

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*\* in der Beschwerdesache Bf, Adressebf, vertreten durch dr.mayer GmbH, Honauerstraße 4, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 16.04.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA GVG vom 20.02.2013, Erf.nr.: xxx betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Am 22. Dezember 2008 wurde ein Einbringungsvertrag zwischen übertragendeGes als übertragende Gesellschafterin und der Bf (idF auch als Beschwerdeführerin Bf bezeichnet) als übernehmende Gesellschaft, deren selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin sie war, errichtet.

Sie brachte ihren Geschäftsanteil einer anderen Gesellschaft, der HGesmbH zur Gänze in die Bf ein.

übertragendeGes hat folgenden Einbringungsvertrag vor dem Notar Notar

a) im eigenen Namen

als „übertragende Gesellschafterin“,

b) als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der „Bf“

mit dem Sitz in Wels und der Geschäftsanschrift in Anschrift

registriert im Firmenbuch unter abc,

als „übernehmende Gesellschaft“

abgeschlossen:

...

### *E r s t e n s :*

*1. Im Firmenbuch des Landesgerichtes Wels ist unter def y die „HGesmbH“ mit dem Sitz „in Wels und der Geschäftsanschrift in Anschrift, eingetragen.*

*Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt ..... EUR 500.000,— (Euro fünfhunderttausend).*

*Frau übertragendeGes ist Gesellschafterin dieser Gesellschafter mit einem Geschäftsanteil entsprechend einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage im Nennbetrag von ..... EUR 125.750,— (Euro einhundertfünfundzwanzigtausendsiebenhundertfünfzig), somit 25,15 (fünfundzwanzig komma fünfzehn) Prozent des gesamten Stammkapitales.*

*Die „HGesmbH“ ist eine unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaft; Bilanzstichtag ist der 30. (dreißigste) Juni.*

*2. Im Firmenbuch des Landesgerichtes Wels ist unter abc die „Bf“ mit dem Sitz in Wels und der Geschäftsanschrift in Anschrift, eingetragen.*

*Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt ..... EUR 35.000,-- , (Euro fünfunddreißigtausend).*

*Frau übertragendeGes ist alleinige Gesellschafterin der Gesellschaft. Ihr Geschäftsanteil entspricht somit einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von ..... EUR 17.500,— (Euro siebzehntausendfünfhundert).*

*Die „Bf“ ist eine unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaft; Bilanzstichtag ist der 30. (dreißigste) Juni.*

### *Z w e i t e n s :*

*Frau übertragendeGes hält ihre unter Punkt Erstens 1. genannten Geschäftsanteile an der „HGesmbH“ im Privatvermögen. Sie ist über vorgenannte Geschäftsanteile ohne Beschränkungen (wie durch Stimmrechte oder Fruchtgenussrechte) frei verfügberechtigt.*

*Diese Kapitalanteile umfassen mehr als ein Viertel des gesamten Nennkapitales, es liegt demgemäß einbringungsfähiges Vermögen gemäß Paragraph 12 (zwölf) Absatz 2 (zwei) Ziffer 3 (drei) des Umgründungssteuergesetz vor.*

*Der Geschäftsanteil der Frau übertragendeGes an der „HGesmbH“ hat am heutigen Tag als hiermit festgelegter Einbringungsstichtag einen positiven Verkehrswert.*

### *D r i t t e n s :*

*Frau übertragendeGes bringt nunmehr diesen ihren Geschäftsanteil an der „HGesmbH“ entsprechend einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 125.750,— (Euro einhundertfünfundzwanzigtausendsiebenhundertfünfzig) zur Gänze in die „Bf“ unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen*

*Begünstigungen des Artikels III des Umgründungssteuergesetzes ohne Gewährung von neuen Anteilen im Sinne des Paragraph 19 (neunzehn) Absatz 2 (zwei) Ziffer 5 (fünf) Umgründungssteuergesetz ein. Sie tritt somit ihren vorgenannten Geschäftsanteil im Rahmen der Einbringung an die „Bf“ ab und erklärt die „Bf“ die Vertragsannahme.*

*Mitübertragen werden gemäß Paragraf 12 (zwölf) Absatz 2 (zwei) Ziffer 3 (drei) letzter Absatz UmgrStG auch die ausstehenden Teile des nachweislich zur Anschaffung eines Teils des einzubringenden Anteils aufgenommenen Fremdkapitals, nämlich Kaufpreisschulden in Höhe von EUR 427.950,-- (Euro vierhundertsiebenundzwanzigtausendneunhundertfünfzig) gegenüber Frau PersonX und EUR 158.500,00 (Euro einhundertachtundfünfzigtausendfünfhundert) gegenüber der Bf“.*

