

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Dr. Gernot Fellner, Rainerstraße 20, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 30.01.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 28.12.2016, ERFNR. 2016 Team 16, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1 Mit Verschmelzungsvertrag vom 26.09.2016 wurde die B-GmbH (übertragende Gesellschaft) auf die Beschwerdeführerin (kurz: Bf; übernehmende Gesellschaft) unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art. I UmgrStG verschmolzen.

2 Dieser "**VERSCHMELZUNGSVERTRAG**" hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

"

Drittens:

(1) Dieser Verschmelzung wird die aus dem Jahresabschluss der übertragenden Körperschaft zum 31.12.2015 (.....) entnommene Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft zugrunde gelegt. Diese Schlussbilanz wird diesem Verschmelzungsvertrag als Beilage 'eins' angeschlossen. Es wurde bei der übertragenden Körperschaft eine Zwischenbilanz zum 30.6.2016 (.....) erstellt.

Gemäß Paragraph 2 (..) Absatz 5 (...) UmgrStG wurde eine steuerliche Verschmelzungsbilanz errichtet, welche diesem Verschmelzungsvertrag als Beilage 'zwei' angeschlossen wird.

(2) Der Bilanzstichtag wird auch als Stichtag für die Verschmelzung der beiden Körperschaften vereinbart. Der 31.12.2015 (...) ist der Regel-Bilanzstichtag der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft.

Viertens:

Mit dem Bilanzstichtag wird die übertragende Körperschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Verzicht auf die Liquidation zur Fortführung des Unternehmens der übertragenden Körperschaft auf die aufnehmende Körperschaft übertragen.

.....

Sechstens:

.....

(6) Als Verschmelzungstichtag im Sinne des § 220 Absatz 2 (...) Ziffer 5 (...) AktG wird, wie oben ausgeführt, der 31.12.2015 (...) festgelegt.

Siebtens:

(1)

(2)

(3) Für die mit dem vertragsgegenständlichen Verschmelzungsvertrag verbundenen Erwerbsvorgänge im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (...) in seiner derzeit geltenden Fassung wird der begünstigte Steuersatz des § 7 (...) Absatz 1 (...) Ziffer 2 (...) litera c) des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in Anspruch genommen.

.....

Neuntens:

Als Verschmelzungstichtag, von dem an die Handlungen der übertragenden Körperschaft als für Rechnung der aufnehmenden Körperschaft vorgenommen gelten, wird im Sinne des Paragraph 2 (..) Absatz 5 (...) UmgrStG der Tag festgelegt, zu dem die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft aufgestellt ist (31.12.2015). Dieser Verschmelzungstichtag ist höchstens neun Monate vor der Anmeldung der gegenständlichen Verschmelzung zum Firmenbuch gelegen.

....."

3 Am 01.11.2016 wurde die Verschmelzung verbunden mit der Löschung der übertragenden Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen.

4 Das Finanzamt setzte für diesen Erwerbsvorgang gemäß "§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % vom zweifachen Einheitswert (§ 6 Abs. 6 Umgründungssteuergesetz) in Höhe von 1,563.000,00 €" eine Grunderwerbsteuer von € 54.705,00 bescheidmässig fest.

Begründet wurde dies damit, dass als Bemessungsgrundlage der 2-fache Einheitswert der übertragenen Liegenschaften angesetzt wurde. Der Steuersatz betrage gemäß

§ 7 (1) 3 GrEStG 3,5 %. Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG sei auf die Rechtslage zum Umgründungsstichtag, also auf den 31.12.2015, abzustellen.

5 Innerhalb offener Rechtsmittelfrist wurde von der Bf Beschwerde erhoben und beantragt

- die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit c) iVm § 4 Abs. 1 GrEStG idGF mit dem Steuersatz in der Höhe von 0,5 % vom Grundstückswert der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft, folglich mit € 13.880,43, oder
- in eventu gemäß dem 3. Teil des UmgrStG Z 29 iVm § 6 Abs. 6 UmgStrG idF vor BGBl. Nr. 118/2015 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 lit c) GrEStG idGF mit dem Steuersatz in Höhe von 0,5 % vom Zweifachen des Einheitswertes der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften, folglich mit € 7.977,00, vorzuschreiben. Zur Begründung wurde ausgeführt:

" 1) Sachverhalt:

Der Parteienvertreter Notar Dr. Gernot Fellner hat am 14.11.2016 in obiger Angelegenheit für die Beschwerdeführerin auf Basis des den Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dokumentierenden und den Anspruch auf Übereignung begründenden Verschmelzungsvertrages vom 26.9.2016 eine elektronische Abgabenerklärung mittels FINON eingereicht. In dieser Abgabenerklärung wurde als Bemessungsgrundlage der Grundstückswert angegeben. Der anzuwendende Steuersatz von 0,5 % (nullkommafünf Prozent) ergab sich aus den Angaben in der Abgabenerklärung, die laut Eingabemaske auf 'Erwerb gem § 1 Abs 2a u. 3 + Umgründung' iSd § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG abstellten. Das den Anspruch auf Übereignung begründende Rechtsgeschäft (Verschmelzungsvertrag) war am 26.9.2016 unter dem Regime des GrEStG 1987 idF des StRefG 2015/16 abgeschlossen worden. In der Abgabenerklärung war daher von der Bemessungsgrundlage 'Grundstückswert' und dem Steuersatz von 0,5 % auszugehen.

2) Zum Beschwerdegrund der Aktenwidrigkeit:

Die belangte Behörde führt in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, dass 'gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG auf die Rechtslage zum Umgründungsstichtag, also auf den 31.12.2015 abzustellen ist'. Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG ist ua § 6 Abs. 1 UmgrStG in der Fassung BGG. I Nr. 118/2015 erstmals auf Umgründungen 'mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden.' Der gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG den Anspruch auf Übereignung begründende Verschmelzungsvertrag (= Rechtstitel) wurde zu GZ 16 des öffentlichen Notars C in D am 26. September 2016 abgeschlossen, also acht Monate und sechsundzwanzig Tage nach dem 31. Dezember 2015.

Weiters ist aktenkundig, dass gemäß Vertragspunkt 'Fünftens' des Verschmelzungsvertrages vom 26.9.2016 der Vermögensübergang auf die übernehmende Körperschaft ab dem 1.1.2016, also nach dem 31.12.2015, stattfindet und auch das Jahresergebnis 2016 der übertragenden Körperschaft rückwirkend auf den 1.1.2016, also nicht auf den 31.12.2015, bereits bei der aufnehmenden Körperschaft versteuert wird.

Es ist von Seiten der belangten Behörde somit aktenwidrig anzunehmen, dass auf einen Stichtag 31.12.2015 abzustellen ist. Auf Grund der unbedenklichen öffentlichen Urkunde, Notariatsakt vom 26.9.2016, ergibt sich, dass der Stichtag nach dem 31.12.2015 gelegen ist. Andere Beweismittel zu diesem Faktum liegen nicht vor und es gibt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch keine sonstige stichhaltige Begründung für ihre Feststellung.

Diese Feststellung ist jedoch deshalb von Relevanz, weil in der obgenannten öffentlichen Urkunde das einzige Beweisergebnis zu diesem Thema liegt, die belangte Behörde somit recte gar nichts anderes hätte feststellen können, als einen Stichtag, der nach dem 31.12.2015 gelegen ist. Die belangte Behörde hat aus der oa aktenwidrigen Feststellung resultierend die Anwendbarkeit des GrEStG idF StRefG 2015/16 verneint.

Im Rahmen der Rüge von Aktenwidrigkeiten ist weiters festzustellen, dass Abgabenerklärungen in Grunderwerbsteuersachen nur mehr durch Schriftenverfasser (Rechtsanwälte und Notare) und nur mehr auf elektronischem Wege mittels Finanz-Online (FINON) möglich sind. Die aktuelle Eingabemaske zu Tatbeständen des GrEStG, die für den gegenständlichen Rechtsvorgang aufgerufen werden musste, ermöglicht bloß eine Abgabenerklärung zu dem Tatbestand 'Erwerb gemäß § 1 Abs 2a u. 3 GrEStG und Umgründung'. Somit nimmt die für Umgründungen technisch einzig mögliche Abgabenerklärung gemäß FINON automatisch Bezug auf § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG. Damit wird aber wiederum technisch von der FINON-Eingabemaske der einzig mögliche Steuersatz von 0,5 % vorgegeben. In der sog. 'Hilfe' zur Navigation auf FINON wird noch ausgeführt, dass für Geschäftsfälle mit einem Entstehen der Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2016 die 'bisherigen vier Steuersätze gelten'. Die Steuerschuld ist im gegenständlichen Fall jedoch gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG mit dem Abschluss des Rechtsgeschäftes Verschmelzungsvertrag und somit erst am 26.09.2016 entstanden. Daher war gemäß 'Erläuternden Ausführungen' zu FINON (und somit gemäß der 'elektronischen Aktenlage') im Anlassfall definitiv der Steuersatz von 0,5 % (nullkommafünf Prozent) anzuwenden.

Auf Grund dieser offenkundigen Aktenwidrigkeiten zu

- dem aktenkundigen Beweismittel Verschmelzungsvertrag vom 26.9.2016,*
- der elektronischen Akte (Abgabenerklärung) FINON zum 'Erwerb gemäß § 1 Abs 2a u 3 GrEStG und Umgründung'*

ist der Beschwerdeführerin, unpräjudiziell für die aus Sicht der Beschwerdeführerin auch aus den anderen in diesem Rechtsmittel aufgezeigten Beschwerdegründen vorliegenden Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, jedenfalls zu ihrem Nachteil ein überhöhter Steuerbetrag vorgeschrieben worden.

3) Zum Beschwerdegrund der Mangelhaftigkeit des Verfahrens:

Im gegenständlichen Verfahren haben sowohl die Bemessungsgrundlage (Zweifaches des Einheitswertes oder Grundstückswert) als auch der anzuwendende Steuersatz (3,5 % oder 0,5 %) Gegenstand des behördlichen Ermittlungsverfahrens zu sein.

Die Mangelhaftigkeit des Verfahrens ergibt sich unzweifelhaft daraus dass die belangte Behörde in Kenntnis des unter 1) dargelegten Sachverhaltes im Stadium der eingereichten Abgabenerklärung offenbar jegliche Ermittlungsschritte bezüglich des anzuwendenden 'Stichtages' iSd 3. Teiles Z 29 UmgrStG beziehungsweise zur Frage, ob der im 3. Teil Z 29 UmgrStG bezeichnete 'Stichtag' für das gegenständliche Abgabungsverfahren überhaupt von Relevanz ist, unterlassen hat. Die belangte Behörde ist ohne weitere Ermittlungen und ohne nähere Untersuchung der Frage des 'Stichtages' iS leg cit offenbar sofort davon ausgegangen, dass

a) der im 3. Teil Z 29 UmgrStG als 'Stichtag' normierte Tag mit dem von der belangten Behörde so bezeichneten 'Umgründungsstichtag' ident ist, sowie

b) der von der belangten Behörde als solcher bezeichnete 'Umgründungsstichtag' im gegenständlichen Fall der 31.12.2015 ist.

