

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, Adr, vertreten durch Notar , über die Beschwerde vom 02.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 03.05.2017, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 545.215 mit 3,5 v. H., sohin im Betrag von **€ 19.082,53**, festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

Verfahrensbergang:

**A)** In dem am 30.3.2012 zwischen dem X (= Beschwerdeführer, Bf) und mehreren Grundeigentümern abgeschlossenen Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag wurde festgehalten, dass der Bf beabsichtigt, in Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgaben nach dem Tiroler Raumordnungsgesetz in Zusammenarbeit mit der Gemeinde Flächen zur Bebauung durch die Eigentümer zugänglich zu machen sowie einer geordneten baulichen Entwicklung zuzuführen, und wurde vereinbart (Pkt. 5.):

- der Bf erwirbt von A die Gst111 im Ausmaß von 9.778 m<sup>2</sup>.

Der Kaufpreis beträgt € 65/m<sup>2</sup>, wobei dieser von einer um 1.500 m<sup>2</sup> verringerten Fläche berechnet wird. Diese ist nach Vorliegen des Bebauungsplanes und der Parzellierung als Bauland gewidmete Fläche unentgeltlich an den Verkäufer rückzuübereignen.

Ein Teilbetrag von € 10/m<sup>2</sup>, gesamt € 82.780, ist binnen 4 Wochen zu entrichten; ein Teilbetrag von € 55/m<sup>2</sup> ist vom Bf für an Dritte als Bauland verkaufte Flächen jährlich als Aufpreis zu zahlen.

- der Bf erwirbt von B (bzw. dessen Masseverwalter) und C das Gst2 im Ausmaß von 6.919 m<sup>2</sup> je zur Hälfte.

Der binnen 4 Wochen zu zahlende Kaufpreis beträgt gesamt € 85.214 und ist von einer um 440 m<sup>2</sup> verringerten Fläche berechnet, die nach Vorliegen des Bebauungsplanes und der Parzellierung als Bauland gewidmete Fläche unentgeltlich an die Verkäufer je hälftig rückzuübereignen ist.

- der Bf erwirbt von D das Gst3 im Ausmaß von 4.384 m<sup>2</sup>.

Der Kaufpreis beträgt € 65/m<sup>2</sup>, wobei dieser von einer um 750 m<sup>2</sup> verringerten Fläche berechnet wird. Diese ist nach Vorliegen des Bebauungsplanes und der Parzellierung als Bauland gewidmete Fläche unentgeltlich an den Verkäufer rückzuübereignen.

Ein Teilbetrag von € 10/m<sup>2</sup>, gesamt € 36.340, ist binnen 4 Wochen zu entrichten; ein Teilbetrag von € 55/m<sup>2</sup> ist vom Bf für an Dritte als Bauland verkaufte Flächen jährlich als Aufpreis zu zahlen.

Übergabsstichtag ist der Zeitpunkt der allseitigen Vertragsunterfertigung.

Mit Bescheid vom 14.1.2013, StrNr, wurde betr. den og. Kaufvertrag dem Bf ausgehend von der Gegenleistung € 204.234 (= Summe der Sofortzahlungen; Anm.: rechnerisch zutreffend wäre: € 204.334) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 7.148,19 (rechtskräftig) vorgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 19.3.2015 wurden dem Finanzamt die mit den vormaligen Verkäufern getroffenen Aufhebungs- und Rückübereignungsvereinbarungen vom 19.1. bzw. 22.1.2015 vorgelegt und vom Bf der Antrag "um teilweise Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer bzw. Nachverrechnung" wie folgt gestellt:

- Hinsichtlich der aus Gst1 gebildeten Teilflächen im Ausmaß von 1.492 m<sup>2</sup>, die an A rückübertragen wurden, wird die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG beantragt.

Die vom Bf verkaufbare Fläche beträgt 7.042 m<sup>2</sup>, hiefür ist eine vertragliche Aufzahlung von € 55/ m<sup>2</sup> bzw. ein zusätzlicher Kaufpreis von gesamt € 387.310 zu leisten. Dazu wird um Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ersucht.

- Hinsichtlich des Gst2 im Ausmaß von 441 m<sup>2</sup>, das je hälftig an B und C rückübertragen wurde, wird die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG beantragt.

- Hinsichtlich des Gst3 im Ausmaß von 750 m<sup>2</sup>, das an D rückübertragen wurde, wird die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 GrEStG beantragt.