*Die übertragende Gesellschafterin haftet dafür, dass der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil ihr freies Eigentum darstellt und nicht mit Rechten dritter Personen belastet ist.*

*Die vertragsgegenständliche Anteilsübertragung ist rechtswirksam mit Unterfertigung. Die Geschäftsführung der „HGesmbH.“ hat zu dieser Einbringung ihre Zustimmung erteilt, da diese in der außerordentlichen Generalversammlung vom 2.12.2008 (zweiten Dezember zweitausendacht) im Sinne des Punktes Zehntens Absatz zwei des Gesellschaftsvertrages von den Gesellschaftern einstimmig genehmigt wurde.*

*V i e r t e n s :*

*Als Einbringungsstichtag wird der 22.12.2008 (zweiundzwanzigste Dezember Zweitausendacht) festgelegt.*

*Mit Ablauf dieses Stichtages gehen sämtliche Rechte und Pflichten an beziehungsweise aus dem Geschäftsanteil wie überhaupt aus der Gesellschafterstellung erfließenden Rechtsbeziehungen auf die übernehmende Gesellschaft über.*

*Ab dem Einbringungsstichtag stehen der übernehmenden Gesellschaft somit die Zur Ausschüttung gelangenden Ertragsanteile an den eingebrachten Kapitalanteilen zu.*

*F ü n f t e n s :*

*Frau übertragendeGes ist alleinige Gesellschafterin der „Bf“. Da die unmittelbaren Eigentumsverhältnisse am eingebrachten Vermögen mit der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar übereinstimmt, kann die Gewährung von neuen Anteilen gemäß Paragraph 19 (neunzehn) Absatz 2 (zwei) Ziffer 5 (fünf) des Umgründungssteuergesetzes unterbleiben.*

*S e c h s t e n s :*

*Auf diese Einbringung finden die Vorschriften des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes Anwendung. Die sich aus diesen Vorschriften ergebenden abgabenrechtlichen Begünstigungen werden für diese Einbringung in Anspruch genommen. Festgestellt wird, dass die Befreiungsbestimmung des Paragraph 22 (zweiundzwanzig) Absatz 4 (Vier) des Umgründungssteuergesetzes nicht*

**anwendbar ist, da dass zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht länger als zwei Jahre als Vermögen der Einbringenden besteht.**

*Die Vertragsparteien werden darauf hingewiesen, dass sie über ihre steuerliche Vertretung diesen Einbringungsvorgang rechtzeitig beim zuständigen Finanzamt gemäß Paragraph 43 (dreiundvierzig) Absatz 1 (eins) des Umgründungssteuergesetzes zu melden haben.*

...

übertragendeGes hat dadurch ihren Anteil in der Höhe von 25, 15 % in die Bf eingebbracht.

Dieser Anteil setzt sich aus mehreren prozentuellen Erwerben zusammen. 19, 55 % davon sind länger als 2 Jahre in ihrem Vermögen. Die restlichen Prozent wurden im Laufe des Jahres 2008 von ihr erworben.

Diesbezüglich erging am 20. Februar 2013 ein Gesellschaftsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in dem die Gesellschaftsteuer für den Einbringungsvorgang mit 33. 995, 25 € festgesetzt wurde.

Der Betrag wurde am 27. März 2013 fällig.

Berechnet wurde die Gesellschaftsteuer gem. § 8 KVG mit 1 % der Leistung gem. § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in der Höhe von 33. 995, 25 €.

Nach Ersuchen um Fristverlängerung bis 16. April 2013 wurde schließlich an diesem Tag gegen den Bescheid Berufung eingebbracht, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist.

Das Finanzamt setzte die Gesellschaftsteuer nach einer Außenprüfung, in der festgestellt wurde, dass die Befreiung gem § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht zur Anwendung kommt, da das eingebrachte Vermögen nicht länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden in dem für die Begünstigung erforderlichen Ausmaß bestehe, mit Bescheid vom 20. Februar 2013 mit 33. 995, 25 € fest.

Dagegen erhob die Bf Berufung, nachdem Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist bis 16. April 2013 an diesem Tag und beantragte die Aufhebung des Bescheides bzw. in eventu die Anerkennung der Befreiung gem § 22 Abs. 4 UmgrStG für die 19,55 % und Festsetzung der Gesellschaftsteuer für 5, 6 % - den Differenzbetrag zu den eingebrachten 25, 15 %.

