung sinnvoller bebbarer Bauplätze im Wege privatrechtlicher Tausch- und Ringtauschvereinbarungen ebenfalls zu befreien.

Mit dem AbgÄG 2012 (BGBI. I 112/2012) erfolgte daher in § 30 Abs. 2 Z 4 EStG die Ausdehnung auf Tauschvorgänge im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren

Gestaltung von Bauland, „insbesondere“ nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Wie sich eindeutig aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1960 BlgNR 24. GP 24) ergibt, soll die Erweiterung der Befreiung auf vergleichbare Vorgänge unter der Voraussetzung eines dokumentieren öffentlichen Interesses jedoch nur bei Fehlen von entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften erfolgen.

Diese Rechtsansicht lässt sich auch aus der Verwaltungspraxis ableiten (vgl dazu etwa EStR Rz 6652), wonach Tauschvorgänge im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen von der Befreiung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG grundsätzlich nicht umfasst sind. Die Befreiung kann lediglich in jenen Fällen dennoch zur Anwendung gelangen, in denen es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt und das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung anderweitig dokumentiert ist. Die Aussage, wonach Flächenwidmungspläne von Gemeinden generell von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG umfasst wären, ist aus der Verwaltungspraxis nicht ableitbar und würde außerdem dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen.

Im gegenständlichen Fall ist daher für die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nicht bloß ein dokumentiertes öffentliches Interesse erforderlich, sondern vielmehr auch das Fehlen von entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften. Das Vorarlberger Raumplanungsgesetz (LGBI. 39/1996) stellt aber eine entsprechende landesgesetzliche Rechtsquelle dar, die bessere Gestaltung von Bauland regelt: In seinem V. Hauptstück (§§ 41 ff) regelt das Gesetz umfassend die Baulandumlegung.

Die im Zuge des Ersuchens um Ergänzung vorgelegten Unterlagen, insbesondere die Verhandlungsschrift der Gemeinde d vom 25. Jänner 2016 (Tagesordnungspunkt 3) lassen in keinem Punkte erkennen, dass die zitierte Regelung der §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz zur Anwendung gekommen wäre. In besagter Verhandlungsschrift ist einzig von der Erlassung eines Teilbebauungsplanes gemäß § 30 Abs 2 Vorarlberger Raumplanungsgesetz die Rede.

Die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG auf privatrechtliche Ringtauschvereinbarungen ist daher im konkreten Fall aufgrund des Vorliegens entsprechender landesgesetzlicher Regelungen iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nicht möglich. Die Befreiungsbestimmung würde nur dann zur Anwendung kommen, wenn die geplante Maßnahme entsprechend der Bestimmungen des §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz durchgeführt wird. Kommen aber die genannten Bestimmungen des Vorarlberger Raumplanungsgesetzes nicht zur Anwendung, stellt die geplante Maßnahme offenbar keine Baulandumlegung iSd Vorarlberger Raumplanungsgesetzes und damit auch im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG dar, womit eine Befreiung der Tauschvorgänge dem Sinn und Zweck der Befreiungsbestimmung entgegenlaufen würde.

Die Befreiung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG kommt somit nicht zur Anwendung.“

In der **Beschwerde vom 7. Juli 2016** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Drei Grundeigentümer in A—c d e, Ortsteil b, haben am 28. September 2015 Grundstücksflächen in b im Rahmen eines Tauschvertrages („Ringtausch“) getauscht, um insgesamt eine „bessere Gestaltung von Bauland“ im Sinn der Raumplanung der Gemeinde d zu erreichen: Die Gemeinde d hat die drei Grundeigentümer durch ihre hoheitliche Raumplanung zu diesem „Ringtausch“ angeleitet, um eine optimale Abstimmung

o des Baulandes in Form von Baufläche-Wohngebiet (zwei im Zuge des Ringtausches im Grundbuch neu gebildeten Grundstücke Nr. 222 /7 und 333) und

o der Freifläche-Sondergebiet „unterirdische Tiefgarage“ auf dem im Grundbuch neu gebildeten Grundstück 222 /6 I

*o mit dem öffentlichen Verkehr auf Schipisten
zu erreichen.*

Für die neu gebildeten Grundstücke 222 /7 und 333 hat die Gemeinde d einen Teilbebauungsplan erlassen, wobei jeweils eine Gesamtgeschossfläche von maximal 600 m² inklusive Erschließung ermöglicht wird.