Hiebei handelt es sich um echte Stoffsammlungsmängel. Dem angefochtenen Bescheid sind keine von der belangten Behörde unternommenen Ermittlungsschritte zur Frage und Relevanz des 'Stichtages' iS leg cit zu entnehmen. Dies ergibt sich daraus, dass folgende Widersprüche der Aktenlage und der gesetzlichen Terminologie zur Annahme der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid nicht aufgeklärt wurden, und zwar dergestalt, dass

a) die §§ 1 bis 6 UmgrStG, in denen die Verschmelzung von Körperschaften abschließend geregelt ist, nur den Ausdruck 'Verschmelzungsstichtag', nicht aber den Ausdruck 'Stichtag' und auch nicht den Ausdruck 'Umgründungsstichtag' kennt;

b) der im 3. Teil Z 29 UmgrStG vom Gesetzgeber verwendete Ausdruck 'Stichtag' ebenfalls nicht ident ist mit dem von der belangten Behörde verwendeten Ausdruck 'Umgründungsstichtag' und auch nicht ident ist mit dem in den §§ 1 bis 6 UmgrStG verwendeten Ausdruck 'Verschmelzungsstichtag';

c) § 2 Abs 5 UmgrStG als Verschmelzungsstichtag denjenigen Tag bezeichnet, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird und gemäß Vertragspunkt 'Drittens' Absatz(2) des Verschmelzungsvertrages vom 26.9.2016 dieser Tag, jedoch nur in ertragsteuerlicher Hinsicht als der Verschmelzungsstichtag der beiden Körperschaften iSd UmgrStG vereinbart ist, jedoch

d) gemäß Vertragspunkt 'Fünftens' des Verschmelzungsvertrages vom 26.9.2016 der Vermögensübergang auf die übernehmende Körperschaft ab dem 1.1.2016, also nach dem 31.12.2015, stattfindet und auch das Jahresergebnis 2016 der übertragenden Körperschaft rückwirkend auf den 1.1.2016, also nicht auf den 31.12.2015, bereits bei der aufnehmenden Körperschaft versteuert wird, sowie

e) § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG bezüglich des Rechtstitels auf den Tag des Abschlusses des anspruchbegründenden Rechtsgeschäftes und somit im gegenständlichen Fall auf den 26.9.2016 abstellt.

Weiters wurden von der belangten Behörde offenbar jegliche Ermittlungsschritte zur Klärung der Frage unterlassen, ob überhaupt und wenn ja warum der im 3. Teil Z 29 UmgrStG vom Gesetzgeber verwendete Ausdruck 'Stichtag'

a) ident ist mit dem in § 2 Abs 5 UmgrStG als Verschmelzungstichtag bezeichneten Tag, sowie

b) ob und wenn ja warum der im 3. Teil Z 29 UmgrStG erwähnte-'Stichtag' Auswirkung haben kann auf § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG, der ausschließlich auf den Tag des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes abstellt, das den Anspruch auf Übereignung begründet, sowie

c) welches Verhältnis gegebenenfalls der Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages als anspruchbegründendes Ereignis und der im 3. Teil Z 29 UmgrStG erwähnte 'Stichtag' zueinander haben.

Die Tatsache des Unterlassens von Ermittlungsschritten zu diesen Fragen ist für die Beurteilung der Vorgehensweise der belangten Behörde deshalb von Belang, weil die belangte Behörde in dem angefochtenen Bescheid von Ergebnissen bezüglich der Bemessungsgrundlage und dem anzuwendenden Steuersatz ausgeht, zu denen die belangte Behörde bei einem mängelfrei geführten Verfahren mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht gelangt wäre.

Bei einem mängelfrei geführten Ermittlungsverfahren hätte die belangte Behörde nämlich alle Rechtsgrundlagen prüfen und eine korrekte Besteuerung nach GrEStG vornehmen können.

Hätte die belangte Behörde demnach das Ermittlungsverfahren mängelfrei geführt, wäre die belangte Behörde im Ergebnis zu einem anderen Spruch gelangt.

4) Zum Beschwerdegrund der unrichtigen (unvollständigen) Sachverhaltsfeststellung auf Grund unrichtiger Beweiswürdigung (Tatsachenrüge):

Die belangte Behörde trifft im Spruch des angefochtenen Bescheides folgende Sachverhaltsfeststellungen:

a) Als Bemessungsgrundlage sei der 2-fache Einheitswert anzusetzen.

b) der Steuersatz betrage gemäß „§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG“ 3,5 % (dreikommafünf Prozent);

c) sowie implizit aus § 6 Abs 6 UmgrStG sei iSd 3. Teiles Z 29 UmgrStG auf die Rechtslage zum Umgründungstichtag, also auf den 31.12.2015 abzustellen.

Alle drei Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde sind unrichtig und beruhen offenbar auf unrichtiger Beweiswürdigung.

Zunächst wird gerügt, dass die belangte Behörde in verkürzter und absolut missverständlicher Form '§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG' als Rechtsquelle für den von ihr angenommenen Steuersatz von 3,5 % zitiert, ohne hinzuzufügen, ob es sich dabei um das GrEStG idF vor dem StRefG 2015/16 ('GrESt alt') oder um das aktuell geltende GrEStG handelt.

Nimmt man an, dass es sich dabei nach Auffassung der belangten Behörde um das aktuelle GrEStG handeln sollte, ergibt die Verweisung auf diese Gesetzesstelle das aktenwidrige Ergebnis, dass die belangte Behörde angenommen hätte, es läge kein Fall der Umgründung sondern ein sogenannter 'übriger Fall' vor, denn der Steuersatz für Umgründungen ist in § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG mit 0,5 % geregelt. Sollte die belangte Behörde tatsächlich angenommen haben, dass im Anlassfall keine Umgründung iSd GrEStG sondern ein 'übriger Fall' iS leg cit vorliegt, hat diese unrichtige Beweiswürdigung folglich per se zu einer unrichtigen Sachverhaltsfeststellung geführt.

Nimmt man hingegen an, dass die belangte Behörde § 7 Abs I Z 3 GrEStG idF vor dem StRefG 2015/16 (= 'GrEStG alt') gemeint hat, wäre die belangte Behörde demzufolge zu dem Schluss gelangt, dass ein Erwerb 'durch andere Personen' vorliegt, der mit 3,5 % GrEStG (alt) zu versteuern wäre. Diese Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde wäre nur dann richtig, wenn unzweifelhaft wäre, dass im Anlassfall das GrEStG idF vor dem StRefG 2015/16 anzuwenden ist. Dafür liefert die belangte Behörde jedoch keinerlei Begründung. Wie aus den obigen Ausführungen zur Aktenwidrigkeit ersichtlich, ist das Entstehen der Steuerschuld unzweideutig mit 26.09.2016 dokumentiert. Eine Anwendung des GrEStG (alt) wird daher weder von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid begründet noch ergibt sich eine solche aus der Akten- und Gesetzeslage, wie unter den Anfechtungsgründen der unrichtigen rechtlichen Beurteilung zusätzlich auszuführen sein wird. Durch rechtsirrtümliche Anwendung des GrEStG (alt), die der belangten Behörde nicht zu unterstellen ist, konnte die belangte Behörde folglich auch nicht zur Anwendung eines Steuersatzes von 3,5 % gelangen.

Es ist daher womöglich davon auszugehen, dass die belangte Behörde den vorliegenden Beweis 'Verschmelzungsvertrag vom 26.09.2016' auch dahingehend unrichtig gewürdigt hat, dass keine Umgründung iSd § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG idgF vorliegt, wodurch erst die Einstufung des Rechtsvorganges als sogenannter 'übriger Fall' iSd § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG möglich wurde und damit irrtümlich der Steuersatz von 3,5 % angewendet wurde. Dieses Ergebnis der belangten Behörde widerspricht jedoch den weiteren, oben unter lit a) und lit c) angeführten Feststellungen im angefochtenen Bescheid. Diese Feststellungen der belangten Behörde kommen nämlich zu dem Ergebnis, dass durch indirekte Verweisung des 3. Teils Z 29 UmgrStG auf § 6 Abs 6 UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/16 die Grunderwerbsteuer vom '2-fachen Einheitswert' zu bemessen sei.

Der Widerspruch liegt konkret darin, dass der 3. Teil Z 29 UmgrStG nicht auf GrEStG (alt) verweist, in dem ein Steuersatz für Umgründungen übrigens gar nicht explizit geregelt war, dessen Anwendbarkeit die belangte Behörde aber zufolge der Feststellung unter lit b) scheinbar bejaht, sofern man richtigerweise von einem 'Stichtag' iS leg cit ausgehen könnte, der am oder vor dem 31.12.2015 gelegen ist, sondern bloß eine frühere Gesetzesbestimmung (in Kraft bis 31.12.2015) anwendbar macht, die die Bemessungsgrundlage, nicht aber den Steuersatz regelt.

Der Konnex, den die belangte Behörde damit möglicherweise zwischen § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG (alt), der den Steuersatz regelt, und § 6 Abs 6 UmgrStG (alt), der bloß

die Bemessungsgrundlage regelt, herstellt, ist eine Schlussfolgerung, die, soweit sie Sachverhaltsfeststellung ist, auf unrichtiger Beweiswürdigung beruht und damit ebenfalls unrichtig ist.

Die unrichtige Beweiswürdigung der belangten Behörde ist folglich von Relevanz, weil sie zu einer unvollständigen, in sich widersprüchlichen und damit unrichtigen Sachverhaltsfeststellung geführt hat.

Die unrichtige Beweiswürdigung der belangten Behörde ist folglich außerdem von Relevanz, weil sie zu einer unvollständigen, in sich widersprüchlichen und inhaltlich unrichtigen Bescheidbegründung geführt hat.

Hätte die belangte Behörde demnach das Ermittlungsverfahren mängelfrei gewürdigt, wäre die belangte Behörde im Ergebnis zu einem anderen Spruch gelangt.

5) Zum Beschwerdegrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung:

A) Darstellung der rechtlichen Ausgangssituation:

Zur vollständigen Ausführung des Anfechtungsgrundes der unrichtigen rechtlichen Beurteilung seitens der belangten Behörde ist zunächst die seit dem StRefG 2015/16 geltende Rechtslage unter Berücksichtigung und Gegenüberstellung der Rechtslage vor dem StRefG 2015/16 zu Grunde zu legen, wie folgt:

Zur GrEST-Bemessungsgrundlage vor dem StRefG 2015/16

Vor dem StRefG 2015/16 galt hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die GrEST bei Umgründungen folgende Rechtslage:

In der Generalnorm § 4 Abs 1 GrESTG (alt) wurde der Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage bestimmt, wobei in § 4 Abs 2 GrESTG bereits Ausnahmen vorgesehen waren. Abgesehen von einem Fall – auf den unten einzugehen ist – enthielt das GrESTG (alt) jedoch keine speziellen Regelungen für Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG).