Begründet wurde die Berufung im Wesentlichen wie folgt:

*Eine Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 GebG kommt gem § 22 Abs 4 UmgrStG in Betracht, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Durch den Prüfer wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.2.2013 die Rechtsansicht vertreten, dass die Befreiung gem § 22 Abs 4 UmgrStG nicht zur Anwendung komme, da das eingebrachte Vermögen*

*nicht länger als zwei Jahre als Vermögen der Einbringenden in dem für die Begünstigung erforderlichen Ausmaß bestand.*

*Im vorliegenden Fall handelt es sich beim eingebrachten Vermögen um einen Geschäftsanteil an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gemäß § 75 Abs 2 GmbHG steht jedem Gesellschafter nur ein Geschäftsanteil zur Verfügung und Anteile an einer GmbH stellen ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Es ist demnach einem Gesellschafter nicht möglich, mehrere Anteile an ein und derselben Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu halten (siehe auch § 6 Abs 3 GmbHG - Vgl etwa UFS Klagenfurt 7.3.2012, RV/0112-K/10 oder EStR 2000 Rz 6627b).*

*Somit wird beim Zuerwerb von Kapitalanteilen kein neuer Anteil eines Gesellschafters erworben, sondern der bereits bestehende Anteil erhöht sich nach der gesetzlichen Grundregel in seiner Quote, wobei in der Literatur von einer „Anwachsung“/Akkreszenz“ bzw von einem „Verschmelzen“ der Anteile gesprochen wird. Es wird also der hinzuerworbenen Geschäftsanteil mit dem Alt-Geschäftsanteil vereinigt und der Anteil an der Gesellschaft ist als einheitliches Wirtschaftsgut zu betrachten; eine Trennung zwischen „Alt-Geschäftsanteil“ und „Neu-Geschäftsanteil“ ist fortan nicht mehr möglich. Aufgrund der Vereinigung von Alt- und Neu-Geschäftsanteil ergibt sich in logischer Konsequenz, dass der Neu-Geschäftsanteil in allen Belangen dem alten Anteil folgt und somit auch in den Genuss der längeren Besitzfrist des älteren Geschäftsanteils kommt. Eine neue Frist hinsichtlich der Quote durch den neu hinzuerworbenen Geschäftsanteils beginnt deshalb nicht zu laufen.*

*Im vorliegenden Fall der Bf bestehen keine Zweifel an einer längeren Besitzdauer als 2 Jahre hinsichtlich des Geschäftsanteils iHv 19,55 % an der HGesmbH. Dieser Anteil wurde bereits in den Jahren 2001 bzw 2002 von Frau übertragendeGes erworben und war seither in ihrem Besitz. Er erfüllt somit eindeutig die 2—Jahresfrist des § 22 Abs 4 UmgrStG.*

*Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei GmbH-Anteilen stets um ein einheitliches Wirtschaftsgut, welches sich zwar hinsichtlich des Quotenanteils beim sukzessiven Erwerb von Anteilen im Wert erhöht, aber nicht dazu führt, dass ein neuer Anteil neben einen bereits bestehenden tritt. Daraus ergibt sich im vorliegenden Fall, dass der zeitlich jüngere durch Frau übertragendeGes hinzuerworbene Anteil iHv 5,6 % an der HGesmbH. mit dem zeitlich älteren Anteil vereint wird und somit in den Genuss dessen Behaltefrist von über 2 Jahren gelangt, weshalb der eingebrachte Geschäftsanteil, der einer Beteiligungsquote iHv 25,15 % entspricht, nach den gesetzlichen Vorschriften des § 22 Abs 4 UmgrStG von der Gesellschaftsteuer zu befreien ist.*

*Die in Rz 1234 UmgrStR vertretene Rechtsansicht, dass die Befreiung zur Gänze nicht anwendbar sein, wenn der Kapitalanteil erst innerhalb der 2-Jahresfrist auf das einbringungsfähige Ausmaß von 25 % aufgestockt wird, stellt offensichtlich auf den Umstand ab, dass erst durch den Zuerwerb Vermögen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG geschaffen wird, das im Rahmen einer Einbringung gem Art III UmgrStG*

übertragungsfähig ist. Es wird dabei aber uE verkannt, dass in § 22 Abs 4 UmgrStG aber nicht auf Vermögen iSd § 12 UmgrStG (also eine Beteiligungsquote von mindestens 25 %) abgestellt, sondern lediglich davon gesprochen wird, dass es sich bei dem zu übertragenden Vermögen um Vermögen handelt, das länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Handelt es sich bei dem zu übertragenden Vermögen um einen Geschäftsanteil, der bereits länger als zwei Jahre im Eigentum des Einbringenden steht, steht uE die Befreiung des § 22 Abs 4 UmgrStG zu.

