

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, WAdr., vertreten durch STBX , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05. Juni 2014, St. Nr. ErfNr, GVG 21, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im Firmenbuch des LG Salzburg war zur FN Z1 die W-OG eingetragen; ihre unbeschränkt haftenden und selbständig vertretungsbefugten Gesellschafterinnen waren Y und Z.

Mit der undatierten (am TM2 2011 verfassten) Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der W-OG und Y, räumte die W-OG „hiermit“ der Y hinsichtlich der darin genau bezeichneten Anteile an der Liegenschaft EZ 123 Grundbuch GBZ ein Vorkaufsrecht ein, das für sämtliche Veräußerungsarten, einschließlich der Einbringung in eine (andere) Gesellschaft galt. Die Vorkaufsrechtseinräumung erfolgte unentgeltlich. Diese Vereinbarung wurde von Z, X und Y unterfertigt.

Des Weiteren schlossen Y und X am TM1 2011 die ebenfalls am TM2 2011 verfasste beschwerdegegenständliche Vereinbarung ab. Diese hat folgenden (auszugsweise wiedergegebenen) Inhalt:

Im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Salzburg ist unter FN Z1 die W-OG mit dem Sitz in Salzburg, Geschäftsanschrift Adr.1 eingetragen. Persönlich haftende Gesellschafterin sind Frau Y und Frau Z. Letztere fungiert als reine Arbeitsgesellschafterin und hält keine Kapitalbeteiligung an der Gesellschaft. Wirtschaftlich betrachtet kommt das Vermögen der W-OG sohin Y zu. Entsprechend der nachstehenden Bestimmungen dieses Vertrages wird Frau X anstelle von Frau Y in die W-OG eintreten.

II.

Die W-OG ist grundbürgerliche Eigentümerin der Anteile B- LNr. 3 , 5, 6, 9, 10, 14, 21, 22, 23 und 24 an der Liegenschaft EZ 123 Grundbuch GBZ , verbunden mit Wohnungseigentum an Top 4, Top 1A, Top 2A, Top 6, Top 7, Top 14, Top 21, Top 23, Top 24 und Top 25.

III.

Mit Wirkung vom 09.03 .2011 tritt Y , geboren TMJ , als persönlich haftende Gesellschafterin aus der W-OG aus und Frau X tritt an deren Stelle als weitere unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Gesellschaft bei. Zum genannten Stichtag überträgt sohin Frau Y ihre gesamten Gesellschaftsanteile an Frau X und Letztere erklärt, die Übertragung anzunehmen. Frau X tritt in sämtliche mit den Gesellschaftsanteilen von Frau Y verbundenen Rechtsverhältnisse als unbeschränkt haftende Gesellschafterin in die Gesellschaft ein.

V.

Als Abtretungspreis für die Überlassung der Gesellschaftsanteile an der W-OG vereinbaren die Vertragsparteien einen Betrag von € 1,500.000,00 (in Worten: EURO einemillionfünfhunderttausend).

Der Betrag von € 800.000,00 wurde bereits bezahlt; in der Höhe von € 700.000 übernimmt Frau X eine Hypothek, die zugunsten der Raiffeisenbank A auf der W-OG lastet, mit allen sich daraus ergebenden Verpflichtungen.“

Diese Vereinbarung war Gegenstand einer am 24. Februar 2014 erstellten Kontrollmitteilung des Finanzamtes Kitzbühel Lienz. Nach Durchführung ergänzender Sachverhaltserhebungen setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 5. Juni 2014 gegenüber X (im Folgenden: Bf) für den Rechtsvorgang „Vereinbarung vom TM1 2011 mit Y“ von einer Gegenleistung in Höhe von € 1,500.000,00 eine 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer von € 52.500 fest. Diese Vorschreibung wurde wie folgt begründet:

„Mit Vereinbarung vom TM1 2011 trat Y ihre Anteile an der Fa. W-OG an ihre Schwester X ab. Lt. Vereinbarung kam das Vermögen der W-OG wirtschaftlich betrachtet Frau Y zu. Das Gesellschaftsvermögen bestand nur aus dem auf der Liegenschaft in der EZ 123 GBGBZ errichteten Gebäude.

Somit erwarb Frau

X auch das wirtschaftliche Eigentum an diesem Gebäude.