Vielmehr hatte der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage für die GrEST bei Umgründungen im UmgrStG selbst geregelt, und zwar zu den einzelnen Umgründungsarten jeweils unter der Rubrik 'Sonstige Rechtsfolgen' (so auch in § 6 Abs 6 UmgrStG für Verschmelzungen) mit dem Zweifachen des Einheitswertes. Diese Bestimmung hat als Spezialnorm der Generalnorm des § 4 Abs 1 GrESTG derogiert, ohne dass hierfür in § 6 Abs 6 UmgrStG eine explizite Ausnahme von § 4 Abs 1 GrESTG erforderlich gewesen wäre. Das Umgründungssteuerrecht war in seinen die 'sonstigen Rechtsfolgen einer Umgründung' regelnden Spezialnormen speziell zum Grunderwerbsteuerrecht. Nach der Regel 'ex specialis derogat lex generalis' war also die Bemessungsgrundlage mit dem Zweifachen des Einheitswertes anzusetzen.

In § 4 Abs 2 Z 2 lit d) GrESTG wurde als Ausnahme nur für den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG die Bemessungsgrundlage mit dem (einfachen) Einheitswert festgelegt. Diese Norm war nun noch spezieller als jene im UmgrStG, sodass zB bei Erwerb von land- und

forstwirtschaftlichen Grundstücke im Zuge einer Verschmelzung gemäß Art 1 UmgrStG der § 4 Abs 2 Z 2 lit d) GrEStG wiederum der Bestimmung des § 6 Abs 6 UmgrStG derogiert hat.

Daraus folgt, dass einer allgemeinen Norm des GrEStG durch eine Spezialnorm des UmgrStG derogiert werden kann, die jedoch uU wiederum selbst durch eine noch speziellere Norm des GrEStG derogiert wird. Allerdings ist dabei von wesentlicher Bedeutung, dass es sich vor dem StRefG 2015/16 einerseits nur um Änderungen der Bemessungsgrundlage, nicht des Steuersatzes gehandelt hat, sowie, dass sich die Änderungen auf die Anwendung der Bemessungsgrundlage 'Einheitswert' bezogen haben. Für land- und forstwirtschaftlichen Grundstückserwerb war und ist der einfache Einheitswert maßgeblich, weil für land und forstwirtschaftliche Grundstücke weiterhin Einheitswert-Hauptfeststellungen erfolgen, für andere Grundstücke hingegen nicht mehr.

Diese Tatsache ist von größter Bedeutung für die Beurteilung der Frage, ob generell bei Umgründungen, die Bestimmungen des UmgrStG jenen des GrEStG vorgehen, was nicht der Fall ist.

Zur GrESt-Bemessungsgrundlage gemäß StRefG 2015/16

Im Zuge der Novellierung des GrEStG durch das StRefG 2015/16 hat sich der Gesetzgeber entschieden, die Besteuerung von Grundstückserwerben im Zuge von Umgründungen gemäß UmgrStG anders als früher direkt im GrEStG zu regeln.

Seit dem StRefG 2015/16 ist nun gemäß der Generalnorm für die GrESt-Bemessungsgrundlage in § 4 Abs 1, 1. Satz GrEStG der Wert der Gegenleistung, jedoch, als neu eingeführter Wert, mindestens der Grundstückswert zu Grunde zu legen.

Hiervon abweichend enthält § 4 Abs 1, 2. Satz GrEStG die Spezialnorm: 'Bei ...Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetzist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen.'

Dieser Systematik der Maßgeblichkeit und des Vorranges des Grunderwerbsteuergesetzes folgend bestimmt § 6 Abs 6 UmgrStG idF StRefG 2015/16:

'Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen. 'Diese Rückverweisung in das GrEStG führt wiederum zu dem bereits in § 4 Abs 1 2. Satz GrEStG (siehe oben) normierten Ergebnis, nämlich

- zu der Bemessungsgrundlage Grundstückswert (§ 4 GrEStG),
- zu dem Steuersatz von 0,5 % (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG).

Unverändert bleibt im GrEStG – nunmehr in § 4 Abs 2 Z 4 – für Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Zuge einer Umgründung iSd UmgrStG die Bemessungsgrundlage mit dem (einfachen) Einheitswert festgelegt. Wie oben ausgeführt ist dies denklogisch, denn nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke werden weiterhin Einheitswerte festgestellt, zuletzt zum Hauptfeststellungszeitpunkt

1.1.2015. Damit entsprechen die land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte wegen ihrer Aktualität eher den tatsächlichen Werten und sind somit verfassungsrechtliche Bedenken, wie dies für bebaute Grundstücke wegen deren zu lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunktes (für Boden- und Gebäudewert) 1.1.1973 vom Verfassungsgerichtshof-VfGH ausgesprochen wurde, nicht gegeben.

Die Regelungstechnik des Gesetzgebers des GrEStG idF StRefG 2015/16 ist nun systematisch richtig und nachvollziehbar. Der allgemeinen Norm des § 4, 1. Satz GrEStG wird zunächst durch die Spezialnorm des § 4, 2. Satz GrEStG (samt akzessorischer Rückverweisung im UmgrStG) derogiert, welche wiederum nur im Falle land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke durch die noch speziellere Norm des § 4 Ab 2 Z 4 GrEStG ersetzt wird.

Zum GrESt-Steuersatz vor dem StRefG 2015/16

In § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG (alt) war als allgemeiner Steuersatz 3,5 % bestimmt, nur innerhalb naher Angehöriger und bei Ehescheidungen galt ein begünstigter Sondersteuersatz von 2 %. Das UmgrStG vor dem StRefG 2015/16 enthielt keine eigenen Regelungen über den GrESt-Steuersatz, sodass diesbezüglich ausschließlich die Bestimmungen des GrEStG anzuwenden waren und damit der Steuersatz auch für Umgründungen iSd UmgrStG 3,5 % betrug.

Zum GrESt-Steuersatz gemäß § StRefG 2015/16

In § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/16 ist der allgemeine Steuersatz nach wie vor mit 3,5 % (für 'alle übrigen Fälle') normiert, woraus klar hervorgeht, dass alle vorher im GrEStG enthaltenen Bestimmungen als Ausnahmen von der Regel gelten und Sondersteuersätze für einzelne Tatbestände normieren.

Solche Spezialnormen wurden eingeführt sowohl für unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbe als auch erstmals ausdrücklich für Umgründungen. § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG idgF lautet nämlich: '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 %.'

Das UmgrStG selbst enthält nach wie vor keine Bestimmungen über den GrESt-Steuersatz, sondern vielmehr die oben bereits dargestellte Verweisung auf § 7 GrEStG. Durch Anwendung des verwiesenen § 7 GrEStG idgF gelangt man wiederum unzweifelhaft zu dem speziellen Steuersatz von 0,5 % für Umgründungsvorgänge.

Die Inkrafttretensbestimmungen des StRefG 2015/16 (idF AbgÄG 2015):

a) GrEStG:

Gemäß § 18 Abs 2p GrEStG treten die §§ 4 und 7 GrEStG idF StRefG 2015/16 mit 1.1.16 in Kraft und 'sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden.'

b) UmgrStG:

Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG ist § 6 Abs 6 UmgrStG idF StRefG 2015/16 'erstmalig auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden'.

Die oben dargestellte Rechtslage hatte die belangte Behörde ihrer gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen.

B) Rechtliche Beurteilung auf Grund der aktuellen Gesetzeslage des GrEStG:

Die belangte Behörde hatte daher an Hand der von der Beschwerdeführerin mittels Finanz-Online (FINON) eingereichten Abgabenerklärung und des vorgelegten Urkundenbeweises 'Verschmelzungsvertrag vom 26.9.2016' rechtlich zu beurteilen

- ob eine Umgründung iSd UmgrStG und iSd GrEStG vorliegt,*
- welche Bestimmungen des UmgrStG und des GrEStG auf den Erwerbsvorgang anzuwenden sind,*
- wie die anzuwendenden Bestimmungen auszulegen sind.*

Der Begründung des angefochtenen Bescheides selbst ist bloß zu entnehmen, dass die belangte Behörde § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG über den Steuersatz angewendet hat, wobei unklar bleibt, ob idF StRefG 2015/16 oder in der früher in Kraft gestandenen Fassung, sowie dass die belangte Behörde den 3. Teil Z 29 UmgrStG angewendet hat. Der von der belangten Behörde im Spruch des angefochtenen Bescheides zitierte § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) benennt als Bemessungsgrundlage das 'Zweifache des Einheitswertes' wohingegen die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Spruch als Bemessungsgrundlage den 'zweifachen Einheitswert' benennt, also nicht der Diktion des Gesetzgebers folgt.

Rechtstatsache ist, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegte notarielle Urkunde ein Verschmelzungsvertrag iSd § 220 AktG iVm § 96 Abs 2 GmbHG ist. Im ertragssteuerlichen Sinne gelten gem § 1 Abs 1 Z 1 UmgrStG Verschmelzungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften auch als Verschmelzungen iSd UmgrStG. Richtig wäre demnach eine rechtliche Beurteilung der belangten Behörde gewesen, wonach der gegenständliche Vorgang eine Verschmelzung iSd UmgrStG und damit auch ein Vorgang nach dem Umgründungssteuergesetz iSd § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG ist.

Falls, was von der Beschwerdeführerin nicht festgestellt werden kann, nicht davon auszugehen ist, dass die belangte Behörde den vorliegenden Beweis 'Verschmelzungsvertrag vom 26.9.2016' dahingehend unrichtig gewürdigt hat, dass keine Umgründung iSd § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG idgF vorliegt, wofür jedoch bedauerlicherweise das Zitat des § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG in der Bescheidbegründung und damit die mögliche Einstufung des Rechtsvorganges als sogenannter 'übriger Fall' iSd § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG spricht, sollte die Einstufung des Rechtsvorganges als 'Vorgang im Sinne des Umgründungssteuergesetzes' objektiv unbestritten sein.

Rechtstatsache ist weiters, dass im gegenständlichen Fall der Anspruch auf Übereignung im grunderwerbsteuerlichen Sinne (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG) unzweifelhaft mit dem Verschmelzungsvertrag am 26.09.2016 begründet wurde. Unzweifelhaft ist weiters, dass damit am 26.09.2016 ein nach dem GrEStG steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht

wurde und folglich am 26.9.2016 die Steuerschuld gemäß § 8 Abs 1 GrEStG entstanden ist. Weiters unzweifelhaft ist, dass der 26.9.2016 nach dem 31.12.2015 gelegen ist.

Eine rechtliche Beurteilung auf der Basis der vorangeführten objektiven Tatsachen würde zu einer Besteuerung nach den §§ 4 u 7 GrEStG idF StRefG 2015/16 führen, weil gemäß § 18 Abs 2p GrEStG die §§ 4 und 7 GrEStG idF StRefG 2015/16 mit 1.1.2016 in Kraft getreten sind und 'auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden.' Überdies ist gemäß § 4 Abs 1, 2. Satz GrEStG die Steuer bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz *i m m e r* nach dem *G r u n d s t ü c k s w e r t* zu berechnen.