Die vom Bf verkaufbare Fläche beträgt 2.871 m<sup>2</sup>, hiefür ist eine vertragliche Aufzahlung von € 55/ m<sup>2</sup> bzw. ein zusätzlicher Kaufpreis von gesamt € 157.905 zu leisten. Dazu wird um Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ersucht.

Im Schreiben vom 27.5.2015 wurde dem Finanzamt ua. noch mitgeteilt:

Die Realisierung der Planungsziele des Bf erfordert, dass er über den Planungsbereich gesamthaft verfügen kann. Die Planung der Art der Bebauung und der infrastrukturellen

Erschließung kann nur für ein Gesamtgebiet zielführend erfolgen. Die Retournierung von Flächen an verschiedene Eigentümer, also auch an jene Personen, welche an den Bf verkauft haben, kann daher erst nach Abschluss dieser Planungen, nach Erlassung der Bebauungspläne, erfolgen.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bf mit Bescheid vom 12.6.2015 betr. den Kaufvertrag vom 30.3.2012 ausgehend von der Bemessungsgrundlage (weitere Gegenleistungen) von € 692.780,20 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 24.247,31 vorgeschrieben und in der gesonderten Begründung vom 15.6.2015 ua. ausgeführt:

Beim Kaufvertrag vom 30.3.2012 handle es sich um eine Art Tauschgeschäft. Die vormaligen Veräußerer würden für die Hingabe von Waldparzellen Bargeldleistungen sowie durch Rückübertragung Baugründe erhalten. Die vertraglich vereinbarte Rückübertragung höherwertigen Baugrundes nach Umwidmung (= Mehrwert € 55 pro m<sup>2</sup>) stelle eine weitere Gegenleistung des Bf dar. Die Bestimmung nach § 17 GrEStG sei nur auf den Wert der Waldfläche, dh. € 10/m<sup>2</sup>, anwendbar. Der Erwerb der nun rückübertragenen Flächen sei durch den Bf unentgeltlich erfolgt, es sei dafür nie eine Grunderwerbsteuer festgesetzt worden. Die weiteren Leistungen (= Barnachzahlungen für verkaufte Parzellen, gesamt € 545.215, sowie Forderungsabgeltung durch Rückübertragung umgewidmeter Parzellen, gesamt 2.683 m<sup>2</sup> à € 55 = € 147.565) unterlägen der Grunderwerbsteuer. Die Begünstigung des § 17 GrEStG könne hinsichtlich der Werterhöhung nicht gelten (im Einzelnen: siehe Bescheidbegründung samt Berechnungsdarstellung).

Die dagegen am 20.7.2015 erhobene Beschwerde richtete sich gegen die Einbeziehung der rückübertragenen Grundstücke in die Bemessungsgrundlage. Es liege kein Tausch vor, da den Vertragspartnern von ihnen selbst eingebrachte Grundstücke retourniert worden seien. Die Wertsteigerung sei nicht auf das Rechtsgeschäft, sondern auf eine Änderung im Flächenwidmungsplan zurückzuführen und daher im hoheitlichen Bereich gelegen.

Im Übrigen sei unklar, ob überhaupt eine rechtsgültige Zustellung des Bescheides vorliege, da diese nicht an den ausgewiesenen Parteienvertreter erfolgt sei.

Mit gesondertem Schreiben vom 18.8.2015 erklärte der Bf, auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zu verzichten.

Das Finanzamt hat anschließend die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG hat mit Beschluss vom 22.3.2017, RV/3100201/2016, seine Unzuständigkeit zur Entscheidung über die Beschwerde festgestellt und das Verfahren vor dem BFG eingestellt, weil die Voraussetzungen gemäß § 262 Abs. 2 BAO für ein Unterbleiben der – grundsätzlich zwingenden – Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (1. Beantragung/Verzicht IN der Bescheidbeschwerde; 2. Vorlage an das BFG innerhalb von 3 Monaten) hier nicht vorgelegen waren.

