

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der X, vertreten durch Y, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 08. Juni 2016, Steuernummer, betreffend Grunderwerbsteuer 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

1. Sachverhalt

Mit Umwandlungsvertrag vom xxxx wurde die Z nach Maßgabe der Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes unter Ausschluß der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt. Zu diesem Zweck wurde eine Kommanditgesellschaft unter der Firma X mit dem Sitz in C errichtet.

Die Umwandlung erfolgte durch Übertragung des gesamten Vermögens der Z im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die X.

Zum Betriebsvermögen gehörten laut Punkt II des Umwandlungsvertrages insbesondere folgende Liegenschaften:

I) im Grundbuch C:

1) EZ 1.,

2) EZ 2.,

II) EZ 3..

Der Umwandlung wurde die Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft zum 31.12.2015 zugrunde gelegt (Punkt III s.o.).

Umwandlungstichtag war der 31.12.2015. Von diesem Stichtag an galten alle Handlungen der Kapitalgesellschaft als auf Rechnung des Nachfolgerechtsträgers vorgenommen (Punkt IV s.o.).

Mit Umwandlungsbeschluss vom xxxx wurde der Umwandlungsvertrag vom gleichen Tage genehmigt.

Mit Schriftsatz vom 13. Februar 2017, eingelangt beim Finanzamt am 15. Februar 2017, erfolgte die Anzeige unter Beilage des Beschlusses des LG xy betreffend Firmenbucheintragung, das Wertermittlungsgutachten hinsichtlich des Verkehrswertes der Grundstücke 1. s.o., sowie die Aufstellung der Bemessungsgrundlagen.

Der Vertreter der Bf hat hiezu folgende Grunderwerbsteuerbeträge errechnet:

"1) EZ 1.

Bodenwert einfach € 4.240,40 x 3 x HRF 5,5 = € 69.966,60

hievon 0,5% sohin € 349,83

2) EZ 2.

Bodenwert einfach € 8.735,86 x 3 x HRF 2 = 52.415,16

hievon 0,5% sohin € 262,08

3) 3.

a) Grundstücke a und b

(Betrieb)

- Verkehrswert laut Gutachten € 1.401.710,--

hievon 0,5% sohin € 7.008,55

b) restliche Grundstücke:

- Einheitswert € 800,-- (landwirtschaftlich)

hievon 2% sohin € 16,--"

Mit Schreiben vom 18. Mai 2017 "urgierte" der Parteienvertreter (PV) die Erledigung.

Mit FAX vom 23. Mai 2017 stellte das Finanzamt klar, dass die für die Bearbeitung erforderlichen Unterlagen nicht vollständig vorgelegt wurden, eine Erledigung damit nicht möglich sei. Weiters wurde auf die Möglichkeit der Selbstberechnung hingewiesen.

Im Detail wurden angefordert: 1. der Umwandlungsvertrag, 2. die Bekanntgabe des Umwandlungsstichtages, 3. die Einheitswerte der Grundstücke.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2017 gab der PV bekannt, die angeführte "entgeltliche Urkunde" sei jene Urkunde, aufgrund derer Eigentumsrecht erworben werde. Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine Berichtigung gemäß § 136 GBG, Erwerbsurkunde sei daher der vorgelegte Beschluss des Landesgerichtes xy und nicht der Umwandlungsvertrag, der jedoch in der Beilage angeschlossen wurde.

Als Umwandlungsstichtag wurde der 31.12.2015 bekannt gegeben. Die Einheitswerte der Grundstücke wurden angeschlossen.

Die Möglichkeit der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr sei dem PV durchaus bekannt und werde auch in rund 95% der Fälle durchgeführt, weil die Bearbeitung durch das Finanzamt einfach zu langsam erfolge.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2017 wurde die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs.1 Z3 GrEStG 1987 mit 3,5% vom zweifachen Einheitswert (§ 11 Abs.5 Umgründungssteuergesetz) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 845.200,00 € mit 29.582,00 € festgesetzt.

Begründet wurde, einfache Einheitswerte EZ 1. 404.500,-, EZ 2. € 11.700,-, EZ 3. € 5.600,-, landw. EW 1. € 800,-.

Fristgerecht wurde Beschwerde eingebracht. Der PV bringt vor:

"Begründung:

Mit Bescheid vom 8.6.2017 wurde "X"

Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 29.582," vorgeschrieben. Als "Betrifft" - gemeint wohl: Rechtsgrund - führt der Bescheid an:

"Generalversammlungsprotokoll vom xxxx mit X". Der genannte Bescheidadressat existiert nicht; es handelt sich somit um einen Nichtbescheid. Der angeführte Rechtsgrund existiert ebenfalls nicht.