Daraus resultierend hätte die belangte Behörde nach richtiger rechtlicher Beurteilung zu dem Ergebnis iSd vorgelegten Abgabenerklärung kommen müssen, wonach die Steuer mit 0,5 % des Grundstückswertes zu bemessen ist.

C) Rechtliche Beurteilung des 'Stichtages' iSd 3. Teils Z 29 UmgrStG:

a) Annahme, wonach der 'Stichtag' im 3. Teil Z 29 UmgrStG nicht der Verschmelzungsstichtag ist:

Die belangte Behörde hat zufolge der Begründung im angefochtenen Bescheid offenbar beurteilt, dass der 3. Teil Z 29 UmgrStG anzuwenden ist. Der 3. Teil Z 29 UmgrStG normiert ua, dass § 6 Abs 6 UmgrStG idF StRefG 2015/16 erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden ist. Die Anwendung des 3. Teiles Z 29 UmgrStG auf den gegenständlichen Fall setzt voraus, dass laut den vorliegenden Beweisen ein 'Stichtag' der Umgründung vorliegt, der vor dem 31.12.2015 oder noch an demselben Tage liegt.

Zunächst ist nach Vergleich der eigentümlichen Bedeutung der Worte in den maßgeblichen Gesetzen, im vorliegenden Verschmelzungsvertrag und im angefochtenen Bescheid auszuführen, dass sich die Diktion in keinster Weise deckt.

In den für Verschmelzungen maßgeblichen Rechtsvorschriften des UmgrStG, §§1 bis 6, verwendet der Gesetzgeber den Ausdruck 'Verschmelzungsstichtag'. Im 3. Teil Z 29 UmgrStG, der nicht materiell-rechtlich bedeutsam ist, sondern bloße Inkrafttretensbestimmung ist, verwendet der Gesetzgeber den Ausdruck 'Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015'. Die belangte Behörde verwendet im angefochtenen Bescheid den Begriff 'Umgründungsstichtag'. Dieser Begriff ist dem Umgründungssteuerrecht generell fremd. In der vorliegenden notariellen Urkunde 'Verschmelzungsvertrag' verwenden die Parteien im Vertragspunkt 'Neuntens' den Begriff 'Verschmelzungsstichtag', wie er den materiell-rechtlichen Bestimmungen des UmGrStG entspricht.

Eine rechtliche Beurteilung der belangten Behörde dahingehend, dass der im 3. Teil Z 29 UmgrStG erwähnte 'Stichtag' automatisch der 'Verschmelzungsstichtag' iSd Vertragspunktes 'Neuntens' des Verschmelzungsvertrages sein muss, findet erstens im Gesetz keine Deckung und ist zweitens aus der mangelhaften Begründung des

angefochtenen Bescheides nicht nachvollziehbar. Dies deshalb, weil die belangte Behörde dort einerseits von 'Umgründungsstichtag' statt 'Verschmelzungsstichtag' spricht und andererseits die belangte Behörde jede Begründung dafür schuldig bleibt, warum der von ihr so bezeichnete 'Umgründungsstichtag 31.12.2015' ident sein muss mit dem vom Gesetzgeber verwendeten Ausdruck 'Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015'. Nachdem es sich bei § 6 Abs 6 UmgrStG vor und nach dem StRefG 2015/16 um eine Regelung der Grunderwerbsteuerpflicht handelt, die einen Erwerbsvorgang oder ein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft voraussetzt, dass definitiv nicht auf den Verschmelzungsstichtag zurückbezogen werden kann, ist es äußerst unwahrscheinlich, dass der Gesetzgeber im 3. Teil Z 29 UmgrStG den ertragssteuerlichen Verschmelzungsstichtag meint. Auf den Ablauf des Verschmelzungsstichtages rückbezogen werden kann ein Vermögensübergang bei Verschmelzungen bloß im ertragssteuerlichen Sinne. Handels-, zivil- und gesellschaftsrechtlich wird die Verschmelzung im Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch vollzogen. Dies erfolgte im gegenständlichen Fall am 1. November 2016, also deutlich nach dem 31.12.2015.

Beweis: Kopie des Eintragungsbeschlusses des Landesgerichtes A vom 31. Oktober 2016, FN xyz (Beilage ./1)

In diesem Zeitpunkt ist das Vermögen der übertragenden Gesellschaft, so auch die Liegenschaften, auf Grund des anspruchsbegründenden Verschmelzungsvertrages (Titel) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mittels der Firmenbucheintragung (Modus) außerbücherlich auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen. Zwecks Vollzug der Änderung im Grundbuch bedarf es sogar der Eigentumseinverleibung (nach außerbücherlich eingetretener Rechtsänderung) und Vorlage einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung.

Es ist auf Grund dieser Tatsachen anzunehmen, dass der vom Gesetzgeber im 3. Teil Z 29 UmgrStG normierte 'Stichtag' den zivilrechtlich maßgeblichen Stichtag meint, der geeignet ist, grunderwerbssteuerlich relevante Rechtsvorgänge (Rechtsgeschäft oder Erwerbsvorgang ohne vorausgehendes Rechtsgeschäft) abzubilden. Dies kann aber im gegenständlichen Fall nur

- a) der Stichtag des Rechtsgeschäftes (= 26.9.2016), oder aber
- b) der Stichtag des Vermögensüberganges (= 1.11.2016) sein.

Beide Stichtage sind nach dem 31.12.2015 gelegen.

Somit folgt, dass die indirekte Verweisung des 3. Teiles Z 29 UmgrStG auf die vor dem StRefG 2015/16 geltende Rechtslage auf den gegenständlichen Fall wegen eines nach dem 31.12.2015 gelegenen Stichtages nicht anwendbar ist.

Daraus resultierend hätte die belangte Behörde nach richtiger rechtlicher Beurteilung zu dem Ergebnis iSd vorgelegten Abgabenerklärung kommen müssen, wonach die Steuer mit 0,5 % des Grundstückswertes zu bemessen ist.

b) Annahme, der 'Stichtag' des 3. Teiles Z 29 UmgrStG ist der Verschmelzungstichtag, Abstellen auf den Zeitpunkt des Vermögensüberganges (UFSG vom 18.12.2008, RV/0331-G/07):

*Nimmt man an, dass der im 3. Teil Z 29 UmgrStG erwähnte 'Stichtag' bei Umgründungen ident ist mit dem Verschmelzungstichtag, Umwandlungstichtag, Einbringungstichtag, Zusammenschlussstichtag und so fort, ergibt sich für den gegenständlichen Fall folgendes Bild: Der in § 2 Abs 5 UmgrStG und im Vertragspunkt 'Neuntens' des Verschmelzungsvertrages vom 26.9.2016 erwähnte Verschmelzungstichtag ist der Stichtag der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft. Gemäß § 2 Abs 3 iVm § 3 Abs 1 Z 4 UmgrStG geht bei Verschmelzungen das Vermögen der übertragenden Körperschaft im ertragssteuerlichen Sinne mit dem Ablauf des Verschmelzungstichtages, das ist im gegenständlichen Fall der 31.12.2015, 24.00 Uhr, in einer gedanklichen juristischen Sekunde zwischen 24.00 Uhr/und 00.00 Uhr des Folgetages, das ist der 1.1.2016, auf die übernehmende Körperschaft über. § 3 Abs 1 Z 4 UmgrStG stellt sogar klar, dass der Vermögensübergang gedanklich am 1.1.2016, 00.00 Uhr, also wörtlich 'mit Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages', vollzogen wird. Dies ist von besonderer Bedeutung für die Auslegung, weil das Vermögen der übertragenden Körperschaft dieser am Verschmelzungstichtag (31.12.2015) per analogiam aus § 13 Abs 2 UmgrStG zuzurechnen ist. Die Zurechnung bei der übernehmenden Körperschaft erfolgt daher erst am 1.1.2016. Diese Rechtstatsache wird bestätigt durch das Erkenntnis des UFSG vom 18.12.2008, RV/0331-G/07. In dieser Causa hat der UFSG festgestellt, dass auf Grund eines auf den Stichtag 31.12.2001 vertraglich festgelegten Einbringungstichtages der Vermögensübergang mit Ablauf des 31.12.2001, also *s o m i t a m 1. J ä n n e r 2002* mit allen Rechten und Pflichten übergegangen ist. Der UFSG hat in diesem Erkenntnis weiters festgestellt, dass der im damaligen Verfahren maßgebliche Bewertungstichtag für die Einheitswertfeststellung am 1. Jänner 2002 und damit im Hinblick auf den Vermögenserwerb (= Verwirklichung des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges iSd § 8 Abs 1 GrEStG) zeitlich unmittelbar *v o r* der Verwirklichung des Erwerbsvorganges gelegen war, sodass von diesem Bewertungstichtag auszugehen war. Der UFSG hat also im Einklang mit den ertragssteuerlichen Fiktionen des Umgründungssteuerrechts, was den Vermögensübergang anbelangt, auch für den Zeitpunkt der Verwirklichung von Erwerbsvorgängen iSd GrEStG ausgesprochen, dass dieser Zeitpunkt nicht der Einbringungstichtag selbst (31.12.2001), sondern der auf den Einbringungstichtag folgende Tag (1.1.2002) ist.*

Aus alldem folgt, dass, auch wenn man annimmt, der Verschmelzungstichtag sei der im 3. Teil Z 29 UmgrStG erwähnte 'Stichtag', man zu dem eindeutigen Ergebnis kommt, wonach der Stichtag des Vermögensüberganges und damit der frühestmöglichen Verwirklichung eines Erwerbsvorganges iSd § 1 Abs 1 Z 1 iVm § 8 Abs 1 GrEStG der 1.1.2016 ist. Dieser Tag ist jedoch eindeutig nach dem 31.12.2015 gelegen.

Somit folgt, dass die indirekte Verweisung des 3. Teils Z 29 UmgrStG auf die vor dem StRefG 2015/16 geltende Rechtslage auf den gegenständlichen Fall wegen eines nach dem 31.12.2015 gelegenen Stichtages nicht anwendbar ist.

Daraus resultierend hätte die belangte Behörde nach richtiger rechtlicher Beurteilung zu dem Ergebnis iSd vorgelegten Abgabenerklärung kommen müssen, wonach die Steuer mit 0,5 % des Grundstückswertes zu bemessen ist.

c) Annahme, der 'Stichtag' des 3. Teiles Z 29 UmgrStG ist der Verschmelzungstichtag, Abstellen auf den 31.12.2015:

Nimmt man an, dass der im 3. Teil Z 29 UmgrStG erwähnte 'Stichtag' bei Umgründungen ident ist mit dem Verschmelzungstichtag und nimmt man weiter an, dieser Stichtag sei jeweils der Bilanzstichtag der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft (im vorliegenden Fall der 31.12.2015) ergibt sich für den gegenständlichen Fall folgendes Bild:

Die indirekte Verweisung im 3. Teil Z 29 UmgrStG auf den § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) idF vor dem StRefG 2015/16 wäre wirksam. Zuzufolge § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) wäre die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen. Der Steuersatz würde gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG 0,5 % betragen.