**B)** Das Finanzamt hat in der Folge, unter Bedachtnahme auf die monierte Rechtsunwirksamkeit des Bescheides wegen der Zustellung an den Bf, einen in Spruch und Begründung identen Grunderwerbsteuerbescheid (siehe zu oben dargelegtem Bescheid vom 12.6.2015), gerichtet nunmehr an den Bf zu *Handen* des bevollmächtigten Parteienvertreters DrX, am 3.5.2017 erlassen und wiederum ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 692.780,20 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 24.247,31 vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird vorgebracht wie bisher (siehe Beschwerdeausführungen vom 20.7.2015) und weiters eingewendet:

Eine Junktimierung der hoheitlichen Instrumente der Raumordnung, wie der Erlassung von Flächenwidmungsplänen und von Bebauungsplänen, mit privatrechtlichen Akten, wie einem Eigentumserwerb, sei rechtlich unzulässig (mit Verweis auf OLG XX). Unabhängig davon sei es grundsätzlich falsch, eine Änderung des Flächenwidmungsplanes der Steuerbemessung zu Grunde zu legen. Dies sei eine Verordnung des Gemeinderates und entziehe sich der rechtlichen Bestimmbarkeit durch den Käufer oder den Verkäufer. Es handle sich um einen rein hoheitlichen Akt. Allfällige Wertsteigerungen würden durch die Immobilienertragsteuer iSd § 30 f. EStG erfasst; dem GrEStG mangle es an einer ähnlichen Bestimmung. Das Finanzamt sei daher zu Unrecht von einer diesbezüglich weiteren Gegenleistung ausgegangen.

Zudem werde Rechtswidrigkeit wegen zweifacher Entscheidung in derselben Sache geltend gemacht. Das BFG habe mit Beschluss vom 22.3.2017, RV/3100201/2016, das Verfahren wegen Unzuständigkeit eingestellt. Anstelle eines nochmaligen Bescheides wäre vielmehr die Erlassung der Beschwerdevorentscheidung angebracht gewesen. Es werde beantragt, die angenommene Wertsteigerung der retournierten Grundstücke nicht der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen und die Steuer entsprechend herabzusetzen bzw. den Bescheid wegen entschiedener Sache aufzuheben.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 22.6.2017 wurde wie folgt begründet:

Durch die ordnungsgemäße Neuzustellung an den Vertreter (Notariat) mit Bescheid vom 3.5.2017 sei ein eventueller Zustellmangel beim vormaligen Bescheid vom 12.6.2015 beseitigt worden.

Bei der vereinbarten Rückübertragung von Flächen an die Veräußerer handle es sich um ein weiteres Rechtsgeschäft iSd GrEStG. Ob es sich dabei um einen Tausch oder eine Rückgängigmachung handle, sei steuerlich irrelevant, da der gemeine Wert bei Retournierung jedenfalls höher sei. Die Umstände, die zu dem Mehrwert geführt hätten, seien unerheblich. Mangels Gleichwertigkeit der Liegenschaften beim Rückerwerb könne die Bestimmung nach § 17 GrEStG nur hinsichtlich des ursprünglichen geringeren Wertes Anwendung finden. Der Wertzuwachs der Parzellen sei für die seinerzeitigen Veräußerer ein Erlös und für den Bf eine grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung iSd § 5 GrEStG.

Mit Antrag vom 7.7.2017 wurde die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht unter Verweis auf das bisherige Vorbringen ("wird wiederholt") begehrte.

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

#### **1.) Einwand der Rechtswidrigkeit wegen "entschiedener Sache":**

- Gemäß § 97 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI 1961/194 idgF., werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt ua. bei schriftlichen Erledigungen nach lit a) dieser Bestimmung durch Zustellung.

Die Wirksamkeit von Erledigungen – und somit deren rechtliche Existenz – setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben werden. Vor Bekanntgabe entfaltet zB ein Bescheid *keinerlei Rechtswirkungen*. Ein solcher "Nicht-Bescheid" (oder "Nochnicht-Bescheid") kann daher jederzeit von der Behörde zurückgenommen, abgeändert oder *durch eine andere Erledigung ersetzt* werden (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0010 u.a.; siehe in: *Ritz*, BAO-Kommentar, 5. Aufl., Rz 1 zu § 97).

- Gemäß § 9 Abs. 3 Zustellgesetz (ZustG) hat die Behörde dann, wenn ein *Zustellungsbevollmächtigter* bestellt ist und soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen.

Die Bevollmächtigung kann gegenüber der Behörde ua. durch Berufung auf die Vollmacht erfolgen. Eine allgemeine Vollmacht umfasst auch die Zustellungsbevollmächtigung (zB VwGH 3.6.2004, 2002/09/0137 u.a.). Als Bescheidadressat (§ 93 Abs. 2 BAO) ist stets die Partei zu nennen, jedoch ist der Zustellungsbevollmächtigte auf der Zustellungsverfügung als Empfänger zu bezeichnen, dh. die Adressierung an die Partei zu Handen des Zustellungsbevollmächtigten genügt.