Rechtsgrund ist der Beschluss des Landesgerichtes xy vom 25.11.2016, in eventu der Umwandlungsvertrag vom 28.9.2016. Die Bemessungsgrundlage im oben angeführten "Nichtbescheid" wurde durch Heranziehen des zweifachen Einheitswertes gemäß § 11 (5) UmGrStG ermittelt. Offenkundig - wiewohl jedoch dem Bescheid nicht entnehmbar - bezieht sich die Behörde bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Ziffer 29 im dritten Teil des Umgründungssteuergesetzes, wonach § 11 (5) UmGrStG erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden ist.

Die Behörde übersieht jedoch, daß die Übergangsbestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in § 18 (2p) vorsehen:

"Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1.1.2016 verwirklicht,.... und entsteht die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbst berechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß die Besteuerung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 erfolgen soll."

Im gegenständlichen Fall wurde der Erwerb - lediglich aufgrund gesetzlicher Bestimmung - vor dem 31.12.2015 verwirklicht, die Steuerschuld ist jedoch erst mit Beschlussfassung über die Umwandlung, sohin im Jahr 2016, entstanden. Dementsprechend hat der Beschwerdeführer bereits im Zuge der Abgabenerklärung auf die Besteuerung nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 optiert und entsprechend die Besteuerung unter Zugrundelegung des Bodenwertes oder - bei landwirtschaftlichen Grundstücken des einfachen Einheitswertes - mit einem Steuersatz von 0,5 beziehungsweise 2 % beantragt.

Vorsichtshalber wird nochmals die Bemessung nach den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 beantragt.

Dementsprechend ist die Grunderwerbsteuer - sofern der Bescheid überhaupt Rechtswirkungen entfaltet - mit insgesamt € 7.636,46 vorzuschreiben, wobei auf die folgende Detaillierung verwiesen wird:..." Detaillierung s.o..

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juli 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus wie folgt:

"Begründung:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist bereits dann erfüllt, wenn der Erwerber auf Basis eines Verpflichtungsgeschäftes (Titelgeschäftes) einen durchsetzbaren Übereignungsanspruch erhält; auf die grundbücherliche Durchführung des Eigentumserwerbes kommt es hingegen nicht an (ständige Rechtsprechung des VwGH, vgl. VwGH 24.9.2009, 2007/16/0172).

Werden auf Grund einer Umwandlung nach § 7 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist gem. § 11 Abs. 5 UmgrStG idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen.

Nach dem 3. Teil Z 29 UmgrStG sind § 6 Abs. 6, § 11 Abs. 5, § 18 Abs. 5 Z 1, § 22 Abs. 5, § 25 Abs. 5 Z 1, § 26 Abs. 4, § 30 Abs. 4, § 31 Abs. 3 und § 38 Abs. 6, jeweils in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden. § 11 Abs. 5 UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016. BGBl. I Nr. 118/2015 lautet: Werden auf Grund einer Umwandlung nach § 7 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen. Unbestritten ist, dass im Umwandlungsvertrag v. 28.9.2016, der in der Generalversammlung (ebenfalls) v. 28.9.2016 genehmigt wurde, der Umwandlungsstichtag mit 31.12.2015 festgelegt wurde und wurde in der Generalversammlung der Umwandlung die genehmigte Schlussbilanz zum 31.12.2015 zugrunde gelegt.

Der Umwandlungsvertrag ist die Vereinbarung zwischen der übertragenden Gesellschaft und der Nachfolgeunternehmerin über die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft; er ist unter anderem das Verpflichtungsgeschäft, das erst mit Beschluss der Generalversammlung gem. § 2 UmwG wirksam wird. Damit ist aber auch der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt, weil der Erwerbsvorgang nach dieser Bestimmung bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht ist (VwGH 27.9.1995, 94/16/0142).

Die Inkrafttretensregelungen im Grunderwerbsteuergesetz und im Umgründungssteuergesetz weichen voneinander ab. Die Neuregelungen des

Grunderwerbsteuergesetzes gelten für nach dem 31.12.2015 realisierte Tatbestände (§ 18p GrEStG). Nach dem 3. Teil Z 29 UmgrStG tritt § 11 Abs. 5 UmgrStG jedoch erst für Umgründungen mit Stichtag nach dem 13.12.2015 (Anm.: 31.12.2015) in Kraft (Stefaner in Kofler, UmgrStG, § 11, RZ 42). Eine Optionsmöglichkeit in die seit 1.1.2016 geltenden Gesetzesbestimmungen gibt es nicht, da eine solche nach § 18 Abs. 2p GrEStG ein Auseinanderfallen von Tatbestandsverwirklichung und Entstehen der Steuerschuld voraussetzt.