Die Erwerbung des wirtschaftlichen Eigentums unterliegt gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer.“

Gegen diesen Bescheid wendet sich die gegenständliche Beschwerde im Wesentlichen mit dem Vorbringen, der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG wäre dann verwirklicht, wenn der Berechtigte das Grundstück auf eigene Rechnung verwerten könne, wenn er also befugt sei, den Kapitalwert des Grundstückes zu realisieren, ohne die Zustimmung eines Dritten einholen zu müssen. Mangels gesellschaftsvertraglicher Sonderreglungen könne gemäß § 116 Abs. 2 UGB das der W-OG gehörige Grundstück, da es das wesentliche bzw. sogar das gesamte Vermögen der Gesellschaft darstelle, nur mit Zustimmung aller geschäftsführenden Gesellschafter veräußert werden. Geschäftsführende Gesellschafter seien nicht nur die 100 % substanzbeteiligte Gesellschafterin Y bzw. danach X, sondern auch die Arbeitsgesellschafterin Z. Die substanzbeteiligte Gesellschafterin allein könne daher ohne Zustimmung der Arbeitsgesellschafterin keine wesentlichen Verfügungen (wie z. B. einen Verkauf) über das Grundstück treffen. Demzufolge sei die 100 % substanzbeteiligte Gesellschafterin der OG nicht allein verfügberechtigt über das Grundstück der OG. Außerdem würde die OG, was den Erwerb von Grundstücken betreffe, vom Gesetz wie ein selbständiger Rechtsträger behandelt. Daher unterliege nur die Übertragung von Grundstücken auf die Personengesellschaft oder von der Personengesellschaft der Grunderwerbsteuer. Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften unterliege hingegen nicht der Grunderwerbsteuer, ausgenommen der Fall, dass es dadurch zu einer künftigen Vereinigung aller Anteile an der Personengesellschaft in einer Hand käme (§ 1 Abs. 3 GrEStG). Dies liege hier nicht vor, da die Arbeitsgesellschafterin als weitere Gesellschafterin in der OG verbleibe. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH vermitte der Anteil am Vermögen einer Gesamthand nicht die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG an einem von der Gesellschaft gehaltenen Grundstück. Dem stehe die für Zwecke der Grunderwerbsbesteuerung bestehende (Teil-)Sonderrechtsfähigkeit der OG entgegen, wobei die Größe des Anteils (iS einer wertmäßigen Beteiligung) unerheblich sei. Dem Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft komme daher nicht kraft seiner Gesellschafterstellung hinsichtlich der Grundstücke eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zu.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. August 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete diese Erledigung tragend folgendermaßen:

„Dass Frau Y wirtschaftliche Eigentümerin des Liegenschaftsvermögens der W-OG war und sie dieses an X veräußerte, ergab sich aus folgenden Unterlagen:

- Mit Vereinbarung vom, ohne Datum, zwischen W-OG und Y wurde Y das unentgeltliche Vorkaufsrecht an den Einheiten Top 4, 1A, 2A, 6, 7, 14, 21, 23, 24 u 25 der Liegenschaft in EZ 123 GB GBZ (K-Str) eingeräumt. Dieser unentgeltlichen Einräumung wurde auch von Z durch Beisetzung ihrer Unterschrift zugestimmt.
- Lt. Beilage 4 zur Einkommensteuererklärung 2011 betreffend Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, wurde 2011 mit X ein Vertrag betreffend Veräußerung obiger Einheiten abgeschlossen.
- In dem Schreiben an das Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 12.3. 2013, betreffend Antrag auf Berichtigung gem. § 299 BAO der ESt- Erklärung von Y , wurde von Steuerbüro St auf die Veräußerung der Immobilie an X hingewiesen.

Ihre Beschwerde wird daher abgewiesen.“

Die Bf. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung replizierend wird ausgeführt, ein Vorkaufsrecht verschaffe aus grunderwerbsteuerlicher Sicht keine Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG, habe doch ein Vorkaufsrecht nur für den Fall Bedeutung, dass der Liegenschaftseigentümer die Liegenschaft überhaupt veräußern möchte. Das Vorkaufsrecht begründe aber keine eigene Verwertungsbefugnis für den Vorkaufsberechtigten, daher bilde die Einräumung eines Vorkaufsrechtes grunderwerbsteuerrechtlich noch keinen Erwerbsvorgang. Der erfolgte Hinweis auf die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Verkaufes des Anteiles an der W-OG vermöge die Rechtsauffassung des Finanzamtes deshalb nicht zu begründen, denn aufgrund der einkommensteuerlichen Durchgriffsbesteuerung (vgl. dazu EStRI Rz 6022, RZ 6022a) würde für Zwecke der Spekulationsbesteuerung die Beteiligung an der OG wie eine „unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen“ behandelt. Dies erkläre, warum in der Einkommensteuererklärung die Veräußerung des OG-Anteiles wie eine unmittelbare Veräußerung der OG-Liegenschaften behandelt worden sei. Auf diese Rechtslage würden auch die Ausführungen im angeführten Schreiben vom 12.3. 2013 an das Finanzamt Kitzbühel Lienz abstehen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Im vorliegenden Beschwerdefall besteht allein Streit darüber, ob bei gegebener Sachverhaltskonstellation durch die zwischen Y und X abgeschlossene Vereinbarung vom TM1 2011 betreffend Abtretung von Gesellschaftsanteile an der W-OG, zu deren Gesellschaftsvermögen Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum zählen, der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 verwirklicht wurde.