Unterbleibt entgegen § 9 Abs. 3 ZustG die Bezeichnung des Zustellungsbevollmächtigten als Empfänger und erfolgt die Zustellung *an den Vertretenen selbst*, so ist sie *unwirksam* (siehe zu vor: *Ritz* aaO, Rzn. 17, 20, 23 – 26 zu § 9 ZustG).

Wie eingangs dargelegt, hatte das Finanzamt – nach Ergehen des BFG-Beschlusses vom 22.3.2017 - den in der zugrunde liegenden Beschwerdeschrift ua. monierten Zustellmangel aufgegriffen und den Bescheid vom 12.6.2015, der wegen Zustellung direkt an den Bf anstelle an den Bf zu Handen des bevollmächtigten Parteienvertreters zufolge § 97 Abs. 1 BAO iVm § 9 Abs. 3 ZustG wegen Rechtsunwirksamkeit sohin als "Nicht-Bescheid" zu qualifizieren war, zulässigerweise durch den erstmals ordnungsgemäß und damit rechtswirksam an den Parteienvertreter zugestellten Grunderwerbsteuerbescheid vom 3.5.2017 ersetzt.

Es handelt sich dabei um die verfahrensrechtliche "Behebung" eines Bescheides, der bislang gar keine Rechtswirkungen entfalten konnte, sodass – entgegen dem Dafürhalten

des Bf - von einer Rechtswidrigkeit "infolge bereits entschiedener Sache" bzw. "wegen zweifacher Entscheidung in derselben Sache" keine Rede sein kann.

## 2.) Grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBI 1987/309 idF BGBI I 2012/22, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Gegenleistung bei einem Kauf ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehalteten Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung gelten die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4 sinngemäß, wenn zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich ist, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt.

Im Gegenstandsfall steht an Sachverhalt fest, dass der Bf für den Erwerb der mehreren genannten Liegenschaften mit Kaufvertrag vom 30.3.2012 laut Punkt 5. zunächst "Sofortzahlungen" (= 1. Teilbetrag binnen 4 Wochen) in Höhe von (wie vom Finanzamt berechnet) gesamt € 204.234 als einem Teil der zur erbringenden Gegenleistung zu bezahlen hatte. Dazu war mit Bescheid vom 14.1.2013 die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 7.148,19 vorgeschrieben und vom Bf ordnungsgemäß entrichtet worden.

Hinsichtlich dem weiteren Teil der Gegenleistung (= 2. Teilbetrag), nämlich der vertraglich vereinbarten Aufzahlung von € 55 pro m<sup>2</sup> betreffend die vom Bf im weiteren Verlauf als Bauland an Dritte abverkaufte Flächen, wurde das diesbezügliche Ausmaß der "verkaufbaren Flächen" erstmals im Antrag vom 19.3.2015 auf "Nachverrechnung" und in Zusammenhang mit den dazu vorgelegten, mit den vormaligen Veräusserern abgeschlossenen Aufhebungs- und Rückübereignungsvereinbarungen aus Jänner 2015 dem Finanzamt bekannt gegeben. Vom Bf wurde von dem "zusätzlichen Kaufpreis", nämlich von der gesamt zu leistenden Aufzahlung in Höhe von € 545.215 um Vorschreibung der 3,5%igen Grunderwerbsteuer im Betrag von gesamt € 19.082,53 ersucht. Insoweit ist die bescheidmäßige Steuerfestsetzung völlig unbestritten.

In Streit gezogen ist allein die Einbeziehung der an die vormaligen Veräusserer rückübertragenen Grundstücksflächen als weitere Gegenleistung in die Steuerbemessung, dies im Umfang deren Werterhöhung (€ 55 pro m<sup>2</sup>) aufgrund der nach dem Erwerb durch den Bf durchgeführten Umwidmung der vormaligen landwirtschaftlichen Grundstücke ("Waldflächen") in Bauland:

- Zunächst handle es sich nach Ansicht des Finanzamtes (teilweise) um "eine Art Tauschgeschäft", welcher Rechtsmeinung aber von Seiten des BFG nicht gefolgt werden kann. Der Tausch ist gemäß § 1045 ABGB ein Vertrag, wodurch *eine Sache gegen eine andere* überlassen wird. Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist; die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage bildet der Verkehrswert des "jeweils hingegebenen Grundstückes" (vgl. in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 108 f. zu § 5).