Im Falle einer Umgründung erfolgt der zivilrechtliche Grundstückserwerb, ungeachtet des rückwirkenden Umgründungsstichtages, mit Vertragsabschluss und gleichzeitig entsteht auch die Steuerschuld. Bei einer Umgründung, wie auch vorliegendenfalls rückwirkend mit Stichtag vor dem 1.1.2016 besteht daher von Gesetzes wegen, entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, keine Möglichkeit in die neue Rechtslage zu optieren.

Der Spruch eines Bescheides hat auch die Person zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten). Der Adressat ist namentlich zu nennen (vgl. VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch (Ritz, BAO, 5. Aufl. 2014, § 93 Rz 6). Im vorliegenden Fall ist das die Beschwerdeführerin. Unter "Betrifft" ist die Sache genannt, worüber der Abgabenbescheid abspricht.

Unzweifelhaft ist, dass Sache und somit Gegenstand der Grunderwerbsteuerfestsetzung der Umwandlungsvertrag genehmigt in der Generalversammlung v. 28.9.2016 ist. Es liegt weder ein Nichtbescheid vor, noch wurde Grunderwerbsteuer für einen nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang festgesetzt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

Fristgerecht wurde Vorlageantrag eingebracht. Der PV wendet ergänzend ein:

"BEGRÜNDUNG:

Wie bereits in der Beschwerde vom 26.6.2017 festgehalten, liegt ein Nichtbescheid vor, da Grunderwerbsteuer einem nicht existenten Rechtssubjekt vorgeschrieben wurde. Der Adressat "X" existiert nicht. Der Bescheid ist richtig an Xausgeschrieben zu richten. Unter "Betrifft" ist die Sache zu nennen, über die der Bescheid abspricht. Über ein Generalversammlungsprotokoll mit Xgekürzt GmbH&CoKG RNF GmbH kann nicht abgesprochen werden, da diese Gesellschaft nicht existiert. Abgesprochen werden kann ausschließlich über den Beschluss des Landesgerichtes xy vom 25.11.2016, FN ----, mit welchem die Umwandlung der Z in eine Kommanditgesellschaft bewilligt wurde. Da somit weder der angeführte Bescheidadressat noch der angeführte Rechtsgrund existieren, liegt ein Nichtbescheid vor.

Die Bemessungsgrundlage im oben angeführten "Nichtbescheid" wurde durch Heranziehen des zweifachen Einheitswertes gemäß § 11 (5) UmGrStG ermittelt.

Offenkundig - wiewohl jedoch dem Bescheid nicht entnehmbar - bezieht sich die Behörde bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Ziffer 29 im dritten Teil des Umgründungssteuergesetzes, wonach § 11 (5) UmGrStG erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden ist.

Die Behörde übersieht jedoch, daß die Übergangsbestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in § 18 (2p) vorsehen:

"Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1.1.2016 verwirklicht,.... und entsteht die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbst berechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß die Besteuerung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 erfolgen soll."

Der gegenständliche Sachverhalt ist ident mit dem im Gesetz vorgesehenen Sachverhalt des Versterbens einer Person vor dem 1. Jänner 2016 und Entstehen der Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2015.

Im gegenständlichen Fall wurde der Umwandlung ein Stichtag vor dem 1.1.2016 zugrunde gelegt; die Steuerschuld ist nach dem 31.12.2015 entstanden. Auch im Todesfall entsteht die Steuerschuld nicht vor dem 1.1.2016, sodaß beide Fälle völlig ident gelagert sind. Es ist somit nicht denkbar, die beiden Fälle unterschiedlich zu behandeln.

Die Behörde schreibt zutreffend: "Im Falle einer Umgründung erfolgt der zivilrechtliche Grundstückserwerb ...mit Vertragsabschluss (richtig natürlich: mit Genehmigung durch das Firmenbuchgericht) und gleichzeitig entsteht auch die Steuerschuld."

Auch im gänzlich gleichgelagerten Ablebensfall entsteht die Steuerschuld nicht mit dem Ableben, sondern erst mit Einantwortung.

Die Grunderwerbsteuer ist somit - wie bereits in der Beschwerde detailliert ausgeführt - mit € 7.636,46 festzusetzen.

Sollte die Behörde im gegenständlichen Fall dennoch der Ansicht sein, daß die Bemessungsgrundlage nicht nach den Bestimmungen des BGBl I 118/2015 festzusetzen, sondern der zweifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, wird folgendes zu berücksichtigen sein:

§ 11 (5) UmGrStG in der für Umgründungen bis zum 31.12.2015 geltenden Fassung sieht vor, daß die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen ist.