Die drei am Ringtausch beteiligten Grundeigentümer sind

- die „h i KG“*
- die „a b Gesellschaft mbH & Co KG“ und*
- Frau f g*

*Die Raumplanung erfolgt im Rahmen der Hoheitsgewalt der Gemeinden:
Flächenwidmungs- und Bebauungspläne sind Verordnungen und somit generelle Hoheitsakte einer Gemeinde (Kahl/Weber, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage/2011, Rz 393).*

Der Ringtausch vom 28. September 2015 ist das Ergebnis langwieriger Verhandlungen der Gemeinde d (Bürgermeister sowie Raumplanungsausschuss) mit den Grundeigentümern, um eine optimale Abstimmung des Baulandes im Ortsteil b mit Pisten- und Verkehrsflächen zu erreichen. Die Gemeinde d hat dazu das Instrument der hoheitlichen Raumplanung nach dem Vorarlberger Raumplanungsgesetz gezielt eingesetzt: Der Flächenwidmungsplan ist zielgerecht geändert worden.

Ein Bebauungsplan ist für die zwei neu gebildeten Grundstücke 222 /7 und 333 neu erlassen worden.

Das neu gebildete Grundstück 222 /6 ist oberirdisch als Freifläche für Schipisten gewidmet, kann jedoch unterirdisch als Tiefgarage bebaut werden.

Der Ringtausch vom 28. September 2015 und die Raumplanung der Gemeinde d sind mit einander final und kausal verknüpft und auf einander abgestimmt: Das Ziel

einer Optimierung der Raumordnung in b ist durch eine konzertierte Vorgangsweise erreicht worden. Der Ringtausch wäre ohne die hoheitlichen Raumplanungsmaßnahmen der Gemeinde nicht zustande gekommen. Ebenso sind die Raumordnungsziele der Gemeinde nicht ohne den Ringtausch der Grundeigentümer zu erreichen. Die hoheitlichen Maßnahmen einer Änderung des Flächenwidmungsplanes und der Erlassung eines Bebauungsplanes dienen in Verbindung mit dem Ringtausch der Optimierung von Bauland in b.

1. Der Gesetzeswortlaut

§ 30 Abs 2 Z 4 EStG befreit „Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften.“

Der angefochtene Bescheid schränkt die begünstigten Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland auf eine „Umlegung und Grenzänderung von Grundstücken“ nach §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz ein und verkennt somit den Begriff „insbesondere“: Der Gesetzgeber stellt damit klar: Die Befreiung von der ImmoESt greift auch für Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland nach speziellen landesgesetzlichen Vorschriften zur besseren Gestaltung von Bauland. Es sind jedoch nicht nur solche Maßnahmen befreit. Der Bundesgesetzgeber will vielmehr alle „Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland“ befreien.

2. Die Gesetzesmaterialien, die EStR 2000 und das Schrifttum

Dieses weite Verständnis der Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG wird durch

- die Gesetzesmaterialien (EB zur RV 1960 BlgNR 24. GP, 24 zum AbgÄG 2012, BGBI I 2012/112)
 - Rz 6652 EStR 2000 und
 - Beiser, SWK 2015/9, 466 ff (die Gesetzesmaterialien und Rz 6652 EStR 2000 werden auf Seite 467 jeweils wörtlich zitiert)
- bestätigt.

3. Eine teleologische Auslegung und das Sachlichkeitsgebot (Art 7 B—VG)

Es widerspräche dem bundesgesetzlich verfolgten Ziel einer Baulandmobilisierung, die Reichweite einer Befreiung von der ImmoESt von landesgesetzlichen Bau- und Raumplanungsgesetzen abhängig zu machen. Das wäre eine verfassungsrechtlich unzulässige formalgesetzliche Delegation (Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht¹¹, Rz 253). Es wäre auch sachlich (Art 7 B-VG) nicht zu rechtfertigen, Befreiungen von der ImmoESt in neun Bundesländern in ihrer Reichweite unterschiedlich auszugestalten. Der Bundesgesetzgeber stellt deshalb durch das Wort „insbesondere“ klar: Alle „Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland“ werden nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG

von der ImmoEST befreit. Ob sich die behördlichen Maßnahmen innerhalb oder außerhalb von Bau- oder Raumplanungsgesetzen der Bundesländer bewegen, spielt explizit (argumento: „insbesondere“) keine Rolle.

4. Flächenwidmungs- und Bebauungspläne sind als Verordnungen hoheitliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland.

Im Beschwerdefall ist ein verwaltungstechnisch aufwändiges Verfahren nach §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz durch eine im Einvernehmen mit den Grundeigentümern akkordierte Änderung der Flächenwidmungs- und Bebauungspläne und einen darauf abgestimmten Grundtausch ersetzt worden.