...

Der in eventu Antrag der Berufung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

*3. Befreiung hinsichtlich des Anteiles von 19,55 % an der HGesmbH .:*

*Sollte unserer Rechtsansicht nicht gefolgt werden können, dass ein neu hinzugekommener Geschäftsanteil mit dem bereits bestehenden Alt-Geschäftsanteil vereinigt wird und somit in den Genuss der längeren Behaltesdauer des Altanteiles kommt, begründen wir unseren in eventu eingebrachten Berufungsantrag wie folgt:*

*Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Beurteilung einer Veräußerung von sukzessiv erworbenen GmbH-Anteilen im Hinblick auf Spekulationseinkünfte iSd § 30 und Einkünfte aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor dem BBG 2011 geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen steht zu beurteilen, hinsichtlich welchen Teiles des zu veräußernden Anteiles ein Spekulationsgeschäft gem § 30 EStG und hinsichtlich welchen Teiles eine Beteiligungsveräußerung iSd § 31 EStG vorliegt. Demnach sei eine entsprechende Aufteilung des Gewinnes im Rahmen einer Verhältnisrechnung vorzunehmen.*

*Sowohl seitens der Finanzverwaltung als auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist einkommensteuerlich eine „Fraktalbetrachtung“ hinsichtlich der Behaltesfristen des einheitlichen Wirtschaftsgutes „GmbH-Anteil“ geboten.*

*Es wird ein einheitliches Wirtschaftsgut aufgespalten und fiktiv betrachtet ein ideeller Teil als früher und ein weiterer ideeller Teil als später als angeschafft angesehen und dementsprechend steuerlich behandelt.*

*Folglich ist hinsichtlich der Behaltesfristen des einheitlichen Wirtschaftsgutes „GmbH-Anteil“ der Schluss zu ziehen, dass die Befreiung des § 22 Abs 4 UmgrStG von der Gesellschaftsteuer hinsichtlich jenes ideellen Anteiles, welcher länger als 2 Jahre im Besitz der Einbringenden gestanden hat, anzuerkennen ist und lediglich der jüngere ideelle Teil einer Besteuerung zu unterziehen ist. Findet also nun innerhalb der zweijährigen Frist ein Zuerwerb von Kapitalanteilen mit Quotenerhöhung statt, wie es im gegenständlichen Sachverhalt der Fall ist, so steht nach der Fraktalbetrachtung für die Quote des außerhalb der 2—Jahresfrist erworbenen Geschäftsanteiles die Befreiung des § 22 Abs 4 UmgrStG zu, für die innerhalb der 2-Jahresfrist erworbenen Quote hingegen nicht. Die Fraktalbetrachtung bei der Ermittlung der Gesellschaftsteuer iZm der*

*2-Jahresfrist des (§ 22 Abs 4 UmgrStG wird in der Rechtsprechung anerkannt (zB UFS Linz RV/0309-L/07 vom 25.3.2010).*

*Folgt das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel unserer in Pkt 2. dargestellten Rechtsansicht nicht, dass der Alt- und Neu-Geschäftsanteil ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen und somit beim Zuerwerb von Kapitalanteilen mit Quotenerhöhung keine neue Frist zu laufen beginnt, so ist jedenfalls jener Ansicht zu folgen, dass bereits länger als 2 Jahre im Vermögen stehende Anteile in den Genuss der Befreiung kommen und nur der Zuerwerb der Besteuerung zu unterwerfen ist, wobei die Bemessungsgrundlage im Rahmen einer Verhältnisrechnung zu ermitteln ist.*

...

Eine Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes erging nicht.

### **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:**

Das Finanzamt stellte den Antrag auf Abweisung der Berufung und legte den Akt am 4. Juni 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt – diese Vorgangsweise entsprach der damaligen Rechtslage.

Das Finanzamt vertrat im Vorlagebericht, der der Bf am 4. Juni 2013 zugestellt wurde, die Ansicht, dass die Einbringung von Kapitalanteilen gem. § 12 Abs 1 iVm Abs 2 Z 3 erster Teilstrich UmgrStG insgesamt der GesSt unterliege und insgesamt nicht befreit sei, wenn innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG die Beteiligung erst auf das im gegenständlichen Fall gem. Art. III UmgrStG begünstigte einbringungsfähige Ausmaß von mindestens 25 % aufgestockt wurde.