Diese Vorschrift setzt die Bemessungsgrundlage fest, nicht jedoch den Steuersatz. Der Steuersatz ist in diesem Fall aufgrund der Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in der aktuell geltenden Fassung, BGBl I 118/2015, zu ermitteln. Das Grunderwerbsteuergesetz in der geltenden Fassung sieht gemäß § 7 für Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz eine Steuer von 0,5 % vor. Der in § 7 Abs. 2 Z c angeführte Beisatz "wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist", bezieht sich aufgrund des Gesetzeskontextes (§ 4 Abs. 2) eindeutig auf die Steuerbemessung bei

land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Somit ist in diesem Fall die Grunderwerbsteuer bei einer Bemessungsgrundlage von € 845.200,- mit 0,5 % festzusetzen, das ergibt € 4.226,-. Jedenfalls gesetzwidrig ist die Festsetzung unter Heranziehung des zweifachen Einheitswertes und eines Steuersatzes von 3,5 %, da dieser Steuersatz für Umgründungen seit 1.1.2016 nicht mehr existiert."

Mit Vorlagebericht vom 14. Dezember 2017 hat das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt hat hiezu folgende Stellungnahme abgegeben:

"Stellungnahme: Die Beschwerdeführerin (Bf.) erstattet im Vorlageantrag vom 10.08.2017 im Wesentlichen das gleiche Vorbringen wie in der Beschwerde vom 26.06.2017. Lediglich das Vorbringen betreffend den anzuwendenden Steuersatz (S. 4 des Vorlageantrages) ist neu.

Das Finanzamt verweist daher auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 25.07.2017. Es wird festgehalten, dass der gegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid vom 08.06.2016 rechtswirksam an die Bf. ergangen ist. Lässt sich der Bescheidadressat durch gebotenes und zulässiges Deuten hinreichend identifizieren, ist der Rechtsakt zurechenbar und rechtswirksam. Insgesamt muss eindeutig erkennbar sein, welchem individuell bestimmten Rechtsträger gegenüber die Behörde einen Bescheid erlassen wollte (VwGH 27.10.2008, 2008/17/0100). Zweifelhafte Angaben beim Bescheidadressaten sind durch Auslegung zu erschließen. Da der Bescheid eine Einheit bildet, hat die Bestimmung des Bescheidadressaten unter Berücksichtigung aller Bestandteile des Bescheides (Adressfeld, Betreff, Spruch, Begründung) und der Zustellverfügung im Zusammenhang mit den anzuwendenden Rechtsvorschriften zu erfolgen. Der Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist als ein Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bilden eine Einheit; bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen. Hierbei ist der Spruch im Zweifel im Sinn des angewendeten Gesetzes auszulegen ("gesetzeskonforme" Bescheidauslegung; VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062).

Im gegenständlichen Fall ist der Bescheidadressat eindeutig erkennbar, es bestehen keinerlei Zweifel welches Rechtssubjekt mit dem gegenständlich angefochtenen Bescheid angesprochen wurde. Bei der Bezeichnung "X" handelt es sich um die Kurzbezeichnung in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung. Das gekürzte "?. " und die Nutzung der Abkürzung "GmbH" statt der im Firmenbuch eingetragenen Bezeichnung "Gesellschaft m.b.H." haben keinerlei Auswirkungen auf die Identifizierbarkeit der Beschwerdeführerin. Auch sind darüber hinaus die Steuernummer und die Erfassungsnummer auf dem Bescheid ersichtlich. Hinsichtlich des "Betreffs" im Bescheid wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung (BVE) verwiesen.

Auch hinsichtlich der anzuwendenden Rechtslage wird auf die Ausführungen in der BVE, sowie auf die Information des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017,

Seite 45, verwiesen. In letzterer wird ausgeführt: "Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG sind die Änderungen des StRefG 2015/2016 erst auf Umgründungstichtage nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Im Fall einer 2016 erfolgten Umgründung mit Stichtag vor dem 1.1.2016 sehen die Inkrafttretensregelungen des UmgrStG zwingend vor, dass die Grunderwerbsteuer nach der alten Rechtslage zu berechnen ist. D.h. es ist als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert anzusetzen; der Steuersatz beträgt 3,5% (siehe Punkt 10.1. der GrESt-Information vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016).

Als Bemessungsgrundlage für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist entsprechend § 4 Abs. 2 Z 2 lit. d GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 36/2014 für Umgründungstichtage bis einschließlich 31.12.2015 der einfache Einheitswert heranzuziehen. Eine Optionsmöglichkeit in die seit 1.1.2016 geltenden Gesetzesbestimmungen gibt es nicht, da eine solche nach § 18 Abs. 2p GrEStG 1987 ein Auseinanderfallen von Tatbestandsverwirklichung und Entstehen der Steuerschuld voraussetzt. Im Falle einer Umgründung erfolgt der zivilrechtliche Grundstückserwerb – ungeachtet des rückwirkenden Umgründungstichtages – im Jahr 2016, gleichzeitig entsteht auch die Steuerschuld; es ist nur auf Grund der Inkrafttretensregelung das UmgrStG idF vor StRefG 2015/2016 und damit die Rechtslage bis Ende 2015 anzuwenden."