Zu diesem Ergebnis gelangt man unzweifelhaft deshalb, weil durch die Anwendbarkeit des § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) an Stelle des geltenden § 6 Abs 6 UmgrStG zunächst nur eine Aussage des Gesetzgebers über die anzuwendende Bemessungsgrundlage vorliegt (Zweifaches des Einheitswertes). Über den anzuwendenden Steuersatz sagt der Gesetzgeber in § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) nichts aus. Der Gesetzgeber verweist in § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) auch nicht auf das Grunderwerbsteuergesetz idF vor dem StRefG 2015/16. Daher ist der anzuwendende Steuersatz nach dem in Geltung stehenden GrEStG zu ermitteln.

Das bisherige Auslegungsergebnis lautet daher: Als Bemessungsgrundlage ist auf Grund der gegenüber dem GrEStG spezielleren Norm des § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) das Zweifache des Einheitswertes heranzuziehen. Der anzuwendende Steuersatz ist auf der Grundlage des GrEStG (neu) zu ermitteln.

Wie unter Abschnitt A) gezeigt wurde, sind bei Umgründungen nicht generell die Bestimmungen des UmgrStG spezieller gegenüber jenen des GrEStG und gehen diese nicht generell vor. Schon nach alter Rechtslage vor dem StRefG 2015/16 erschöpfte sich die Spezialität des § 6 Abs 6 UmgrStG gegenüber dem GrEStG darin, dass die Bemessungsgrundlage an statt der generellen Regelung in § 4 Abs 1 u 2 GrEStG (Wert der Gegenleistung oder Wert des Grundstücks) fix mit dem Zweifachen des Einheitswertes anzunehmen war. Ansonsten war nach den Bestimmungen des GrEStG vorzugehen. Daran hat sich nach dem StRefG 2015/16 nichts geändert.

Daher wäre in diesem Fall gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG ein Steuersatz von 0,5 % anzuwenden. Die Feststellung der belangten Behörde, es sei ein Steuersatz von 3,5 % gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG anzuwenden, ist falsch.

Einerseits kann dieser Steuersatz nicht richtig sein, wenn er auf dem oben schon aufgezeigten möglichen, wenngleich unwahrscheinlichen Rechtsirrtum der belangten Behörde beruhen sollte, der Anlassfall sei keine 'Umgründung' sondern ein 'übriger Fall' iS leg cit.

Andererseits kann dieser Steuersatz nicht richtig sein, wenn er darauf beruhen sollte, dass die belangte Behörde den zweiten Halbsatz der lit c) des § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG, wonach ein Steuersatz von 0,5 % nur dann anzuwenden ist, wenn die 'Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist', rechtlich unrichtig beurteilt und auslegt, woraus sich ein 'übriger Fall' iSd § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG und damit ein Steuersatz von 3,5 % ableiten ließe.

Zweitens existiert der (einfache) Einheitswert im GrEStG (neu) nur mehr im § 4 Abs 2 GrEStG als Bemessungsgrundlage bei Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Die ratio legis hierfür wurde oben bereits ausführlich dargestellt (weiterhin stattfindende Hauptfeststellungen des landwirtschaftlichen Einheitswertes). Dieser bloß einfache Einheitswert ist gemäß § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG auch und nur mehr bei Umgründungen mit land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zugrunde zu legen. Eine Bemessungsgrundlage 'Zweifaches des Einheitswertes' hat im GrEStG (alt) nicht existiert (sondern nur der einfache Einheitswert und der dreifache Einheitswert) und existiert im GrEStG (neu) nicht. Es ist dem Gesetzgeber des StRefG 2015/16 daher nicht zuzusinnen, dass er mit der Inkrafttretensregel des 3. Teils Z 29 UmgrStG unter indirekter Rückverweisung auf eine Bemessungsgrundlage des früheren, grundsätzlich nicht mehr in Kraft stehenden Umgründungssteuerrechts auf eine Bestimmung des GrEStG (neu) Bedacht nehmen wollte, die bloß den Spezialfall des Erwerbs land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke regelt und außerdem eine andere Bemessungsgrundlage normiert. Der Gesetzgeber hätte dieses Ergebnis, sofern es gewollt wäre, nur dadurch erzielen können, dass er entweder im 3. Teil Z 29 UmgrStG auch eine Rückverweisung auf das GrEStG (alt) vorgenommen hätte oder im § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG (neu) expressis verbis klargestellt hätte 'wenn die Steuer nicht vom einfachen Einheitswert oder einem Vielfachen des Einheitswertes zu berechnen ist.' Nachdem diese Klarstellung nicht erfolgt ist, kann ein solcher gesetzgeberischer Wille nicht zugesonnen werden.

Drittens wäre eine (indirekte) Rückverweisung durch bloßes Noch-Nicht-Inkrafttreten-Lassen einer einzigen Spezialnorm des UmgrStG (§ 6 Abs 6 UmgrStG) nur für einzelne, mit der Zeit naturgemäß völlig auslaufende Fälle, auf ein nicht mehr in Kraft stehendes Gesetz (§ 6 Abs 6 UmgrStG idF bis 31.12.2015 vor dem StRefG 2015/16) unter gleichzeitiger bloß impliziter weiterer Verweisung auf eine andere Spezialnorm eines erst nach dem 1.1.2016 in Kraft getretenen GrEStG unzulässig. Ein früher in Geltung gestandenes Gesetz (§ 6 Abs 6 UmgrStG bis 31.12.2015 mit dem Zweifachen des Einheitswertes) kann niemals bloß implizit auf ein Gesetz verweisen, das erst nach seinem eigenen Außerkrafttreten (31.12.2015) als GrEStG (neu) mit 1.1.2016 wirksam wird. Eine solche Auslegung verstößt gegen Art 49 Abs 1 B-VG über das Inkrafttreten von Bundesgesetzen und ist damit verfassungswidrig. Es würde damit nämlich indirekt das erst mit 1.1.2016 in Kraft getretene StRefG 2015/16 in einer ganz speziellen Norm

(§ 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG (neu) und dabei wiederum nur im Teilbereich 'Definition des Begriffes Einheitswert' durch ein anderes, vorher existent gewesenes Bundesgesetz (§ 6 Abs 6 UmgrStG (alt) schon vor dem 1.1.2016, zB am 31.12.2015, quasi rückwirkend in Kraft gesetzt werden, jedoch nur für einige wenige Einzelfälle. Daraus resultiert, dass eine solche Gesetzesauslegung, sollte sie von der belangten Behörde gepflogen worden sein, auch gleichheitswidrig wäre. Der Gesetzgeber des § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) konnte daher schon aus verfassungsrechtlichen Gründen unmöglich den Willen haben, in einem erst ab 1.1.2016 geltenden Gesetz den 'einfachen Einheitswert' mit dem 'Zweifachen des Einheitswertes' vollkommen gleichzusetzen, noch dazu, nachdem die einschlägige Regelungsmaterie des GrEStG (neu) eine völlig andere ist als die des § 6 Abs 6 UmgrStG (alt) (nämlich Ausnahmen für land- und forstwirtschaftlichen Grunderwerb). Zwar ist eine dynamische Verweisung verfassungsrechtlich unbedenklich, jedoch nur dann, wenn in einem Gesetz auf künftige Bestimmungen desselben Gesetzes oder auf ein künftiges anderes Gesetz verwiesen wird. Auch eine solche Verweisung muss jedoch ausdrücklich erfolgen.

Die belangte Behörde hatte folglich bei richtiger rechtlicher Beurteilung, unter Annahme eines 'Stichtages 31.12.2015' als dem Stichtag iSd 3. Teils Z 29 UmgrStG, vorausgesetzt, diese Annahme wäre richtig, zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass die Steuer vom Zweifachen des Einheitswertes mit einem Steuersatz von 0,5 % festzusetzen gewesen wäre.

Daraus resultierend hätte die belangte Behörde nach richtiger rechtlicher Beurteilung zwar entgegen der vorgelegten Abgabenerklärung, aber anders als im Spruch des angefochtenen Bescheides zu dem Ergebnis kommen müssen, wonach die Steuer mit 0,5 % des Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen ist.“

6 Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

"Unter dem Titel 'Umgründungen' sind im 1. Hauptstück des 1. Teils des UmgrStG jene Formen von Umgründungen geregelt, die vom Gesetz erfasst sein sollen. Der Gesetzgeber hat dabei den Anwendungsbereich festgelegt und jene Umgründungsformen bzw. -arten aufgelistet, für die das UmgrStG gelten soll. Überdies wurde für die jeweiligen Umgründungsformen auch festgehalten, welcher Tag als jeweiliger Stichtag heranzuziehen ist, zumal Umgründungen rückwirkend vorgenommen werden können – jeweils rückwirkend auf einen bestimmten Bilanzstichtag. Die entsprechenden Regelungen gehen überdies geradezu davon aus, dass Stichtag und Vertragsabschluss auseinanderfallen können.

Wenn der Gesetzgeber nun im 3. Teil des UmgrStG, betitelt mit 'Übergangs- und Schlussbestimmungen', in Z 29 das Inkrafttreten einzelner Bestimmungen desselben (!) Gesetzes regelt und dies vom Stichtag der Umgründung abhängig macht, dann muss zwangsläufig davon ausgegangen werden, dass er durch Verwenden des Wortes 'Stichtag' jenen Tag meint, den er selbst per Gesetz im 1. Teil des UmgrStG festgelegt hat.

Dass er dabei nicht explizit auf die einzelnen Umgründungsformen eingeht und etwa den Begriff 'Verschmelzungstichtag' als Kriterium festgeschrieben hat, sondern allgemein – wohl auch aufgrund der besseren Lesbarkeit - von 'Stichtag' spricht, mag daran nichts zu ändern. Dies ergibt sich eindeutig aus der Systematik und dem Zweck des Gesetzes.

Verschmelzungstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird (vgl. § 2 Abs. 5 UmgrStG). Im Verschmelzungsvertrag vom 26.9.2016 wurde der 31.12.2015 ausdrücklich als Bilanzstichtag der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft vereinbart.

Zur Festsetzung der Steuer mit 3,5% vom zweifachen Einheitswert ist Folgendes anzumerken:

Auszug aus den EB zum StRefG 2015/2016:

'I. Allgemeiner Teil

Zu Artikel 3 (Umgründungssteuergesetz)

...

Da durch die Umgestaltung des GrEStG 1987 die Besteuerung von Grundstückserwerben im Zuge von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG direkt im GrEStG 1987 geregelt werden soll, kann die bisher unmittelbar im UmgrStG angeführte Bemessungsgrundlage durch direkte Verweise auf das GrEStG 1987 ersetzt werden.

Zu Artikel 6 (Grunderwerbsteuergesetz 1987)

Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken wird im Hinblick auf die mit Wirksamkeit 1. Jänner 2015 neu festgestellten Einheitswerte an der bisherigen Besteuerungssystematik festgehalten.