Das Finanzamt teilt nicht die Ansicht, dass die Befreiung auf die Einbringung der gegenständlichen Kapitalanteile zur Gänze anzuwenden ist, da der Kapitalanteil erst innerhalb der zweijährigen Frist des § 22 Abs. 4 UmgrStG auf das einbringungsfähige Ausmaß von 25 % aufgestockt wurde und im gegenständlichen Fall allein § 12 Abs. 2 Z 3 erster Teilstrich in Betracht komme, der zweite Teilstrich sei auf die gegenständliche Einbringung nicht anwendbar.

Des Weiteren stimmt das Finanzamt der Argumentation in der Berufung nicht zu, dass es genüge, wenn der Einbringende einen Kapitalanteil, auch in weit geringerer Höhe als 25 % länger als zwei Jahre besitzt und durch die Akkretion von weiteren Anteilszukaufen aufgrund der rechtlichen Vereinigung auch diese, später hinzugekommenen Anteile in den Genuss der Bestandsfrist von über zwei Jahren kämen.

Das Finanzamt begründet seine Rechtsansicht damit, dass bei einer derartigen Betrachtung selbst bei Halten nur eines Zwerganteils über längere Dauer, Zukäufen von Kapitalanteilen dann die Begünstigung zukommen könnte, obwohl diese erst innerhalb der Zweijahresfrist erworben wurden, beim Einbringenden also nicht die Bestandsfrist als dessen Vermögen erfüllen - dies habe der Gesetzgeber aber eben durch die Bestimmung ausgeschlossen, dass das begünstigungsfähige Vermögen länger als zwei Jahre als

Vermögen des Einbringenden bestehen müsse. Dabei könne das Vermögen iSd § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht anders definiert sein als das Vermögen, das in § 12 Abs. 2 UmgrStG definiert wird.

Dass die hinzuerworbenen Anteile mit dem bereits gehaltenen quasi „verschmolzen“ werden, ändere nichts daran, dass diese erst innerhalb der maßgeblichen Zweijahresfrist hinzuerworben wurden - ein Anwachsen an den bestehenden Anteil erfolge erst nach dem Hinzuerwerb. Dass steuerlich dabei die getrennte Betrachtung der Anteile erhalten bleibe, ergebe sich aus dem eigenen Vorbringen, auch bezüglich der Aufteilung in Spekulationseinkünfte und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen.

Das Finanzamt stellt klar, dass ein Vergleich mit der Veräußerung einer Beteiligung und der Aufteilung des Gewinnes in Spekulationsgewinn einerseits und Beteiligungsveräußerung andererseits, nicht der Beurteilung des Finanzamts widerstreite, sondern im Gegenteil sie bestätigte die weiterhin getrennte steuerliche Betrachtung und Beurteilung der verschiedenen Herkunft und Anschaffungszeitpunkte des rechtlich vereinigten Anteils.

Dabei geht grundsätzlich auch das Finanzamt von der sog. Fraktalbetrachtung aus und verweist in diesem Zusammenhang auf die UmGStRI Rz. 1234 sowie auf die Voraussetzung für die Begünstigung insgesamt, dass überhaupt länger als zwei Jahre Vermögen vorliege, das unter die Begünstigung falle.

Das Finanzamt bezieht sich bei Beurteilung der Begünstigungsfähigkeit des eingebrachten Vermögens darauf, dass zu untersuchen sei, ob bereits mindestens zwei Jahre begünstigtes Vermögen iSd § 12 UmgrStG und damit im Fall des § 12 Abs 1 Z 3 erster Teilstrich ein Kapitalanteil von mindestens 25 % im Besitz der Einbringenden war oder nicht. Deshalb sei die Frage nach dem Vorliegen von begünstigtem Vermögen beim Einbringenden zwei Jahre vor der Einbringung maßgeblich und nicht, ob der Einbringende überhaupt einen Kapitalanteil, der aber der im Einzelfall anzuwendenden Begünstigung des Art III nicht zugänglich ist, besessen habe – zitiert wird im Zusammenhang mit § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG (erster Teilstrich) auch die Kommentierung *Kofler*, UmgrStG, Art. III, § 20, Rz. 54.

Das Finanzamt verneint daher bei der gegenständlichen Einbringung eine Begünstigung in Bezug auf die GesSt, auch anteilig, da kein begünstigtes Vermögen länger als zwei Jahre vor der Einbringung als Vermögen der Einbringenden bestanden habe.