Das Vorbringen der Bf., es sei ein Steuersatz von 0,5% auf die (gesamte) Bemessungsgrundlage anzuwenden, ist unschlüssig und gesetzlich nicht gedeckt. Es handelt sich (im absolut überwiegenden Anteil: 99,8% der Bemessungsgrundlage) weder um land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen (vgl. Antwortschreiben vom 24.05.2017, Seiten 7ff), noch ist für dieses im gegenständlichen Fall der begünstigte Steuersatz von 0,5% vorgesehen (vgl. insb. Information des BMF oben). Die Bf. widerspricht sich in ihrem Vorbringen selbst - sie will einen Steuersatz welcher, wie auch von ihr zitiert, ausdrücklich für nicht anhand des Einheitswertes zu erfolgende Berechnungen vorgesehen ist („wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist“), auf den Einheitswert angewendet haben. Das Finanzamt beantragt daher das BFG möge die Beschwerde als unbegründet abweisen."

Am 7. Februar 2019 langte beim BFG ein "Antrag auf Fristsetzung gemäß Art. 133 Abs 1 Z 2 B-VG" ein.

Zum Sachverhalt bringt die Bf nach einem Wechsel ihrer Vertretung vor:

"2) SACHVERHALT:

Der Antragsteller hat aufgrund des Beschlusses des Landesgerichtes xy vom 25.11.2016, FN ---- (Anm.: im Vorlageantrag FN ----), infolge Umwandlung gem. § 5 Umwandlungsgesetz unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft das Eigentumsrecht an den Liegenschaften EZZ. 1.,2.,3., erworben. Für diesen Rechtserwerb wurde mit Bescheid vom 8.6.2017 Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 29.582,77 vorgeschrieben.

Die Bemessungsgrundlage wurde durch Heranziehen des zweifachen Einheitswertes ermittelt. Offenkundig wiewohl jedoch dem Bescheid nicht entnehmbar - bezieht sich die Behörde bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Ziffer 29 im dritten Teil des Umgründungssteuergesetzes, wonach § 11 (5) UmGrStG erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden ist.

Die Behörde übersieht jedoch, daß die Übergangsbestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in § 18 (2p) vorsehen:

"Wurde der Erwerbsvorgang vor dem 1.1.2016 verwirklicht,... und entsteht die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbst berechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß die Besteuerung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 erfolgen soll."

Im gegenständlichen Fall wurde der Erwerb , lediglich aufgrund gesetzlicher Bestimmung - vor dem 31.12.2015 verwirklicht, die Steuerschuld ist jedoch erst mit Beschlussfassung über die Umwandlung, sohin im Jahr 2016, entstanden.

Dementsprechend hat der Beschwerdeführer bereits im Zuge der Abgabenerklärung auf die Besteuerung nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 optiert und entsprechend die Besteuerung unter Zugrundelegung des Bodenwertes oder, bei landwirtschaftlichen Grundstücken des einfachen Einheitswertes, mit einem Steuersatz von 0,5 beziehungsweise 2 % beantragt.

Dementsprechend ist die Grunderwerbsteuer, sofern der Bescheid überhaupt Rechtswirkungen entfaltet, mit insgesamt € 7.636,46 vorzuschreiben.

Die Beschwerde vom 26.6.2017 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.7.2017 abgewiesen. Mit Vorlageantrag vom 10.8.2017 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

3. VERLETZUNG DER ENTSCHEIDUNGSPFLICHT

Über die Beschwerde wurde seit mehr als einem Jahr nicht entschieden. Ein Fristsetzungsantrag kann nach § 38 Abs 1 VWGG gestellt werden, wenn das Verwaltungsgericht die Rechtssache nicht binnen sechs Monaten entschieden hat.

Der Antragsteller wurde zu Händen seines damaligen Vertreters Notar mit Schreiben vom 14.12.2017 von der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht verständigt. Die Frist nach § 38 Abs 1 VwGG ist somit abgelaufen, die Entscheidungspflicht verletzt.

Rechtsfragen, die der Entscheidung entgegenstehen, liegen nicht vor..."

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes Erfassungsnummer, des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.

3. Rechtslage und Erwägungen

3.1. Zum Bescheidadressaten

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind gemäß § 92 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Bescheide bedürfen gemäß § 92 Abs. 2 BAO der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

- a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;
- b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

Die Wirksamkeit von Erledigungen (somit deren rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben wird (Ritz, BAO⁵, Kommentar, S 283, § 97 TZ 1).