Kurz: Ein Grundtausch (Ringtausch durch mehrere Grundeigentümer) ist im Rahmen der Raumplanung der Gemeinde d (in Form der Flächenwidmungsplanung und eines eigenen Bebauungsplanes) „zur besseren Gestaltung von Bauland“ durchgeführt worden, um so das Ziel einer Baulandmobilisierung zu erreichen.

§ 2 Vorarlberger Raumplanungsgesetz gibt die Raumplanungsziele im Sinn einer „dem allgemeinen Besten dienenden Gesamtgestaltung“ vor. Die so präzisierten öffentlichen Interessen sind durch Flächenwidmungs- und Bebauungspläne nach §§ 12 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz durch die Gemeinden als Raumplanungsbehörden durch das hoheitliche Instrument von Verordnungen umzusetzen. Diese behördlichen Raumplanungsmaßnahmen durch hoheitlich erlassene Verordnungen sichern das öffentliche Interesse an einer sinnvollen Gestaltung von Bauland und sind somit das Hauptinstrument zur „besseren Gestaltung von Bauland durch behördliche Maßnahmen, insbesondere nach den für die besondere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften“ iSd § 30 Abs 2 Z 4 EStG.

Die behördlichen Hauptmaßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland in Form von als Verordnung hoheitlich zu erlassenden Flächenwidmungs— und Bebauungsplänen nicht nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG zu begünstigen, widerspricht

dem Gesetzeswortlaut

den Gesetzesmaterialien und

dem Gesetzeszweck

§ 30 Abs 2 Z 4 EStG zielt auf eine Baulandmobilisierung durch eine Befreiung von Tauschvorgängen im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. Der Ringtausch im Beschwerdefall dient der besseren Gestaltung von Bauland im Rahmen der hoheitlichen Flächenwidmungs- und Bebauungsplanung der Gemeinde d.

Die Befreiung von der ImmoEST ist somit nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG zu gewähren.

Weitere Ausführungen zur berücksichtigten Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer sind somit hinfällig. Die Immobilienertragsteuer wurde ausgehend von einem Grundstückswert von EUR 979.000 berechnet. Das von den a b hingegebenen Grundstück Nr. 333 war als „Freifläche-Landwirtschaft“ gewidmet. Der Wert des

hingegebenen Grundstücks ist somit weit niedriger und kann mit jenem im Zuge des Tausches erhaltenen Grundstücks 222 /6 mit einem Wert von EUR 30.000 gleichgesetzt werden.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juli 2016** als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt brachte in der Begründung im Wesentlichen vor:

„Seit dem 1. StabG 2012 (BGBI. I 22/2012) unterliegen grundsätzlich sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken seit dem 1. April 2012 der Einkommensteuerpflicht. Weiters wurden mit dem 1. StabG 2012 die dem Grunde nach bereits bestehenden Steuerbefreiungen um den Tausch von Grundstücken im Rahmen von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes und von behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung Von Bauland (Baulandumlegungsverfahren) in § 30 Abs. 2 Z 4 EStG ergänzt.

§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG (idF BGBI. I 22/2012) lautet auszugsweise wie folgt:

„Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

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, nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. [...]“

Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung erfasste demnach einerseits Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie anderseits Tauschvorgänge im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, wobei hier ausschließlich Maßnahmen nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften umfasst waren. Da allerdings nicht sämtliche Bundesländer derartige Vorschriften vorgesehen haben, bestand in solchen Fällen der Bedarf, die Schaffung sinnvoll bebaubarer Bauplätze im Wege privatrechtlicher Tausch- und Ringtauschvereinbarungen ebenfalls zu befreien.

Mit dem AbgÄG 2012 (BGBI. I 112/2012) erfolgte daher in § 30 Abs. 2 Z 4 EStG die Ausdehnung auf Tauschvorgänge im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, „insbesondere“ nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Wie sich eindeutig aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1960 BlgNR 24. GP 24) ergibt, soll die Erweiterung der Befreiung auf vergleichbare Vorgänge unter der Voraussetzung eines dokumentieren öffentlichen Interesses jedoch nur bei Fehlen von entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften erfolgen.