Bei einer abweichenden Beurteilung wäre nach Ansicht des Finanzamts weiters zu berücksichtigen, dass ein einbringungsfähiges Ausmaß der Beteiligung für den Einbringungsvertrag vom 22.12.2008, mit dem die Anteile von der Einbringenden an die Gesellschaft iSd Art. III eingebracht wurden, erst dadurch geschaffen würde, dass die Gesellschaft erst kurz zuvor, nämlich mit Abtretungsvertrag vom 2.12.2008 Anteile im Nominale von 14. 500 € an die Einbringende abgetreten habe. Dabei stelle sich die Frage, ob außersteuerliche Gründe für eine derartige, kurzfristige Hin- und Rückabtretung überhaupt vorliegen würden.

In Form von diversen Nachrechnungen seitens der Bf an das Bundesfinanzgericht, ist im Wesentlichen Folgendes neu:

*Ein einbringungsfähiges Vermögen nach § 12 Abs 3 UmgrStG liegt nicht nur bei 25 %-Anteilen vor, sondern auch bei geringeren Anteilen, die aber die Mehrheit der Stimmrechte vermitteln. In unserem Fall ist Frau übertragendeGes Alleineigentümerin der Bf, daher waren die Kapitalanteile in Höhe von 2,9 %, welche durch die Bf gehalten worden sind, bereits davor der einbringenden Gesellschafterin zuzurechnen. Zusätzlich zu den 19,55 % wurden 2,7 % Gesellschaftsanteile noch innerhalb der 2-jährigen Besitzfrist erworben. Durch einen Syndikatsvertrag vom 12.2.1998 (Notariatsakt) betreffend Gesellschaftsanteile an der HGesmbH, sind alle Anteile an der HGesmbH, welche durch die Syndikatsmitglieder gehalten werden, erfasst. Unabhängig ob die Kapitalanteile im Privatvermögen, in einer Kapitalgesellschaft oder in einer Privatstiftung gehalten werden. Lt. Syndikatsvertrag muss bei einer Einbringung von Kapitalanteilen der Geschäftsführer zusätzlich eine Beitrittserklärung unterfertigen, dass alle Rechte und Pflichten anerkannt und erfüllt werden (unterfertigt am 3.9.2008). Somit waren die Kapitalanteile, welche bereits Frau übertragendeGes im Privatvermögen gehalten hat und die Kapitalanteile von der Bf durch die Bindung des Syndikatsvertrages (mehr als 25 %) voll inhaltlich gebunden und in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht von Frau übertragendeGes. Alleine durch diesen Umstand ist unseres Erachtens die Befreiung des § 22 Abs 4 UmgrStG anzuwenden.*

Der angesprochene Syndikatsvertrag war aus dem Akt nicht entnehmbar.

Der Bf und dem Finanzamt wurde vom Bundesfinanzgericht ein Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung am 17. Oktober 2018 mit der Möglichkeit zur Stellungnahme übermittelt.

Die Bf wurde zusätzlich zur Übermittlung des gegenständlichen Syndikatsvertrages binnen sechs Wochen nach Zustellung ersucht.

Das Finanzamt nahm einlangend mit 14. November 2018 zum übersandten Vorhalt Stellung und stimmte den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes, dass die Befreiung nach Art. III § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht zutreffen und Steuerpflicht bestehe vollinhaltlich zu, wie auch, dass die Voraussetzungen für einen Anteiltausch nicht vorliegen und daher die RL 2008/7/EG des Rates vom 12. 2. 2008 nicht anwendbar sei. Hingewiesen wurde seitens des Finanzamtes darauf, dass die Anwendbarkeit des Art. 4 der RL auch deshalb nicht gegeben sei, da diese mangels eigenständiger Umsetzung im österreichischen Recht, die mit Frist bis 31. 12. 2008 angeordnet worden wäre, erst für Sachverhalte 1. 1. 2009 anwendbar sei, nicht als für den gegenständlichen.

Desweiteren wären nach Ansicht des Finanzamtes mit Syndikatsverträgen in der Regel keine abweichenden wirtschaftlichen Zurechnungen verbunden und könnten daraus auch nicht abgeleitet werden. Mangels Vorliegens des Syndikatsvertrages behielt sich das Finanzamt eine weitere Stellungnahme vor.

Einlangend mit 5. Dezember 2018 übermittelte die Bf den Syndikatsvertrag dem Bundesfinanzgericht mit einem Begleitschreiben, in dem darauf hingewiesen wurde,

dass Ziel dieses Syndikatsvertrages die Wahrung des Besitzstandes, die Regelung der Stimmrechtsausübung in der Generalversammlung, die Sicherstellung einer kontinuierlichen Führung der HGesmbH und deren Beteiligungsgemeinschaften wäre. Es wird auch von der Bf bestätigt, dass die Sachverhaltsdarstellung des Bundesfinanzgerichtes den übermittelten Daten der Bf entspreche.