2. An Sachverhalt steht außer Zweifel, dass seit 18. Jänner 2010 an der W-OG die beiden Gesellschafterinnen Y mit einer Substanz(Vermögens)beteiligung von 100 % und Z als Arbeitsgesellschafterin mit einer Substanz(Vermögens)beteiligung von 0 % beteiligt sind. Die W-OG ist grundbürgerliche Eigentümerin der Anteile 3, 5, 6, 9, 10, 14, 21, 22, 23 und 24 an der Liegenschaft EZ 123 Grundbuch GBZ, BG B verbunden mit Wohnungseigentum an Top 4, Top 1A, Top 2A, Top 6, Top 7, Top 14, Top 21, Top 23, Top 24 und Top 25.

Mit der (am TM2 2011 verfassten) undatiert gebliebenen Vereinbarung abgeschlossen zwischen der W-OG und Y, räumte die W-OG „hiermit“ der Y an diesen Grundstücksanteilen ein Vorkaufsrecht ein,“ das für sämtliche Veräußerungen, einschließlich der Einbringung in eine (andere) Gesellschaft gilt“. Diese Vereinbarung wurde von Z und X als persönlich haftende Gesellschafterinnen der W-OG und von Y unterzeichnet.

Mit der (ebenfalls am TM2 2011 verfassten) Vereinbarung vom TM1 2011 trat mit Wirkung vom TM3 2011 Y als persönlich haftende Gesellschafterin aus der W-OG aus und übertrug zu diesem Stichtag Y ihre gesamten Gesellschaftsanteile an X und Letztere erklärte die Übertragung anzunehmen. Als Abtretungspreis für die Überlassung der Gesellschaftsanteile an der W-OG vereinbarten die beiden Vertragsparteien einen Betrag von 1.500.000 €. Laut einem Schreiben der Y vom 21. August 2013 wurde der Kaufpreis dahingehend entrichtet, dass zum einen eine auf dieser Liegenschaft hypothekarisch besicherte Verbindlichkeit der W-OG (lt. Kontoauszug vom 21. Dezember 2011 von 737.753,12) von der X bis 700.000 € zur Bezahlung übernommen wurde, während mit den restlichen 800.000 € Schulden der Y aus mehreren Privatdarlehen abgedeckt wurden.

3. Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Diese Bestimmung entspricht wörtlich dem § 1 Abs. 2 dGrEStG, weshalb (auch) auf die diesbezügliche dt. Literatur und BFH- Rechtsprechung verwiesen werden kann.

§ 1 Abs. 2 GrEStG hat einen selbständigen und – gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs. 1 GrEStG- subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (siehe Fellner, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 246 zu § 1 GrEStG, samt angeführter Rechtsprechung).

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks im Sinne des § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück

von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht. Ein derartiger Wechsel in der Zuordnung ist auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2 GrEStG erforderlich, wobei allerdings dieser Wechsel in der Grundstückszuordnung unterhalb der Ebene eines Eigentümerwechsels stattfindet. Die Vorschrift soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die vom Wechsel des Eigentums abgesehen den im § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstückes für eigene Rechnung nutzbar zu machen.

Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an (VwGH 28.11.1991, 88/16/0166, VwGH 30.06.2005, 2004/16/0250 und VwGH 18.03.2013, 2011/16/0087).

Unter der Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist die Übertragung aller oder einzelner aus dem Eigentumsrecht fließender Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Ermächtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes selbst, also ohne Übertragung des Eigentumsanspruches zu verstehen.

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung des Steuertatbestandes nach § 1 Abs. 2 GrEStG ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 250, 254 und 289 zu § 1 GrEStG, mit der zitierten Rechtsprechung).