Diese Ansicht vertritt auch die Finanzverwaltung in der gängigen Verwaltungspraxis, wonach Tauschvorgänge im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen von der Befreiung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG grundsätzlich

nicht umfasst sind. Die Befreiung kann lediglich in jenen Fällen dennoch zur Anwendung gelangen, in denen es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt und das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung anderweitig dokumentiert ist. Die Aussage, wonach Flächenwidmungspläne von Gemeinden generell von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG umfasst wären, ist den EStR nicht zu entnehmen und würde außerdem dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen.

Im gegenständlichen Fall ist daher für die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG nicht bloß ein dokumentiertes öffentliches Interesse erforderlich, sondern vielmehr auch das Fehlen von entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften. Das Vorarlberger Raumplanungsgesetz (LGBI. 39/1996) stellt aber eine entsprechende landesgesetzliche Rechtsquelle dar, die bessere Gestaltung von Bauland regelt. In seinem V. Hauptstück (§§ 41 ff) regelt das Gesetz umfassend die Baulandumlegung.

Die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG auf privatrechtliche Ringtauschvereinbarungen ist daher im konkreten Fall aufgrund des Vorliegens entsprechender landesgesetzlicher Regelungen iSd § 30 Abs 2 Z 4 EStG nicht möglich. Die Befreiungsbestimmung würde nur dann zur Anwendung kommen, wenn die geplante Maßnahme entsprechend der Bestimmungen der §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz durchgeführt wird. Kommen aber die genannten Bestimmungen des Vorarlberger Raumplanungsgesetzes nicht zur Anwendung, stellt die geplante Maßnahme offenbar keine Baulandumlegung iSd Vorarlberger Raumplanungsgesetzes und damit auch im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG dar, womit eine Befreiung der Tauschvorgänge dem Sinn und Zweck der Befreiungsbestimmung entgegenlaufen würde. Darüber hinaus ist noch darauf hinzuweisen, dass der Tausch - nach dem Schreiben des Bürgermeisters - der besseren Qualität der Schipisten dient und daher ein öffentliches Interesse an dem Tauschvertrag besteht. Eine bessere Gestaltung von Bauland wird nicht behauptet.

Was die Einwände in der Beschwerdeschrift die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Immo-ESt betreffend anlangt, darf an dieser Stelle entgegnet werden, dass die berechnete und abgeführte GrESt als Basis für die zur Vorschreibung gelangende Immo-ESt gegolten hat.

Die Einwendungen in der Beschwerdeschrift vermochten es nicht, die Behörde zu einer differenten rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zu bewegen.

Abschließend und am Rande darf die Beschwerdebehörde noch zum Ausdruck bringen, dass der ganzen Verwaltung und somit auch der Steuerverwaltung daran gelegen ist, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten und somit rechtliche Normen einheitlich auszulegen und anzuwenden. Dies geschieht u.a. in der Art und Weise Zweifelsfragen an die zuständigen Fachabteilungen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) heranzutragen. Damit ist gewährleistet, dass ein und dieselbe Norm bundesweit einheitlich angewandt wird. Im Bereich der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG hat sich die zuständige Fachabteilung im BMF bereits in der Vergangenheit in

identer Art und Weise geäußert, wie dies in der vorliegenden Beschwerdevorentscheidung der Fall ist.“

Im Vorlageantrag vom 30.08.2016 – eingegangen innerhalb der verlängerten Vorlagefrist – brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juli 2016, zugestellt am 05. August 2016, wurde die Beschwerde unseres Klienten gegen den Bescheid über die Festsetzung von Immobilienertragsteuer 2015 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gemäß § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Das Finanzamt sieht sich an die Auffassung des Fachbereichs gebunden, während das Bundesfinanzgericht an das Gesetz gebunden ist. Das Finanzamt verkennt die Rechtslage; Flächenwidmungs- und Bebauungspläne nach §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz dienen der besseren Gestaltung von Bauland und sind als Verordnungen Hoheitsakte der Gemeinde als Raumplanungsbehörde. Es liegen somit behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland vor, die nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG von der Immobilienertragsteuer befreit sind. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die a b GmbH& Co KG haben mit f g und der h i KG einen Tausch über die im Tauschvertrag vom 28. September 2015 angeführten Grundstücke abgeschlossen. Die Selbstberechnung der Grunderwerbssteuer (GrESt) und somit auch die Selbstberechnung der ImmoESt erfolgten unter der Erfassungsnummer 111 . In Bezug auf die ImmoESt wurde die FON-Maske derart befüllt, dass bei der Art der Einkünfte private Grundstücksveräußerungen angegeben wurde und bei den Befreiungsbestimmungen das Häkchen bei der Befreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 4 EStG (Tauschvorgänge im Rahmen eines Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- oder Baulandumlegungsverfahrens) gesetzt wurde. Eine Abfuhr von ImmoESt erfolgte somit nicht.