Über die vom Bescheid namentlich genannten Personen hinausgehend begründet ein Bescheid ausnahmsweise nur dann Rechte und Pflichten, wenn dies gesetzlich ausdrücklich angeordnet ist. Die Nennung des Bescheidadressaten im Spruch muss von solcher Deutlichkeit und Verständlichkeit sein, dass die eindeutige Identifizierung möglich ist, Verwechslungen ausgeschlossen sind und die Zuordnung des Bescheides zur Person des spruchmäßig Bezeichneten zweifelsfrei vorgenommen werden kann. Mängel sind unbeachtlich, wenn die "hinreichende Identifizierbarkeit ... des Bescheidadressaten nicht verhindert wird" (VwGH 29.4.1991, 90/15/174). Der Austausch eines denkmöglich in Betracht kommenden Bescheidadressaten durch einen anderen Adressaten würde einen als unzulässig bewerteten Akt des "Umdeutens" darstellen (VwGH, verstärkter Senat, 25.5.1992, 91/15/85).

Dem spruchmäßigen Individualisierungsgebot ist genüge getan und die Person des Berechtigten oder Verpflichteten hinreichend bestimmt, wenn aus dem Zusammenhang von Spruch, Begründung und Zustellverfügung des Bescheides, die die Bezeichnung des Bescheidadressaten enthält, klar zum Ausdruck kommt, wer der Berechtigte oder Verpflichtete ist (VwGH 17.4.1980, 2261/78 A).

Der Spruch hat die Person, (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten). Der Adressat ist namentlich zu nennen

(VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch.

Mit Umwandlungsvertrag vom xxxx wurde die "Z." im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Kommanditgesellschaft unter der Firma "X" umgewandelt (Punkt II. des Vertrages).

Wie das Finanzamt im Vorlagebericht ausführt, handelt es sich bei der Bezeichnung „X“ um die Kurzbezeichnung in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung. Dennoch ist im Sinne obiger Judikaturzitate sowohl die eindeutige Identifizierung also auch die Zuordnung des Bescheides zur spruchmäßig Bezeichneten zweifelsfrei möglich.

Dem Finanzamt ist darin zu folgen, dass sowohl das Fehlen des gekürzten "Z." als auch die Nutzung der Abkürzung "GmbH" statt des vollen Wortlautes "Gesellschaft m.b.H." die eindeutige Identifizierbarkeit der Beschwerdeführerin nicht hindern, sowie darüber hinaus Steuernummer und Erfassungsnummer der Bf. als weiteres Identifizierungsmerkmal auf dem Bescheid ersichtlich sind.

Zum Betreff des Bescheides ist zu sagen, dass unter "*Betrifft*" die *Sache* genannt ist, über die der Abgabenbescheid abspricht. Dass Sache und Gegenstand der Grunderwerbsteuerfestsetzung der Umwandlungsvertrag vom xxxx ist, genehmigt in der Generalversammlung, ebenfalls vom xxxx, ist eindeutig erkennbar.

3.2. Zur Grunderwerbsteuer

Außer Streit steht folgendes:

- Mit Umwandlungsvertrag vom xxxx wurde die Z nach Maßgabe der Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Kommanditgesellschaft unter der Firma X (Bf) umgewandelt (Punkt II. des Vertrages).
- Es liegt ein Umgründungsvorgang im Sinne des Artikel II UmgrStG vor (Punkt VIII. des Vertrages)
- Als Umwandlungstichtag wurde der **31.12.2015** vertraglich festgelegt (Punkt IV. des Vertrages).
- Durch den Umgründungsvorgang wurden Erwerbsvorgänge nach dem Grunderwerbsteuergesetz verwirklicht.
- Die Einheitswerte der erworbenen Liegenschaften betragen insgesamt 422.600,00 €.

3.2.1. Allgemein

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer bestimmte Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Darunter fällt laut Z 1 der zitierten Gesetzesstelle ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Bei Umgründungsvorgängen im Sinne des Art I (Verschmelzung), Art II (Umwandlung), Art III (Einbringung), Art IV (Zusammenschluss), Art V (Realteilung) und Art VI (Spaltung) des Umgründungssteuergesetzes, BGBl 1991/699, war die Grunderwerbsteuer nach der bis

zum 31. Dezember 2015 geltenden Rechtslage nicht von der Gegenleistung, sondern vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

Nach den Änderungen des Umgründungssteuergesetzes durch Art 3 des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, ist die Steuer bei Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 nach § 4 iVm § 7 GrEStG zu berechnen (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 211).

Im Beschwerdefall ist durch die in Rede stehende Umgründung der zur Grunderwerbsteuerpflicht führende Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt.