Im Übrigen solle anstelle des nicht mehr aktuellen Einheitswertes bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen der Grundstückswert die Bemessungsgrundlage sein. Dieser Grundstückswert ist ein nur für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu ermittelnder Wert; die Ermittlung dieses Wertes soll in der aufgrund der Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler zu erlassenden Verordnung geregelt werden.

Zur Abfederung der Umstellung der Bemessungsgrundlage sind vorgesehen:

- Erhöhung des Betriebsfreibetrages auf 900 000 Euro,*
- Einführung eines Stufentarifs für unentgeltliche Erwerbsvorgänge (beginnend mit einem Steuersatz von 0,5%),*
- Regelung, dass innerhalb des Familienverbandes immer Unentgeltlichkeit vorliegt,*
- Deckelung der Steuer für den unentgeltlichen Anteil bei Betriebsübertragungen mit 0,5%,*
- Steuersatz von 0,5% bei Anteilsvereinigungen, Übertragung aller Anteile oder Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz,*
- Steuerbefreiung für Erwerbe von Todes wegen (Erbschaft, Vermächtnis) durch den überlebenden Ehegatten oder eingetragenen Partner hinsichtlich des Hauptwohnsitzes, soweit 150 m² Wohnnutzfläche nicht überschritten werden,*

- Möglichkeit der Steuerentrichtung in höchstens fünf gleichen Jahresbeträgen (Verteilung), soweit der Stufentarif oder der Steuersatz von 0,5 % zur Anwendung kommt. Die Neuordnung der Regelungen im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung und der Anteilsvereinigung sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften soll derzeit mögliche und praktizierte Steuervermeidungskonstruktionen künftig hintanhaltend.

Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber im Gleichklang hinsichtlich der hier strittigen Besteuerung von Erwerben iSd UmgrStG beim Grundvermögen die Bemessungsgrundlage auf den Grundstückswert iSd § 4 GrEStG anheben wollte und zur Abfederung der Erhöhung der Bemessungsgrundlage den Steuersatz dafür von 3,5 % auf ein Siebtel, nämlich auf 0,5 % absenken.

Dies führt klar zur Auslegung, dass der Gesetzgeber in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise in der Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG in der Ausnahme vom Steuersatz mit 0,5 % 'wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist' auch jene Fälle gemäß Z 3 der Bestimmung mit dem Normalsteuersatz besteuern wollte, die auch nach den Übergangsbestimmungen des UmgrStG aufgrund des Stichtags vor 1.1.2016 noch nach dem zweifachen Einheitswert besteuert werden. Ein anderer Inhalt kann dieser Bestimmung nicht unterstellt werden. Eine andere Auslegung, dass nämlich nach den Übergangsbestimmungen des UmgrStG hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als *lex specialis* noch der zweifache Einheitswert anzuwenden wäre, aber aufgrund der Verwirklichung des Sachverhalt ab 1.1.2016 dafür der begünstigte Steuersatz anzuwenden wäre, wäre weder mit der Absicht des Gesetzgebers noch mit dem Gleichheitsgrundsatz in Übereinstimmung zu bringen, da er gegen die Absicht des Gesetzgebers eine übermäßige Begünstigung - in Form der weiterhin günstigeren Bemessungsgrundlage und zusätzlichen Absenkung des Steuersatzes auf ein Siebtel für Übergangsfälle bedeuten würde. Eine solche Auslegung verbietet sich daher aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken.

Im Ergebnis ergibt sich daher, dass bei Fällen in denen der Erwerb erst nach dem 31.12.2015 verwirklicht worden sei, aber ein rückbezogener Umgründungsstichtag vor dem 1.1.2016 gegeben ist, die Grunderwerbsteuer aufgrund der spezialgesetzlichen Bestimmungen des UmgrStG vom zweifachen Einheitswert mit dem Normalsteuersatz von 3,5 % gem. § 7 Abs. 1 Z 3 idF des StRefG 2015/2016 zu besteuern ist. Dabei sind die Bestimmungen hinsichtlich der Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen iZm Umgründungsvorgängen nicht ident mit den Bestimmungen hinsichtlich Grundvermögen, daher nicht vergleichbar und bei der Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen iZm Umgründungsvorgängen ist per 1.1.2016 auch keine inhaltliche Änderung eingetreten.

Hierzu hat auch das BMF daher im Erlass vom 13. Mai 2016 GZ. BMF-010206/0058-VI/2016 in Punkt 10.1. zum Zusammenwirken der Inkrafttretensbestimmungen des UmgrStG im 3. Teil Z 29 mit jenen des GrEStG 1987 ausdrücklich festgestellt: Die mit dem StRefG 2015/2016 angepassten Bestimmungen des UmgrStG - in denen nunmehr festgelegt wird, dass bei den jeweiligen umgründungsbedingten

Grundstückserwerben die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des GrEStG 1987 zu berechnen ist - sind erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Umgründungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich bereits im Jahr 2016 erworben würden, gilt nach wie vor die alte Rechtslage, wonach die Bemessungsgrundlage mit dem zweifachen Einheitswert durch das UmgrStG vorgegeben wird.

Für diese Fälle wird daher die Bemessungsgrundlage mit dem zweifachen Einheitswert festgelegt, während für den Steuersatz bereits die mit dem StRefG 2015/2016 geänderten Tarifbestimmungen anzuwenden sind. Daraus ergibt sich, dass der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 nach wie vor 3,5 % beträgt, weil die Anwendbarkeit des reduzierten Steuersatzes von 0,5 % für umgründungsbedingte Erwerbe gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 voraussetzt, dass die Steuer nicht vom Einheitswert berechnet wird.

Das Finanzamt hat den obigen Ausführungen entsprechend die Steuer mit 3,5% vom zweifachen Einheitswert festgesetzt.

Zu den Möglichkeiten in FinanzOnline ist im Übrigen zu sagen, dass bei Nichtzutreffen des begünstigten Steuersatzes für Umgründungsvorgänge der Normalsteuersatz gewählt werden kann und zu wählen ist. Eine Aktenwidrigkeit aus Erläuterungen zu FinanzOnline Eingaben ist nicht gegeben."

7 Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde vorgebracht:

" Zum Verschmelzungsstichtag:

Zu den Feststellungen im ersten Absatz der oa Begründung wird vorgebracht, dass richtig ist, dass der Gesetzgeber im 1. Hauptstück des 1. Teils des UmgrStG ua festgehalten hat, welcher Tag als jeweiliger Stichtag heranzuziehen ist. Vervollständigend ist jedoch auszuführen, dass der Gesetzgeber des UmgrStG diese Stichtage jeweils genau konkretisierend als 'Verschmelzungsstichtag', 'Umwandlungsstichtag', 'Einbringungsstichtag', 'Zusammenschlussstichtag', 'Teilungsstichtag' und 'Spaltungsstichtag' bezeichnet. Eine abstrakte Bezeichnung als 'Stichtag' oder 'Umgründungsstichtag' verwendet der Gesetzgeber im 1. Hauptstück des 1. Teils des UmgrStG, wie schon in der Beschwerde selbst auf Seiten 5 ff ausgeführt wurde, definitiv n i c h t.

Dass der jeweilige oa konkrete Stichtag und der Vertragsabschlussstag auseinanderfallen können, ist unbestritten.

Der Rechtsmeinung der belangten Behörde, wonach der vom Gesetzgeber im 3. Teil des UmgrStG in Z 29 normierte 'Stichtag' zwangsläufig jener Tag sein muss, den der Gesetzgeber im 1. Teil des UmgrStG festgelegt hat und die abweichende Bezeichnung als 'Stichtag' nur der besseren Lesbarkeit geschuldet sei, ist entgegenzuhalten, dass es dem Gesetzgeber ein Leichtes gewesen wäre, in Z 29 des 3. Teiles des UmgrStG auf 'einen Stichtag im Sinne des 1. Hauptstückes des I. Teiles UmgrStG' zu verweisen. Nachdem der Gesetzgeber dies jedoch unterlassen hat, kann keine Rede davon sein, dass, wie die

belangte Behörde meint, zwangsläufig und ausschließlich ein Stichtag im Sinne des 1. Hauptstückes des 1. Teiles UmgrStG gemeint sein kann.

Der Verschmelzungsstichtag ist gemäß § 220 Abs 2 Z 5 AktG jener Stichtag, 'von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaften als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten'. Die Buchführungspflicht der übertragenden Gesellschaft endet (rückwirkend) am Stichtag der Schlussbilanz. Geschäftsfälle nach dem Stichtag sind (rückwirkend) im Rechnungswesen der übernehmenden Gesellschaft zu erfassen, obwohl das Erlöschen der übertragenden Gesellschaft und der sachenrechtliche Vermögensübergang erst am Tag der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch erfolgt (§ 225a Abs 3 AktG; vgl Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Hz 38 zu § 2 UmgrStG).

Der Verschmelzungsstichtag hat also sachenrechtlich keine Bedeutung für die Übertragung von Grundstücken der übertragenden Gesellschaft auf die aufnehmende Gesellschaft.

Zum weiteren Beweis dafür, dass nicht zwingend der Verschmelzungsstichtag der im 3. Teil des UmgrStG in Z 29 normierte 'Stichtag' sein muss, sondern dies sogar äußerst unwahrscheinlich ist, wird außerdem verwiesen auf die Ausführungen von Kalss in KALSS, Handkommentar, Verschmelzung/Spaltung/Umwandlung, Rz 16 zu § 220 AktG: 'Der nach Z 5 (des § 220 Abs 2 AktG, AnmdVerf) anzugebende Verschmelzungsstichtag ist jener Zeitpunkt ab dem die Handlungen der übertragenden Gesellschaft im Innenverhältnis als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten. Er bezieht sich auf die Rechnungslegung. Der Termin ist grundsätzlich frei bestimmbar. Er muss zwar nicht mit dem Zeitpunkt der Gewinnberechtigung bei der übernehmenden Gesellschaft, aber mit dem Stichtag der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft gemäß § 220 Abs 3 AktG übereinstimmen. Der Bewertungsstichtag zur Ermittlung des Unternehmenswertes als Basis des Umtauschverhältnisses ist davon zu unterscheiden (vgl Rz 12).'

In Rz 12 führt Kalss aaO aus: 'Das Gesetz legt den Bewertungsstichtag nicht ausdrücklich fest. Die Gesellschaften können den Stichtag frei vereinbaren. Als maßgeblicher Zeitpunkt ist spätestens der Tag der Hauptversammlung der übertragenden Gesellschaft anzunehmen. Dieser Zeitpunkt ist ausreichend bestimmt.'

Dem diesem Vorlageantrag als Beilage ./.1 angeschlossenen aktuellen Firmenbuchausdruck der Beschwerdeführerin ist unter Eintragungspost 30 zu entnehmen, dass der Tag der 'Hauptversammlung' (im Anlassfall der 'Generalversammlung') der 26. September 2016 war. Dieser Tag ist nach dem 31. 12. 2015 gelegen.