4. Gemäß § 105 UGB ist eine offene Gesellschaft eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Gesellschafter gesamthandschaftlich verbunden sind und bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Die offene Gesellschaft ist rechtsfähig.

Aufgrund der zuerkannten Rechtsfähigkeit kommt der OG im Rechtsleben eine gewisse Selbständigkeit zu, das Gesellschaftsvermögen der OG ist sachenrechtlich daher nach Maßgabe des Handelsrechts- Änderungsgesetzes nicht den Gesellschaftern, sondern der OG selbst zuzurechnen. Die Gesellschaft ist somit Eigentümerin der Einlagen und sonstigen Vermögensgegenständen, die sie erworben hat. Zufolge der Rechtsfähigkeit der OG kommt der Personengesellschaft nach dem Zivilrecht die Stellung eines Rechtsträgers zu. Hinsichtlich der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücke wird daher die OG – siehe dazu den im Beschwerdefall gegebenen Grundbuchsstand- im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen.

Ungeachtet der Rechtsfähigkeit der OG anerkennt § 105 UGB aber den Fortbestand der wesentlichen Merkmale der Gesamthand. Damit bleibt der Grundsatz erhalten, dass eine

Verfügung über den Gegenstand der Teilhabe an der Gesamthand nur gemeinschaftlich möglich ist. Daraus ergibt sich, dass die Verfügung des Gesellschafters über seinen Gesellschaftsanteil, soweit im Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist, nur mit Zustimmung aller Gesellschafter möglich ist (§ 124 Abs. 1 UGB). Diese gesetzliche Vinkulierung entspricht dem Prinzip der gesamthänderischen Bindung und ist die Folge des engen Vertrauensverhältnisses, das die durch die OG begründete Arbeits- und Haftungsgemeinschaft unter den Gesellschaftern erfordert (vgl. Schauer in Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Tz 2/122 und Tz 2/598). Wenn aber als Folge der Rechtsfähigkeit der OG das Gesellschaftsvermögen sachenrechtlich der Gesellschaft zugeordnet ist, wobei das Vermögen der OG im Gesamthandeigentum der Gesellschafter steht, darf hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens die Gesellschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden, vielmehr sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter voneinander streng zu trennen (sogenannte Trennungsprinzip).

An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit auch an den beschwerdegegenständlichen Liegenschaftsanteilen) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil. Bei der Gemeinschaft zur gesamten Hand sind somit die Beteiligten in ihrer Gesamtheit die Berechtigten. Sie sind an jedem Gegenstand des gemeinschaftlichen Vermögens mitberechtigt, können aber über ihre Anteile an den gemeinschaftlichen Gegenständen nicht verfügen, da die Verfügung über einen Gegenstand des Gesamthandvermögens nur der Gesamtheit selbst zusteht. Das Eigentum der Gesamthand ist daher Eigentum der Gesellschafter, jedoch einer gesamthandschaftlichen Bindung unterworfen (siehe auch Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz 34, 34 b und 34c zu § 1 GrEStG).

Die so gegebene, nur mittelbare Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft besteht unabhängig vom Kapitalanteil der Gesellschafter, insbesondere also unabhängig von einer Beteiligung der Gesellschafter am Auseinandersetzungsguthaben (vgl. dazu insbesondere Fischer in Borutta/Egly/Siglach, GrEStG 13 Rz 39 zu § 1 dGrEStG mit zahlreichen Hinweisen auf die BFH-Judikatur). Von dieser mittelbaren Beteiligung am „ungequoteltem gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter“, die auf Grund der Gesellschafterstellung besteht, kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563 mit Hinweis auf die dt. Lehre mit Nachweisen aus der Judikatur des BFH).

5. Nach den Ausführungen in Punkt 3 stellt der Steuertatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG darauf ab, ob durch den maßgeblichen Rechtsvorgang einem anderen als dem Eigentümer die rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht verschafft wird, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Rechtsvorgänge, die sich auf Anteile an grundbesitzenden Personengesellschaften beziehen, erfüllen nach Lehre und

Rechtsprechung nicht diesen gesetzlichen Tatbestand. Der Anteil am Vermögen einer Gesamthand vermittelt für den Gesellschafter nicht die rechtliche oder wirtschaftliche Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG. Dem steht nämlich entgegen, dass wegen der Rechtsfähigkeit der OG grunderwerbsteuerrechtlich diese als Gesamthand der selbständige Rechtsträger der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücke ist, wobei die Größe des Anteils (iS einer wertmäßigen Beteiligung) unerheblich ist (siehe Borutta, GrEStG, Rz 757 zu § 1 dGrEStG und die dort zitierte BFH- Judikatur). Aus der unter Punkt 4 angeführten gesamthaenderischen Bindung folgt, dass dem Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft (hier: OG) nicht kraft seiner Gesellschafterstellung hinsichtlich der Grundstücke eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zukommt (BFH II R 82/87, BStBl II 91, 731), da die Verfügung über einen Gegenstand des Gesamthandvermögens nur der Gesamthand selbst zusteht.