Betreffend des Syndikatsvertrages führt die Bf aus, dass dadurch alle Anteile an der HGesmbH, die durch die Syndikatsmitglieder gehalten werden, erfasst seien, unabhängig davon, ob die Kapitalanteile in einer Stiftung, einer Kapitalgesellschaft oder im Privatvermögen gehalten würden. Die Bf sei diesem Syndikat mittels Notariatsakt am 3. 9. 2008 beigetreten. Somit wären die Kapitalanteile, die bereits von übertragendeGes im Privatvermögen gehalten wurden und die Kapitalanteile von der Bf, zusammen mehr als 25 % durch den Syndikatsvertrag gebunden und in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht von Fr. übertragendeGes, wodurch die Befreiung des § 22 Abs. 4 UmgrStG nach Ansicht der Bf erfüllt sei.

Beide Stellungnahmen wurden der jeweils anderen Partei vom Bundesfinanzgericht zur Information und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Die Bf nahm zu den Ausführungen des Finanzamtes vom 6. November keine Stellung.

Das Finanzamt nahm zum von der Bf übersendeten Syndikatsvertrag mit Schreiben, einlangend beim Bundesfinanzgericht am 17. Jänner 2019, insoweit Stellung, als es nicht maßgeblich sei, dass die Gesellschafter hinsichtlich ihres Stimmverhaltens durch den Syndikatsvertrag gebunden gewesen wären. Auch aus dem Inhalt desselben ergebe sich keine andere Beurteilung als im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Oktober 2018. Aus dem Syndikatsvertrag sei nichts ableitbar, was eine abweichende Zurechnung der Geschäftsanteile, abweichend vom rechtlichen Eigentum begründen könnte, zumal Eigentum und Gesellschafterrechte, insbesondere Stimmrechte allein dem rechtlichen Eigentümer der jeweiligen Geschäftsanteile zuzurechnen seien. Für eine abweichende Zurechnung, auch über einen mittelbaren Anteilsbesitz über die Gesellschafterstellung der Bf bliebe kein Raum.

Klar sei jedenfalls eine Aufstockung auf das begünstigungsfähige Ausmaß erst innerhalb der 2-Jahresfrist gegeben und die Befreiung des § 22 Abs. 4 UmgrStG auf die gegenständliche Einbringung insgesamt ausgeschlossen, woran auch eine gemeinsame Betrachtung der Anteile, die die Einbringende erst kurz vor Einbringung von der Bf erworben hatte, nichts ändern könne, weil auch die Bf selbst diese Anteile erst kurz vorher mit E-Nr. 26 am 12. 9. 2008, innerhalb der 2-Jahresfrist erworben hätte.

## **Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Am 22. Dezember 2008 brachte übertragendeGes als übertragende Gesellschafterin ihren Geschäftsanteil im Nennbetrag von 125.750,- € der „HGembH“ zur Gänze in die Bf ein

und der Bf als übernehmende Gesellschaft ein, deren selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin sie war.

Im Einbringungsvertrag wurde festgehalten, dass die Befreiungsbestimmung des Paragraph 22 Abs. 4 UmgrStG nicht anwendbar ist, da dass zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nicht länger als zwei Jahre als Vermögen der Einbringenden besteht.

übertragendeGes hat dadurch ihren Anteil in der Höhe von 25, 15 %, der sich aus mehreren prozentuellen Erwerben zusammensetzt, in die Bf eingebracht.

19, 55 % davon sind länger als 2 Jahre in ihrem Vermögen. Die restlichen 5, 6 % wurden im Laufe des Jahres 2008 von ihr erworben.

## **Beweiserhebung**

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des Notariatsaktes als erwiesen anzusehen und wurde nicht bestritten. Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, Bescheidbeschwerde, Vorlageantrag und schließlich Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Desweiteren wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Akt des Finanzamtes sowie in die vorgelegten Verträge bzw. Notariatsakte. Darüberhinaus wurde den Parteien ein Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung übermittelt mit der Aufforderung an die Bf, den in den Ergänzungen des Rechtsmittels explizit genannten Syndikatsvertrag binnen einer Frist von sechs Wochen ab Zustellung des Bescheides dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln sowie der Möglichkeit zur Stellungnahme, die von beiden Parteien genutzt wurde.