Ware im anlassgegenständlichen Verschmelzungsfall eine Festlegung des Umtauschverhältnisses der Aktien erforderlich gewesen, hatte man die Grundstücke, die die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften (allenfalls) besitzen, nicht auf den Monate zurückliegenden Verschmelzungsstichtag, sondern auf den Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages und des 'Hauptversammlungsbeschlusses', das war der

26. September 2016, (vgl Kalss aaO) bewertet. Solche Grundstücke können ja in den Monaten zwischen dem ertragssteuerlich maßgeblichen Verschmelzungstichtag und dem Tag des Generalversammlungsbeschlusses aus den unterschiedlichsten Gründen Wertänderungen erfahren (Veränderung des Umfeldes der Grundstücke, Änderung rechtlicher Gegebenheiten, höhere Gewalt etc.).

Im Anlassfall konnte auf eine Festlegung des Umtauschverhältnisses der Aktien gemäß Vertragspunkt 'Sechstens, Absatz (3) lit a)' des Verschmelzungsvertrages zwar verzichtet werden. Allerdings ist für die Beurteilung der Anwendbarkeit des § 224 Abs 1 Z 1 AktG nicht das Beteiligungsverhältnis am Verschmelzungstichtag, sondern dasjenige am Tag des Generalversammlungsbeschlusses und des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages maßgeblich. Dieser Stichtag war der 26. September 2016.

Obige Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin wird gestützt durch Hügel, aaO, Rz 9 zu § 6 UmgrStG, wenn er zur Bewertung der Beteiligungsverhältnisse, zwecks Beachtung des Äquivalenzgrundsatzes des § 6 Abs 2 UmgrStG ausführt:

'.... Mangels einer ausdrücklichen Regelung im UmgrStG kommt es nicht auf den Verschmelzungstichtag an; da aus § 221 a Abs 5 AktG abzuleiten ist, dass Änderungen der Wertverhältnisse bis zum Zeitpunkt der über die Verschmelzung beschließenden Gesellschafterversammlungen zu berücksichtigen sind, kommt es auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung an.'

Wegen Fehlens einer vergleichbaren Regelung bei anderen Umgründungen kommt es übrigens bei diesen auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an (vgl Hügel, aaO, Fn 9, unter Zitierung von Wiesner mwN).

Im Anlassfall sind diese beiden Stichtage (der Beschlussfassung und des Vertragsabschlusses) ident mit dem 26. September 2016. Dieser Stichtag ist nach dem 31. Dezember 2015 gelegen. Auf den Verschmelzungstichtag kommt es, wie die zitierten gesellschaftsrechtlichen und umgründungssteuerrechtlichen Quellen belegen, in zivil- und sachenrechtlicher Hinsicht und damit im Hinblick auf den maßgeblichen Stichtag für Erwerbsvorgänge iSd § 1 GrEStG n i c h t an.

Die belangte Behörde verabsäumt es im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung, sich mit dem Bewertungsstichtag, dem Tag der Beschlussfassungen in den Generalversammlungen und mit dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages im Hinblick auf den "Stichtag" gemäß dem 3. Teil Z 29 UmgrStG auseinanderzusetzen, obwohl § 220 Abs 2 AktG über den Mindestinhalt des Verschmelzungsvertrages iVm § 224 AktG eine derartige Befassung unerlässlich machen.

Zu den EB zum StRefG 2015/2016:

Den Ausführungen der belangten Behörde zur Festsetzung der Steuer mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert unter Zitierung der EB zum StRefG 2015/2016 ist zu entgegen:

Dass der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage im Gleichklang hinsichtlich der Besteuerung von Erwerben iSd UmgrStG auf den Grundstückswert iSd § 4

GrEStG anheben wollte, wird nicht endgültig bestritten. Aus den Ableitungen der Beschwerdeführerin auf den Seiten 11 bis 13 der Beschwerde ergibt sich, dass eine Besteuerung auf der Grundlage des Grundstückswertes denkbar ist, allerdings mit dem Steuersatz von 0,5 (nullkommafünf) Prozent. Dieser Steuersatz ergibt sich unzweideutig aus § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG. Dass und warum nur dessen Anwendung folgerichtig sein kann, wurde in der Beschwerde bereits umfassend ausgeführt. Unrichtig beziehungsweise in vielen Anlassfällen unzutreffend sind die Ausführungen der belangten Behörde in dem Punkt, wonach der begünstigte Steuersatz von 0,5 % die 'Erhöhung der Bemessungsgrundlage auf den Grundstückswert abfedern sollte'. Gerade bei betrieblich genutzten Grundstücken zeigt sich in der Praxis, dass ein Vielfaches des (alten) Einheitswertes nicht immer eine niedrigere Bemessungsgrundlage bildet als der Grundstückswert. Es wird darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber des Gerichtsgebührengesetzes - GGG dem in § 26a GGG (auf den übrigens § 7 Abs 1 Z 1 lit c) GrEStG verweist) bei der Eintragungsgebühr dadurch Rechnung trägt, dass im Rahmen 'begünstigter Erwerbsvorgänge' der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30 % des Wertes des einzutragenden Rechts angesetzt werden darf, und zwar gemäß § 26a Abs 1 Z 2 GGG gerade bei Umgründungsvorgängen. Der Gesetzgeber des GGG hat daher erkannt, dass unter Umständen bei Betriebsgrundstücken die Heranziehung eines Mehrfachen des glaublich niedrigen Einheitswertes nicht immer eine Begünstigung darstellen muss. Der Gesetzgeber hat daher eine erstaunlich niedrige Plafondierung mit maximal 30 % des wahren Wertes eingezogen. Es ist daher, wie obiger Vergleich mit dem GGG zeigt, verfehlt, wie die belangte Behörde dies tut, in der Anwendung eines Mehrfachen des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage stets eine Begünstigung zu erblicken und den gesetzgeberischen Willen zu unterstellen, dass diese vermeintliche Begünstigung nur mit der Anwendung des Normalsteuersatzes einhergehen kann.

Soweit in der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde die EB zum StRefG 2015/2016 zitiert und daraus Schlussfolgerungen abgeleitet werden, müsste auch der besondere Teil der EB beachtet werden. In den besonderen EB zu Artikel 6 (Grunderwerbsteuergesetz) wird unter Z. 6 (Inkrafttreten) ausgeführt:

'Gemäß § 18 Abs. 2p soll § 1 Abs. 2a, 3, 4 und 5 erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden oder wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstirbt. Mangels Rechtsvorganges soll daher allein das Inkrafttreten der Neuregelung keinen steuerbaren Tatbestand auslösen; zur Vermeidung von Zweifeln soll dies in § 18 Abs. 2p ausdrücklich normiert werden.'

Die besonderen EB betonen somit das Erfordernis der Verwirklichung eines Erwerbsvorganges, wobei dieser für die Anwendung der Novelle nach dem 31. Dezember 2015 gelegen sein muss. In der Beschwerde vom 30. Jänner 2017 wurde auf Seite 14 nachvollziehbar ausgeführt, dass im Anlassfall der Erwerbsvorgang erst am 1. November 2016 mit der Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch verwirklicht wurde. Der zivilrechtliche Erwerbsvorgang an Grundstücken iSd GrEStG kann auch bei Verschmelzungen mit Gesamtrechtsnachfolgewirkung nicht auf den

Verschmelzungstichtag rückbezogen werden. Somit ist im Anlassfall der Erwerbsvorgang iSd besonderen EB nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht worden.

Zur angeblich unvermeidbaren Anwendung des Normalsteuersatzes:

Unrichtig ist auch die Auffassung der belangten Behörde, wie auf Seite 18 der Beschwerde dargestellt, dass der Bestimmung des § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG ein anderer Inhalt (als die Anwendung des Normalsteuersatzes von 3,5 %) nicht unterstellt werden kann. Die Steuer war ja gemäß § 6 Abs 6 UmgrStG idF bis 31.12.2015 nicht vom Einheitswert, sondern vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen. Der Gesetzgeber verwendet in § 4 Abs 2 GrEStG exakt dieselbe Diktion wie in § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG, nämlich '.....die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen.' Durch die Verweisung auf § 6 GrEStG ist klargestellt, dass der normale, einfache Einheitswert und nicht ein Vielfaches desselben gemeint ist. Es ist nicht nachvollziehbar und dem Gesetzgeber nicht zuzusinnen, dass in § 4 Abs 2 iVm § 6 GrEStG und in § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG bei der Regelung der Steuer vom Einheitswert im ersten Fall zwingend nur der normale, einfache Einheitswert, im zweiten Fall aber auch ein Mehrfaches des Einheitswertes erfasst werden sollte. Noch dazu, wenn sich die Vervielfachung des Einheitswertes im Anlassfall gar nicht aus dem GrEStG selbst, sondern aus einer bis 31.12.2015 in Kraft gestandenen Übergangsvorschrift des UmgrStG ergibt. Das anzuwendende GrEStG kennt definitiv kein Vielfaches des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage.

Zur vermeintlichen Gleichheitswidrigkeit der Steuerbegünstigung:

Ein Nebeneinander des GrEStG (neu) als einheitliches Steuergesetz für alle Erwerbsvorgänge an unbeweglichem Vermögen, welches das anzuwendende Verfahren und den Steuersatz regelt und einer Übergangsbestimmung des UmgrStG, das die Bemessungsgrundlage regelt, ist weder denkunmöglich noch gleichheitswidrig, wie die belangte Behörde meint. Bereits vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 waren das Verfahren und der Steuersatz bei Erwerb von Immobilienvermögen im Zuge von Umgründungen im GrEStG und die Bemessungsgrundlage alleine im UmgrStG geregelt.

Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in Form einer 'übermäßigen Begünstigung', wie die belangte Behörde meint, kann ebenfalls nicht ausgemacht werden. Zunächst ist festzuhalten, dass es dem Gesetzgeber unbenommen ist, gleiche steuerliche Sachverhalte gleich zu behandeln, und zwar auch in Form besonderer Begünstigungen. Wenn sich der Gesetzgeber entschließt, und schon nach alter Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 war dies der Fall, den ertragsteuerlichen Begünstigungen für Umgründungsvorgänge verkehrssteuerlich und gebührenrechtlich begünstigende Begleitattbestände folgen zu lassen, ist es verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn diese Begünstigungen sich auf die Bemessungsgrundlage und auf den Steuersatz beziehen. Entscheidend ist nur, ob diese Begünstigungen für alle Umgründungsarten gleichermaßen gewährt werden. Nur wenn es diesbezüglich Ungleichbehandlungen gäbe, könnte man eine verfassungsrechtlich bedenkliche Gleichheitswidrigkeit vermuten.