6. Aus dem Wortlaut der beschwerdegegenständlichen Vereinbarung vom TM1 2011 geht an Sachverhalt mit aller Deutlichkeit hervor, dass Y der X ihre gesamten Gesellschaftsanteile an der W-OG übertragen hat. Als Abtretungspreis für die Überlassung der Gesellschaftsanteile vereinbarten die beiden Vertragsparteien einen Betrag von 1.500.000 €. Die W-OG ist grundbürgerliche Eigentümerin der zu ihrem Gesellschaftsvermögen gehörenden Anteile an der Liegenschaft EZ 123 Grundbuch GBZ. Gegenstand dieser Vereinbarung war damit, dass aus der Gesamthand (OG) eine Gesellschafterin ausscheidet und an deren Stelle eine andere eintritt, wobei die persönlich haftende Arbeitsgesellschafterin Z ständig an dieser Personengesellschaft beteiligt blieb. Aus dem Wortlaut der Vereinbarung ergibt sich kein Anhaltspunkt der dafür sprechen würde, dass der Wille der Beteiligten darauf gerichtet war, die alte Gesamthand aufzulösen und eine neue Gesamthand zu begründen, weshalb von der Identität der OG auszugehen ist. Mit dieser Vereinbarung wird somit ein Wechsel im Personenstand einer Gesamthand (OG) im Wege der Abtretung des Gesellschaftsanteiles vereinbart, der aber nach der Rechtslage vor Einführung des Tatbestandes für Anteilsübertragungen bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG idF StRefG 2015/16) keine Steuerpflicht begründete, solange nicht die Vereinigung aller Anteile in einer Hand zur Beendigung der Personengesellschaft und somit zur Anwachsung gemäß § 142 UGB führte, die vom Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG erfasst wird. Von der Verwirklichung dieses Tatbestandes ist das Finanzamt selbst nicht ausgegangen und dafür finden sich auch keine Anhaltspunkte.

Das Finanzamt vertritt vielmehr die Rechtsauffassung, Y sei wirtschaftliche Eigentümerin des Liegenschaftsvermögens der W-OG gewesen und sie habe mit der Vereinbarung vom TM1 2011 das wirtschaftliche Eigentum an die X veräußert. Dabei übersieht das Finanzamt aber entscheidend Folgendes. An dem der W-OG als Rechtsträgerin zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Anteilen an den Liegenschaften hatte die Gesellschafterin Y keinerlei Anteil. Daran ändert auch ihre „100%