Dies impliziert aber nach Ansicht des BFG an Sachverhalt zwei voneinander verschiedene Grundstücke bzw. je ein dem Veräusserer und ein dem Erwerber gehöriges Grundstück, welche gegeneinander ausgetauscht werden, was gegenständlich nicht der Fall war. Vielmehr wurden dieselben, von den Veräusserern übertragenen Grundstücksflächen (nach Umwidmung) vom Erwerber/Bf wiederum an die Veräusserer retourniert, weshalb in zivilrechtlicher Betrachtung kein Tauschvorgang verwirklicht wurde und dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen Berechtigung zukommt.

- Nach dem Dafürhalten des Finanzamtes bilde die vertraglich vereinbarte Rückübertragung von höherwertigem Baugrund nach Umwidmung eine weitere, vom Bf zu erbringende Gegenleistung. Der für die Rückübertragungen beantragten Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer iSd § 17 GrEStG könne nicht entsprochen werden, da keine Gleichwertigkeit der Liegenschaften zum Zeitpunkt der Rückerwerbe/Aufhebungen in Relation zum Zeitpunkt der ursprünglichen Veräußerung vorliege. Im Umfang des Wertzuwachses liege eine weitere grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung vor; die Begünstigungsbestimmung nach § 17 GrEStG sei insoweit nicht anwendbar.

Vorab gilt grundlegend festzuhalten, dass bei Vorliegen der in den Z 1 – 3 näher bezeichneten Voraussetzungen die Steuer nach § 17 Abs. 1 GrEStG auf Antrag nicht festzusetzen ist. Ist zur Durchführung der Rückgängigmachung ein neuerliches Rechtsgeschäft, wie es insbesondere im Falle der in Z 1 angeführten "Vereinbarung" gegeben ist, erforderlich, so ist nach Abs. 2 des § 17 GrEStG nicht nur der rückgängig gemachte Vorgang, sondern auch der den vormaligen Zustand wiederherstellende Erwerbsvorgang von der Steuer befreit.

Der entsprechende Antrag kann etwa auch während eines Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich einer bereits festgesetzten Steuer gestellt werden und ist von der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahren zu beachten.

Da die Steuer also nach § 17 Abs. 1 GrEStG auf Antrag bei Vorliegen der Voraussetzungen nicht festzusetzen und nur dann, wenn die Steuer bereits festgesetzt

wurde, entsprechend abzuändern ist (§ 17 Abs. 4 GrEStG), darf dann, wenn ein Nichtfestsetzungsantrag bereits vorliegt, ohne dessen Würdigung für den möglicherweise infolge Rückgängigmachung steuerfreien Erwerbsvorgang nicht Grunderwerbsteuer festgesetzt werden oder eine Steuerfestsetzung im Rechtsmittelverfahren bestätigt werden. Der Rechtsmittelbehörde ist es verwehrt, ohne Bedachtnahme darauf zu entscheiden, dass der Abgabenbehörde 1. Instanz ein Antrag nach § 17 GrEStG vorliegt (vgl. VwGH 20.1.1983, 16/2279/80; siehe zu vor in *Fellner*, aaO, Rzn. 22-23 zu § 17).

Im Gegenstandsfall liegt aufgrund des Antrages vom 19.3.2015 auf "Nachverrechnung" der weiteren Gegenleistung (zum Erwerb mit Kaufvertrag vom 30.3.2012) sowie "um teilweise Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer" hinsichtlich der rückübertragenen Grundstücksflächen ein Antrag gemäß § 17 GrEStG vor, auf den im Rahmen der weiteren Grunderwerbsteuervorschreibung jedenfalls Bedacht zu nehmen ist. Im Hinblick auf die im Jänner 2015 vom Bf mit den vormaligen Veräußerern abgeschlossenen Aufhebungs- und Rückübereignungsvereinbarungen sind die nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG ua. geforderten Voraussetzungen - nämlich Parteienantrag, Vereinbarung über die einvernehmliche Aufhebung zwischen denselben Vertragspartnern, innerhalb der Frist von 3 Jahren ab Entstehung der Steuerschuld – offenkundig erfüllt.

Als Voraussetzung für die Steuerfreiheit eines Rückerwerbs kommt hinzu – und ist der diesbezüglichen Argumentation des Finanzamtes zunächst beizupflichten –, dass das Grundstück, das Gegenstand von Erwerb und Rückerwerb ist, wieder in dem Zustand, in dem es sich im Zeitpunkt des ersten Erwerbsvorganges befunden hat, zurückerworben wird. Es muss also jener rechtliche und tatsächliche Zustand wiederhergestellt werden, der vor dem ersten Erwerbsvorgang bestanden hat.