3.2.2. StRefG 2015/2016

a) Das Grunderwerbsteuergesetz 1987 wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, umfassend geändert.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde im Grunderwerbsteuergesetz per 1.1.2016 der Grundstückswert eingeführt (vgl. BFG 07.08.2018, RV/5101503/2017 samt Lit.Zit. *Daniel Varro*, Grundstückswert, SWK-Heft 20/21, 2016, 908).

Neu gefasst wurden ua. § 4 "Art der Berechnung" und § 7 "Tarif" des GrEStG.

In § 18 "Übergangsbestimmungen und Aufhebung bisheriger Rechtsvorschriften" GrEStG wurde Abs. 2p angefügt (auszugweise):

" (2p) § 1 Abs. 2a, 3, 4 und 5, § 3 Abs. 1 Z 2, 2a und 7, § 4, § 7, § 9 Z 3, § 10 Abs. 1, § 11 Abs. 3 und § 13 Abs. 1 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden oder wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstorben ist. "

Im Beschwerdefall ist nun strittig, wann der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde.

Im Beschwerdefall wurde der Umwandlungsvertrag am 28.09.2016 abgeschlossen und genehmigt, weshalb der Erwerbsvorgang *nach* dem 31.12.2015 verwirklicht wurde und nicht - wie von der Bf. eingewendet - "vor dem 1.1.2016". **Nicht "der Erwerb wurde auf Grund gesetzlicher Bestimmungen vor dem 31.12.2015 verwirklicht"** (vgl. Arg. Beschwerde vom 26.06.2017, Seite 3). Das Gesetz formuliert dies sogar dezidiert.

Die neu gefassten Bestimmungen des GrEStG (siehe Aufzählung in § 18 Abs. 2p) sind daher grundsätzlich im konkreten Fall anzuwenden.

Der von der Bf. angesprochene Gesetzestext des § 18 (2p) GrEStG lautet auszugsweise:

"...Entsteht die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2015, wurde jedoch entweder der Erwerbsvorgang vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht oder ist der Erblasser vor dem 1. Jänner 2016 verstorben, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes in der Fassung des Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015 erfolgen soll. **Durch das Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 wird kein Erwerbsvorgang verwirklicht ."**

Dem Finanzamt ist daher zuzustimmen, dass eine Optionsmöglichkeit in die seit 1.1.2016 geltenden Gesetzesbestimmungen nicht möglich ist, da der zivilrechtliche Grundstückserwerb – ungeachtet des rückwirkenden Umgründungsstichtages – im Jahr 2016 erfolgt ist. Dem Finanzamt ist weiters darin zu folgen, dass sich die Bf. in ihrem Vorbringen selbst widerspricht, wenn sie einen Steuersatz welcher, wie auch von ihr zitiert, ausdrücklich für nicht anhand des Einheitswertes zu erfolgende Berechnungen vorgesehen ist („wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist“), auf den Einheitswert angewendet wissen will.

b) Bemessungsgrundlage

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde auch das Umgründungssteuergesetz geändert.

Es handelt sich hierbei um eine *lex specialis* was die Bemessungsgrundlage bei Umgründungsvorgängen betrifft.

§ 11 Abs. 5 UmgrStG lautet in der auf Umwandlungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwendenden Fassung des Art 3 StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118:

"(5) Werden auf Grund einer Umwandlung nach § 7 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen."

Weiters wurde dem UmgrStG 3. Teil "Übergangs- und Schlußbestimmungen" folgende Z 29 angefügt:

" 29. § 6 Abs. 6, § 11 Abs. 5, § 18 Abs. 5 Z 1, § 22 Abs. 5, § 25 Abs. 5 Z 1, § 26 Abs. 4, § 30 Abs. 4, § 31 Abs. 3 und § 38 Abs. 6, jeweils in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 sind erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden. "

Im Besonderen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2015/2016, 684 der Beilagen XXV. GP, wird " Zu Artikel 3 (Änderung des Umgründungssteuergesetzes) " ausgeführt:

" Zu Z 2, Z 4, Z 6, Z 8, Z 11, Z 12 und Z 12 (§ 6 Abs. 6, § 11 Abs. 5, § 22 Abs. 5, § 26 Abs. 4, § 31 Abs. 3, § 38 Abs. 6 und 3. Teil Z 29):

Nach der derzeitigen Rechtslage unterliegen Grundstückserwerbe im Zuge von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG einer Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% des einfachen oder zweifachen Einheitswertes. Die Bemessungsgrundlage in Höhe des zweifachen Einheitswertes ist im UmgrStG geregelt, die Bemessungsgrundlage des einfachen Einheitswertes bei Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes hingegen unmittelbar im GrEStG 1987 (§ 4 Abs. 1 Z 2 lit. d). Durch die Neuregelung der Bemessungsgrundlage und des Tarifes im GrEStG 1987 soll zukünftig die Besteuerung der Grundstückserwerbe im Zuge von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG direkt im GrEStG 1987 geregelt werden, womit die bisher angeführte Bemessungsgrundlage im UmgrStG entfallen und durch entsprechende Verweise auf die Bestimmungen des GrEStG 1987 ersetzt werden kann."

Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG ist § 11 Abs. 5 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016) erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden.

In der bis 31. Dezember 2015 geltenden Fassung war bei Umgründungsvorgängen im Sinne des Art I (Verschmelzung), Art II (Umwandlung), Art III (Einbringung), Art IV (Zusammenschluss) Art V (Realteilung) und Art VI (Spaltung) des Umgründungssteuergesetzes, BGBl 1991/699, kraft gesetzlicher Anordnung die Grunderwerbsteuer nicht von der Gegenleistung, sondern vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5 GrEStG 1987, Rz 133).

Im Beschwerdefall erfolgte die Umgründung zum Stichtag 31. Dezember 2015.

Die Grunderwerbsteuer ist daher gemäß § 11 Abs. 5 UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016 vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen.

c) Steuersatz

Der Steuersatz bzw. Tarif ist in § 7 GrEStG geregelt.

Der konkrete Erwerbsvorgang wurde 2016 verwirklicht (Vertragsabschluss am 28.09.2016), weshalb § 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 anzuwenden ist (siehe § 18 Abs. 2p GrEStG der "*Übergangsbestimmungen und Aufhebung bisheriger Rechtsvorschriften*").

§ 7 GrEStG in der anzuwendenden Fassung hat (auszugsweise) folgenden Wortlaut:

"(1) 1. a) Ein Erwerb gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,*
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,*
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%*

des Grundstückswertes beträgt.

b) Ein Erwerb gilt als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolgt.

c) Ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis gilt als unentgeltlich.

d) Liegt eine Gegenleistung vor und ist ihre Höhe nicht zu ermitteln, gilt der Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung in Höhe von 50% des Grundstückswertes angenommen wird.

2. a) Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten 250 000 Euro.....0,5%,*

- für die nächsten 150 000 Euro.....2%,
- darüber hinaus.....3,5%

des Grundstückswertes.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3.

.....

b) Bei Erwerben, die unter § 3 Abs. 1 Z 2 fallen, ist die Steuer nach lit. a zu berechnen, beträgt aber höchstens 0,5% vom Grundstückswert. Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist; insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, gilt Z 3. Im Fall einer Nacherhebung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. f ist die Steuer ohne Begrenzung zu berechnen.

c) Die Steuer beträgt bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%.

d) Die Steuer beträgt bei Erwerben, bei denen die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 vom Einheitswert zu berechnen ist, 2%.

3. In allen übrigen Fällen beträgt die Steuer 3,5%.

(2)

(3)"

In § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c) GrEStG wird bestimmt, dass die Steuer "bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist," 0,5 % beträgt.

Die Wortfolge "wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist" ist als allgemeine Feststellung für den Fall zu verstehen, dass die Bemessungsgrundlage auf dem Einheitswert (sei es nun vom Einfachen oder vom Vielfachen des Einheitswertes) und nicht auf dem mit dem StRefG 2015/2016 in Geltung gesetzten Grundstückswert basiert.

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass ein Vorgang nach dem UmgrStG vorliegt.

Da die Steuer gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG aber vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen ist, ist der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c) GrEStG nicht anwendbar.

Daher gilt der in § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG ("In allen übrigen Fällen") normierte Steuersatz in Höhe von 3,5 %.

3. Resümee:

Werden auf Grund einer Umgründung nach § 1 "Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen" (§ 11 Abs. 5 UmgrStG). Diese durch das StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) geschaffene

Regelung ist „*erstmalig auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden*“ (3. Teil Z. 29); für alle Umgründungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich erst im Jahr 2016 erworben werden, gilt weiterhin die Bemessungsgrundlage vor dem StRefG 2015/2016 (dh 3,5 % vom Zweifachen des Einheitswertes; vgl. BFG 07.08.2018, RV/5101503/2017, mit Lit.Zit. Kofler, UmgrStG⁶ § 6 Rz 71).

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

4. 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.

Hinsichtlich der Frage des Bescheidadressaten war die Revision nicht zuzulassen, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht und im Hinblick auf die oben angeführten zahlreichen Erkenntnisse des VwGH keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

Was die Rechtsfrage der "Verwirklichung des Erwerbsvorganges" betrifft, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist, ist durch die Rechtsprechung des VwGH noch nicht geklärt. Es liegt daher eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, weshalb insofern die Revision zuzulassen war.

Wien, am 19. Februar 2019