Ein Baulandumlegungsverfahren nach den §§ 41 ff Vorarlberger Raumplanungsgesetz erfolgte nicht.

Die Gemeinde d hat die Vertragsparteien in diesem Verfahren angeleitet um eine optimale Abstimmung des Baulandes in Form von Baufläche-Wohngebiet (zwei im Zuge des Ringtauschs im Grundbuch neu gebildeten Grundstücke Nr. 222 /7 und 333) und der Freifläche-Sondergebiet „unterirdische Tiefgarage“ auf dem im Grundbuch neu gebildeten Grundstück 222 /6 mit dem öffentlichen Verkehr auf Skipisten zu erreichen.

Für die neu gebildeten Grundstücke 222 /7. und 333 hat die Gemeinde d einen Teilbebauungsplan erlassen, mit welchem eine Gesamtgeschoßfläche von maximal 600 m² inklusive Erschließung ermöglicht werde.

Durch diesen Grundstückstausch sollen die bestehenden Baugrundstücke von der h i KG und von f g von der bestehenden Skipiste abgerückt werden. Die Skipiste ist aufgrund von Verbauungen in den letzten Jahren in diesem Bereich sehr eingeengt worden. Der Raumplanungsausschuss der Gemeinde d hat daher eine Verschiebung der bestehenden Baugrundstücke im öffentlichen Interesse befürwortet, da dadurch die Skipistensituation in diesem Bereich durch eine Verbreiterung verbessert werden kann. Im Zuge dieses Grundstücktausches wurden bisher Freiflächen Landwirtschaft in Bauland umgewidmet. Die Umwidmungszusage seitens der Gemeinde d wurde vor Abschluss des Tauschvertrages gemacht.

Es liegt kein Hinweis vor, dass die Grundeigentümer seitens einer Behörde durch eine Maßnahme, der sie sich nicht entziehen hätte können, so unter Druck gesetzt wurden, dass es ihnen nicht mit Erfolg möglich gewesen wäre, die Errichtung des in Rede stehenden Tauschvertrages zu verweigern.

Die getauschten Flächen sind wertgleich (Punkt IV. 5. des Tauschvertrages).

Dieser Sachverhalt ist unstrittig.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 30 Abs 2 Z 2 EStG lautet:

„Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

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. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.“

Gemäß § 1 Flurverfassungsgrundsatzgesetz ist Zweck dieses Gesetzes die Schaffung und Erhaltung einer leistungsfähigen und umweltverträglichen Landwirtschaft durch Neueinteilung und Erschließung des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes sowie Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nach zeitgemäßen volks-, betriebswirtschaftlichen und ökologischen Gesichtspunkten im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens.

Im gegenständlichen Fall geht es nicht um die Schaffung und Erhaltung einer leistungsfähigen Landwirtschaft, sondern um die Schaffung von Bauland und der Verbesserung der Skipistensituation. Die Maßnahme fällt daher nicht unter das Flurverfassungsgrundsatzgesetz.

§ 3 Abs 1 Z 5 GrEStG lautet:

„Von der Besteuerung sind ausgenommen:

Bei behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland der Erwerb eines Grundstückes nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften.“

Die Formulierung „*im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland*“ im § 30 Abs 2 Z 4 EStG ist identisch mit § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG. Es ist daher die zu § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des § 30 Abs 2 Z 4 EStG, heranzuziehen.

Es ist nur jener Erwerb steuerfrei, der dem begünstigten Zweck ohne weitere Voraussetzung dient (vgl VwGH vom 6. Juni 1968, 1464/67). Der Erwerb eines Grundstückes muss die unmittelbare Folge der behördlichen Maßnahme der Baubehörde sein (vgl VwGH vom 22. Februar 1973, 448/72, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

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 VwGH vom 6. Mai 1971, 1034/70, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

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 18. September 1980, 319, 320/78, vom 26. Juni 1986, 85/16/0080, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Eine bessere Gestaltung von Bauland liegt immer dann vor, wenn damit relevanten öffentlichen oder objektivierbaren privaten Interessen unter dem Gesichtspunkt der besseren Bebaubarkeit gedient wird (vgl VwGH vom 13. März 1980, 1786/77, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

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. März 1980, 1786/77, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

Es war denkmöglich, dass es sich bei Maßnahmen im Sinne des § 4 Abs 1 Z 5 GrEStG 1955 (in der Fassung der GrEStG-Novelle 1969) um behördliche Maßnahmen handeln muss, durch die oder in deren Zug eine Übertragung von Grundstücken stattfindet, dass also von dieser Befreiungsbestimmung nur ein Erwerb erfasst wird, der unmittelbar die Folge einer behördlichen Verfügung im Zuge eines Verfahrens vor der Baubehörde zur besseren Gestaltung von Bauland ist (VfGH vom 29. Juni 1971, B 197/70).