Substanzbeteiligung“ nichts, denn von der mittelbaren Beteiligung am „ungequotelten gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter“, die auf Grund der Gesellschafterstellung besteht, war die Arbeitsgesellschafterin Z („0% Substanzbeteiligung“) nicht ausgenommen. Sind aber nach der oben dargestellten Rechtslage bei einer Gemeinschaft zur gesamten Hand, somit bei der W-OG, die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit an jedem gemeinschaftlichen Vermögens mitberechtigt, können aber über ihre Anteile an den gemeinschaftlichen Gegenständen nicht verfügen, dann kam Y als Gesellschafterin dieser grundbesitzenden OG nicht kraft ihrer Gesellschafterstellung hinsichtlich der Liegenschaftsanteile eine (eigenständige) Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zu. Daran ändert schlussendlich auch die in Punkt I der Vereinbarung getroffene Aussage nichts, dass "wirtschaftlich betrachtet das Vermögen der W-OG sohin Frau Y zukommt", denn niemand kann mehr Rechte übertragen, als er selbst hat (VwGH 29.02.1968, Zlen 1071,1072 und 1073/67). Im Übrigen trug der auf die Gemeinschaft zur gesamten Hand (OG) zutreffenden Rechtslage die zwischen Y und X abgeschlossene Vereinbarung dadurch Rechnung, dass darin keineswegs vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums der Y an den Liegenschaftsanteilen ausgegangen wurde, welches mit dieser Vereinbarung auf die X übertragen wurde. Vereinbarter Gegenstand war vielmehr die Übertragung des Gesellschaftsanteiles. Unter Bezugnahme auf die Beschwerdeauführungen war es am Finanzamt gelegen jene Umstände des Einzelfalles ins Treffen zu führen, welche im Beschwerdefall entgegen der eingewendeten Lehre und Rechtsprechung letztlich zur vertretenen Rechtsauffassung führten, dass Y wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaftsanteile war, ihr die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG zukam und mit dieser Vereinbarung ein Rechtsträgerwechsel bezüglich der Liegenschaftsanteile einherging. Die diesbezügliche Argumentation des Finanzamtes vermag allerdings aus nachstehenden Gründen das Vorliegen einer solchen Sachlage nicht stringent zu rechtfertigen. Der Verweis auf das zwischen der W-OG und Y vereinbarte Vorkaufsrecht kann den Standpunkt des Finanzamtes deshalb nicht stützen, denn ein Vorkaufsrecht ist grunderwerbsteuerrechtlich ohne Bedeutung. Vor Ausübung des Vorkaufsrechtes bestehen zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten keine rechtlichen Bindungen. Erst die Ausübung des Vorkaufsrechtes bringt einen Erwerbsvorgang zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten zustande (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 163a zu § 1 GrEStG unter Verweis auf BFH- Judikatur). Das Vorkaufsrecht begründet daher für die Gesellschafterin Y nicht die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin der gesamthaenderischen gehaltenen Liegenschaftsanteile und führt zu keiner Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG. Soweit das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (augenscheinlich veranlasst durch die diesbezügliche Kontrollmitteilung des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 24. Februar 2014) seine Rechtsauffassung schlussendlich auf das Vorbringen stützt, in Bezug auf die gegenständliche Vereinbarung seien in der Einkommensteuererklärung der Y für das Jahr 2011 Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte ausgewiesen und diese im Einkommensteuerbescheid als Einkünfte gemäß § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012, BGBl. I 22/2012 versteuert worden, vermag der Verweis auf

diese einkommensteuerrechtliche Behandlung für den Bereich der Grunderwerbsteuer deshalb nichts zu bringen, denn im Regime der Einkommensteuer führte im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen die Veräußerung eines Anteiles an der Personengesellschaft innerhalb von 10 Jahren als "Veräußerungsgeschäft über zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter" als Spekulationsgeschäft zu Spekulationseinkünften des Gesellschafters hinsichtlich der Grundstücke (siehe Jakom, EStG , 4. Auflage, Rz 2 und 23 zu § 30 EStG). Dieser einkommensteuerrechtlichen Durchgriffsbesteuerung kommt aber keinerlei Aussagekraft bezüglich der allein nach den Bestimmungen des Grunderwerbsteuerrechtes zu lösenden Frage zu, ob der Y die für die Erfüllung des Steuertatbestandes nach § 1 Abs. 2 GrEStG geforderte rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht an den zum Gesellschaftsvermögen der OG gehörenden Liegenschaftsanteilen zukam.

7. Als Ergebnis obiger Ausführungen ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass vom Finanzamt keine konkrete Tatumsände ins Treffen geführt wurden und sich solche auch für das Bundesfinanzgericht nicht aus der Aktenlage ergeben, welche die Rechtsauffassung des Finanzamtes zu rechtfertigen vermögen, dass bei gegebener Sachverhaltskonstellation der Gesellschafterin Y die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG an den zum gesamthänderischen Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücksanteilen zustand. Der gegenständliche Fall bietet sohin keinen Anlass, von der oben erwähnten ständigen BFH-Rechtsprechung abzugehen. Über die Beschwerde war daher dahin zu entscheiden, dass in der gegenständlichen zwischen Y und X abgeschlossenen Vereinbarung entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamtes kein Rechtsvorgang liegt, der den Steuertatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt. Die auf die Verwirklichung dieses Steuertatbestandes gestützte Grunderwerbsteuervorschreibung erweist sich demzufolge als rechtswidrig. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid war somit spruchgemäß abzusprechen war.

9. Zulässigkeit der Revision

Eine Revision gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG zulässig, war doch mit diesem Erkenntnis eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Davon ist deshalb auszugehen, liegt doch zur Frage, ob dem Gesellschafter einer Personengesellschaft (OG) hinsichtlich der zum gesamthänderischen Gesellschaftsvermögen gehörenden Liegenschaftsvermögen eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 zukommt, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor.