Für den Ersatz werterhöhender Aufwendungen am Grundstück kann die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Ist das als unbebaut veräußerte Grundstück in der Zeit bis zum Rückerwerb bebaut oder sonstwie verändert worden, und ersetzt der Rückerwerber dem seinerzeitigen Erwerber die aus diesem Grund entstandenen Kosten, dann ist von dem Betrag dieses Kostenersatzes (= Werterhöhung) die Grunderwerbsteuer zu erheben (vgl. VwGH 12.10.1964, 767/64). Sind an einem rückerworbenen Grundstück Veränderungen vorgenommen worden, kann die Steuerbegünstigung nach § 17 GrEStG nicht ohne weiteres gelten, weil nicht dasselbe Grundstück zurückgestellt wird. Für den Ersatz der werterhöhenden Aufwendungen am Grundstück kann also die Steuerfreiheit nicht gewährt werden (VwGH 21.1.1998, 97/16/0345).

Abgesehen davon, dass im Gegenstandsfalle kein Kaufpreis bzw. kein Ersatz für werterhöhende Aufwendungen von den Rückerwerbern zu leisten war, führt jedoch – im Gegensatz zu Obigem – eine Werterhöhung der rückerworbenen Liegenschaft aus einer *allgemeinen Wertsteigerung* nicht zu einer Versteuerung des Mehrwertes beim Rückerwerb. Darunter fällt auch die *bloße Umwidmung* des Grundstückes, durch die eine Wertsteigerung bewirkt wird.

Nur Wertsteigerungen, die durch Aufwendungen des Erwerbers verursacht wurden, sind beim Rückerwerb nicht befreit (zB Aufschließung, Errichtung eines Gebäudes etc.).

Lediglich der diesbezüglich geschaffene Mehrwert wäre beim Rückerwerb insoweit steuerpflichtig (siehe in *Fellner*, aaO, Rz 57a zu § 17 GrEStG mit Verweis auf BMF-Erlass vom 22.1.2010, GZ. 010206/0007-VI/5/2010).

Zudem ist auf die bundesdeutsche Rechtsprechung (vgl. BFH 27.10.2004, II R 22/03) zu verweisen, wonach dann, wenn eine Gemeinde einen Teil der von ihr durch Aufstellung eines Bebauungsplanes und durch Sicherung der Erschließung baureif gemachten Grundflächen erwirbt, der beim Grundstücksveräußerer für die ihm verbleibenden und *nunmehr baureifen* Teilflächen eintretende *Wertzuwachs* grundsätzlich *keine Gegenleistung* (iSd § 5 GrEStG) der erwerbenden Gemeinde für ihren Grundstückserwerb darstellt.

Nach Obigem stellt sohin weder die vertraglich vereinbarte Rückübertragung von höherwertigem Bauland (nach zwischenzeitiger Umwidmung), konkret der dadurch eintretende Wertzuwachs eine (weitere) Gegenleistung des Bf für den Erwerb der übrigen Grundstücksflächen dar, noch führt im Rahmen der zu beachtenden Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG eine Werterhöhung der Grundstücke durch "bloße Umwidmung" zu einer Versteuerung des Mehrwertes beim Rückerwerb. Dies aus dem Grund, weil eben keine Investitionen oder Aufwendungen im Sinne etwa einer Bebauung etc. in das Grundstück getätigt wurden und insofern, trotz Umwidmung, dennoch davon ausgegangen werden kann, dass das "nämliche" (dh. dasselbe) Grundstück wiederum rückübertragen wurde.

In Anbetracht dessen kommt der Beschwerde Berechtigung zu und erübrigert sich ein Eingehen auf das sonstige Vorbringen.

Im Ergebnis unterliegen daher nur die geleisteten Aufzahlungen in Höhe von gesamt € 545.215 als zusätzliche, bisher nicht versteuerte Gegenleistung der Grunderwerbsteuer, die sich sohin mit 3,5 % im Betrag von € 19.082,53 bemäßt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Zur Frage, ob bei einem Rückerwerb von zwischenzeitig in Bauland umgewidmeten Grundstücken die diesbezügliche Wertsteigerung (Mehrwert) der Grunderwerbsteuer unterliegt bzw. ob es sich hiebei iSd § 17 GrEStG aufgrund "bloß allgemeiner Wertsteigerung durch Umwidmung" um "dasselbe" rückübertragene Grundstück handelt, liegt bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

Aus diesem Grund ist eine Revision zulässig.

Innsbruck, am 23. Oktober 2017