„Behördliche“ Maßnahmen iS des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG sind solche, die in Ausübung behördlicher Befehlsgewalt gesetzt wurden (VwGH vom 29. Juni 2006, 2006/16/0006, und vom 27. November 2008, 2007/16/0139).

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. Das Wesen einer Einwirkung durch Maßnahmen besteht darin, dass derjenige, den die Maßnahme trifft, keine Möglichkeit hat, ihr auszuweichen, etwa in der Weise, dass er ein bestimmtes Vorhaben aufgibt (VwGH vom 27. März 1964, Slg 3053/F, verstärkter Senat, vom 25. April 1996, 95/16/0259, und vom 27. November 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 iS des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG 1987 (vgl VwGH vom 6. Mai 1971, 1034/70, und vom 1. September 1999, 98/16/0232, 0233, 0234).

Eine behördliche Maßnahme ist ein in der äußeren Welt in Erscheinung tretender Vorgang. Hat die Beschwerdeführerin die Enteignung der in Rede stehenden Grundstücke selbst beantragt, so hat die Behörde nicht von Amts wegen in die Eigentumsverhältnisse zur Erreichung einer besseren Gestaltung von Bauland eingegriffen, sondern die Beschwerdeführerin selbst hat ein Eingreifen der Behörde herbeigeführt. Hatte die Beschwerdeführerin also die Enteignung ausschließlich im eigenen Interesse verlangt, um das Grundstück baureif zu machen und nicht um eine behördliche Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland herbeizuführen, so war die Befreiung schon deshalb zu versagen (VwGH vom 6. Mai 1971, 1034/70).

Im Fall eines freiwillig abgeschlossenen Kaufvertrages fehlte es an einer Maßnahme iS des § 4 Abs 1 Z 5 GrEStG 1955 (VwGH vom 22. Februar 1973, Slg 4505/F).

Wenn ein Grundstückseigentümer selbst den Übergang des Grundstückes durch Abschluss einer Vereinbarung veranlasst, ist die Steuerbefreiung zu verneinen (vgl VwGH vom 28. Jänner 1993, 92/16/0120, 0121, 0122).

Kann dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt keinerlei Hinweis entnommen werden, dass der Grundeigentümer seitens einer Behörde durch eine Maßnahme, der sie sich nicht entziehen hätte können, so unter Druck gesetzt wurde, dass es ihm nicht mit Erfolg möglich gewesen wäre, die Errichtung des in Rede stehenden Kaufvertrages zu verweigern, so fehlt es zur Zeit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges an der für den angestrebten Befreiungstatbestand erforderlichen Zwangsmaßnahme.

Im gegenständlichen Fall wurde eine Umwidmung für den Fall versprochen, dass die Grundeigentümer den gegenständlichen Grundstücktausch durchführen, um die Skipistensituation in diesem Bereich durch eine Verbreiterung verbessern zu können. Die durchgeführte Umwidmung ist keine behördliche Maßnahme durch die das Eigentumsrecht an einem Grundstück unmittelbar als Rechtswirkung derselben erworben wird. Durch die Umwidmung wird keine Eigentumsübertragung bewirkt.

Zudem bestand der Hauptzweck des gegenständlichen Tauschvertrages nicht in der besseren Gestaltung von Bauland sondern in der besseren Gestaltung der Skipistensituation.

Nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senats des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1971, VwSlg. 4234/F, ist für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden SOLL. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Im gegenständlichen Fall sollten Baugrundstücke getauscht werden. Es ist daher der Wert von Bauland der Bemessungsgrundlage zu Grunde zu legen.

Nach Punkt IV. 5. des Tauschvertrages sind die getauschten Flächen wertgleich. Demnach durfte das Finanzamt mit Recht von einer gleich hohen Bemessungsgrundlage in den Bescheiden an die drei Beschwerdeführerinnen ausgehen.

Die Beschwerde wird daher als unbegründet abgewiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche Revision zulässig, da es zu § 30 Abs 2 Z 4 EStG noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Feldkirch, am 6. März 2019