Das herausragendste Beispiel für eine 'übermäßige Begünstigung' Steuerpflichtiger im Grunderwerbsteuerbereich, wie sie die belangte Behörde in der Anwendung eines begünstigten Steuersatzes neben einer begünstigten Bemessungsgrundlage zu erblicken glaubt, liefert der Gesetzgeber des GrEStG selbst in den §§ 4 und 7 GrEStG. Der in § 26a Abs 1 Z I GGG angeführte Personenkreis (Ehegatten, Lebensgefährten, eingetragene Partner, Verwandte in gerader Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekinder, oder deren aller Nachkommen, Ehegatten usw. sowie Geschwister, Nichten und Neffen - also ein Personenkreis erheblichen Umfangs) wird doppelt begünstigt dadurch, dass Erwerbe unter Lebenden in diesem Kreis immer als unentgeltlich gelten, wonach die Bemessungsgrundlage begünstigt ist (Grundstückswert statt Gegenleistung) und der Steuersatz ebenfalls begünstigt ist (Staffelsteuersatz von 0,5 % über 2 % bis maximal 3,5 %). Welche rechtspolitische Erwägung den Gesetzgeber des GrEStG auch immer dazu bewogen haben mag, voll entgeltliche Verträge zwischen Personen des begünstigten Personenkreises des § 26a Abs 1 Z 1 GGG, also auch Kaufverträge zum Verkehrswert, doppelt zu begünstigen bei der Bemessungsgrundlage und beim Steuersatz, bleibt doch die Tatsache, dass es diese doppelte Begünstigung gibt und sie bislang noch nicht vom Höchstgericht als übermäßig eingestuft wurde.

Wenn die belangte Behörde also verfassungsrechtliche Bedenken hegt bezüglich einer Begünstigung von Umgründungsvorgängen im Steuersatz und in der Bemessungsgrundlage, müsste sie umso mehr verfassungsrechtliche Bedenken hegen hinsichtlich der geltenden Rechtslage des § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG. Das Argument der belangten Behörde, eine Auslegung des GrEStG hinsichtlich einer Begünstigung von Umgründungen bei der Bemessungsgrundlage (Zweifaches des Einheitswertes) und beim Steuersatz (0,5 %) verbiete sich auf Grund verfassungsrechtlicher Bedenken, geht daher ins Leere.

Zur 'Information' des BMF vom 13. Mai 2016:

Die von der belangten Behörde zitierten Ausführungen des BMF in seiner Information vom 13. Mai 2016 tragen insofern nichts zur Lösung der beschwerdegegenständlichen Frage bei, als darin von 'Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015' die Rede ist. Diese Bezeichnung deckt sich mit der vom Gesetzgeber im 3. Teil, Z 29 UmgrStG gewählten Sprachregelung und wird dagegen somit das in der Beschwerde Seiten 5 ff und das in diesem Vorlageantrag zur Auslegung des Begriffes 'Stichtag' Vorgebrachte eingewendet. Die Feststellung im Schlusssatz der Information des BMF vom 13. Mai 2016 zur Voraussetzung der Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 0,5 %, dass die Steuer nicht vom Einheitswert berechnet wird, widerspiegelt nur die ohnehin angefochtene Meinung der belangten Behörde zu dieser Frage. Dagegen wird auch eingewendet, dass diese Schlussbemerkung des BMF einerseits nicht aussagt, ob zwingend auch ein Vielfaches des Einheitswertes darunter zu verstehen ist, sowie andererseits, dass das Verwaltungsgericht an eine Rechtsansicht des BMF nicht gebunden ist. Das Verwaltungsgericht hat ausschließlich auf der Grundlage des Gesetzes zu entscheiden. Wie ausgeführt, lassen sowohl eine Auslegung nach der eigentümlichen

Bedeutung der Worte als auch eine vergleichende Auslegung der §§ 4, 6 und 7 GrEStG in diesem Punkt nicht zu, in § 7 Abs 1 Z 2 lit c) GrEStG die Wortfolge '... die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist' mit '.... die Steuer nicht vom Einheitswert oder eines Vielfachen desselben zu berechnen ist,' gleichzusetzen.“

8 Mit Vorlagebericht vom 13.10.2017 legte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde mitsamt den Aktenteilen laut Inhaltsverzeichnis zur Entscheidung vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Sachverhalt, Beweiswürdigung

Unstrittig ist:

- Mit Verschmelzungsvertrag vom **26.09.2016** wurde die Bf als übernehmende Gesellschaft mit der B-GmbH verschmolzen.
- Es liegt ein Umgründungsvorgang gemäß Artikel I des UmgrStG vor.
- Als Verschmelzungstichtag wurde der **31.12.2015** vertraglich festgelegt.
- Am **01.11.2016** erfolgte die Eintragung im Firmenbuch.
- Durch den Verschmelzungsvorgang wurden Erwerbsvorgänge nach dem Grunderwerbsteuergesetz verwirklicht.
- Der Einheitswert der erworbenen Liegenschaften beträgt € 781.500,00.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den im Verwaltungsakt einliegenden Verschmelzungsvertrag sowie dem Firmenbuch und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen beider Verfahrensparteien.

B) Rechtliche Erwägungen

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 eine Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Zu den Rechtsgeschäften, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründen, zählen auch die Verträge über Verschmelzungen von Gesellschaften, sofern sich im Vermögen der untergehenden Gesellschaft Grundstücke iSd § 2 GrEStG befinden (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 211a).

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

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. *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 wurde der Verschmelzungsvertrag am 26.09.2016 abgeschlossen, weshalb der Erwerbsvorgang nach dem 31.12.2015 verwirklicht wurde.

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

b) Bemessungsgrundlage

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

Art. I "Verschmelzung" § 6 Abs. 6 UmgrStG idF vor StRefG 2015/2016 hatte folgenden Wortlaut:

"(6) Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen."

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

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde § 6 Abs. 6 UmgrStG wie folgt neu gefasst:

"(6) Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 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. "

Im Beschwerdefall ist nun strittig, was als "Stichtag" iSd Z 29 zu verstehen ist, nach dem Beschwerdevorbringen der Stichtag des Rechtsgeschäftes (26.09.2016) oder aber der Stichtag des Vermögensüberganges (01.11.2016), beide nach dem 31.12.2015, oder wie die Abgabenbehörde vermeint, der 'Verschmelzungsstichtag' (31.12.2015), mit dem Ergebnis, dass die Grunderwerbsteuer zum einen vom Grundstückswert oder zum anderen vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen ist.

Es mag sein, dass das Wort 'Stichtag' im Art. I des UmgrStG nicht allein stehend verwendet wird. Betrachtet man den 3. Teil des UmgrStG - im konkreten Fall ist ja die Auslegung einer Bestimmung des 3. Teils strittig - so ergibt sich ein anderes Bild.

Der Gesetzgeber verwendet in den "Übergangs- und Schlußbestimmungen" des UmgrStG idF BGBl. I Nr. 163/2015 ua. nachstehende Formulierungen:

- "... ist auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember zugrunde gelegt wird " oder
- "... auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember..."

Z 1. a)	Z 4. b) + d)	Z 5.	Z 6. a)
Z 6. d)	Z 6. g) 2. Satz	Z 6. h)	Z 8.
Z 9.	Z 12.	Z 13.	Z 14.
Z 29.			

- "...erstmalig bei der Veranlagung ..."

Z 2.	Z 19.		
------	-------	--	--

- " im Firmenbuch eingetragen...."

Z 6. c)	Z 6. g) 1. Satz		
---------	-----------------	--	--

- "... nach dem 31. zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wird"

Z 7.	Z 11.	Z 18.	Z 20.
Z 23.	Z 24.		

- "... Dies gilt für Umgründungen, die nach dem ... beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden."

Z 10.	Z 16.	Z 17.	Z 26.
Z 27.	Z 30.		

Aus dieser Aufzählung ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber im 3. Teil des UmgrStG verschiedene inhaltliche Merkmale zur zeitlichen Abgrenzung verwendet, wobei die Anknüpfung an den 'Stichtag' dominiert.

Sollte etwa die vertragliche Unterfertigung oder die Eintragung im Firmenbuch für die (zeitliche) Anwendung einer Bestimmung maßgeblich sein, so wird dies vom Gesetzgeber mit eindeutigen Wortlaut zum Ausdruck gebracht (zB Z 10. oder Z 11.).

Der Begriff 'Stichtag' diente bereits in der Urfassung des UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991, im 3. Teil als Übergangsbestimmung und Abgrenzung zum damaligen StruktVG.

Das mit dem am 30.12.1991 herausgegebenen und versandten Bundesgesetzblatt Nr. 699/1991 kundgemachte UmgrStG enthält in seinem 1. Teil den Bestand der umgründungssteuerrechtlichen Neubestimmungen, in seinem 2. Teil die Änderung bestehender Bundesgesetze und in seinem 3. Teil so genannte Übergangs- und Schlussbestimmungen.

Nach Z. 1 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG in der Stammfassung ist der 1. Teil dieses Gesetzes auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 und vor dem 1. Jänner 1994 zugrunde gelegt wird. Z. 2 dieses Gesetzesteiles ordnet an, dass der 2. Teil, wenn die Steuern veranlagt werden, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1992 anzuwenden ist. Z. 3 lit. a dieses Gesetzesteiles bestimmt, dass u.a. die Art. I, III und V bis VII StruktVG letztmalig auf Vorgänge anzuwenden sind, denen ein Stichtag vor dem 1. Jänner 1992 zugrunde gelegt wird (vgl. in diesem Sinne VwGH vom 02.06.2004, 2003/13/0155).

Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass unter 'Stichtag' der jeweilige Bilanz-Stichtag zu verstehen ist, der der Umgründung zugrunde gelegt wird.

Gemäß Art. 1 § 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG 1991, idF BGBl. I Nr. 163/2015, sind Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes Verschmelzungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften.

Gemäß Art. 1 § 2 Abs. 5 UmgrStG 1991, idF BGBl. Nr. 797/1996, ist Verschmelzungstichtag der Tag, zu dem die Schlußbilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird. Zum Verschmelzungstichtag ist weiters eine Verschmelzungsbilanz aufzustellen, in der die nach Abs. 1 oder 2 steuerlich maßgebenden Buchwerte oder Werte und das sich daraus ergebende Verschmelzungskapital unter Berücksichtigung nachträglicher Veränderungen im Sinne des Abs. 4 darzustellen sind.

Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG ist § 6 Abs. 6 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 Verkehrssteuern, Band II, § 5 GrEStG 1987, Rz 133).

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

Die Grunderwerbsteuer ist daher gemäß § 6 Abs. 6 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 26.09.2016), 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 eine 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 %.

d) Die von der Bf vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken werden nicht geteilt. Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen bleibt (vgl. Erkenntnis des VfGH vom 09.10.2017, GZ. E2536/2016 mwN), eine neue Rechtslage zu schaffen und ,was den zeitlichen Geltungsbereich betrifft, entsprechende Übergangsbestimmungen zu normieren. Der von den Vertragsparteien gewählte Verschmelzungsstichtag führt im Ergebnis zu einer Besteuerung nach der bisherigen Rechtslage.

3. Abschließend ist festzuhalten:

Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 "*Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen*" (§ 6 Abs. 6). 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 Verschmelzungen 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. in diesem Sinne *Kofler/Six in Kofler, UmgrStG*⁶ § 6 Rz 71).

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Was die Rechtsfrage des 'Stichtags' betrifft, so konnte sich das Bundesfinanzgericht auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt folglich 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 spruchgemäß zu entscheiden war

Salzburg-Aigen, am 7. August 2018