## **Rechtsgrundlagen**

### **Art. III § 12 UmgrStG idF BGBl I Nr. 71/2003**

(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden,

*zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,*

*2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,*

*3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen,*

*– wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder*

*– wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.*

*Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals. Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, zählen jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungsstichtag erfolgt ist.*

*(3) Übernehmende Körperschaften können sein:*

*1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).*

*2. Ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, wenn mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht sowie andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.*

*(4) Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden.*

(1) Weichen die Beteiligungsverhältnisse nach der Einbringung von den Wertverhältnissen ab, ist § 6 Abs. 2 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Unterschiedsbetrag mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als unentgeltlich zugewendet gilt.

(2) Entsteht auf Grund der Einbringung von Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 durch einen Arbeitnehmer einer Körperschaft in diese als Gegenleistung eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, bleiben die Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis abweichend von § 14 Abs. 2 bis zur Eintragung der Einbringung in das Firmenbuch, andernfalls bis zum Tag der Meldung im Sinne des § 13 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie sich auf diese Zeit beziehen.

(3) Einbringungen nach § 12 gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994; die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Einbringenden ein.

(4) **Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.**

(5) Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

## Rechtliche Beurteilung

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um die Einbringung von Kapitalanteilen gem. § 12 Abs 1 iVm Abs 2 Z 3 erster Teilstrich, die länger als zwei Jahre nur unter der 25 % Grenze der Befreiung des § 22 Abs. 4 UmgrStG, nämlich in der Höhe von 19,55 % bestanden haben. Kürzer als zwei Jahre im Bestand erfolgte die Aufstockung auf das im gegenständlichen Fall gem. Art. III UmgrStG begünstigte einbringungsfähige Ausmaß von mindestens 25 % in der Höhe von 5,6 %.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 699/1991 sollen Vorgänge, die unter § 12 fallen, von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 15, 16 und 21 GebG befreit sein. Abweichend von der in Art. I und II auf die übertragende Körperschaft abgestellten Zweijahresfrist soll die Frist im Bereich des Art. III auf das zu übertragende Vermögen des Einbringenden bezogen werden. Das Vermögen muß am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre tatsächlich als Vermögen des einbringenden Einzelunternehmers, der einbringenden Mitunternehmerschaft oder der einbringenden Körperschaft bestanden haben. Auch in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbgang, Verschmelzung, Umwandlung, Anwachsen nach § 142 HGB) beginnt die Zweijahresfrist für den Einbringenden mit dem zivilrechtlichen Erwerbszeitpunkt zu

laufen. Erweiterungen des Vermögens (zB Kauf von Anlagevermögen) innerhalb der Zweijahresfrist sind unbeachtlich, wenn die Zuerwerbe nicht die Eigenschaft von Teilbetrieben, Betrieben, Mitunternehmeranteilen jeglicher Art oder Kapitalanteilen im Ausmaß von mehr als 25% erreichen. Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist die Zweijahresfrist unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der Zweijahresfrist erworben haben oder nicht. Die persönliche Beziehung ist nur bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen selbst herzustellen.

Im gegenständlichen Fall kommt allein § 12 Abs. 2 Z 3 erster Teilstich UmgrStG in Betracht, der zweite Teilstich ist für die gegenständliche Einbringung nicht einschlägig.

Der Argumentation des Berufungswerbers kann indes nicht gefolgt werden, dass ausreichend sei, wenn der Einbringende einen Kapitalanteil, auch in deutlich geringerer Höhe als 25 % länger als zwei Jahre besitzt durch die Akkretion von weiteren Anteilszukaufen aufgrund der rechtlichen Vereinigung auch diese, später hinzugekommenen Anteile in den Genuss der Bestandsfrist und damit der Befreiung kommen.

Der teleologische Hintergrund dieser Befreiungsbestimmung wäre sonst nicht gegeben, da der Gesetzgeber keine 25 % Grenze normiert hätte, wenn er gewollt hätte, dass auch bei Halten von nur kleineren Anteilen über längere Dauer, Zukäufe von Kapitalanteilen die Begünstigung zukommen könnte, obwohl diese erst innerhalb der Zweijahresfrist erworben wurden, beim Einbringenden also nicht die Bestandsfrist als dessen Vermögen erfüllen. Genau solche Vorgänge hat der Gesetzgeber durch die Befreiungsbestimmung ausgeschlossen, indem er normierte, dass das begünstigungsfähige Vermögen länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestehen müsse. Richtig führt das Finanzamt in diesem Zusammenhang aus, dass dabei das Vermögen iSd § 22 Abs. 4 UmgrStG nicht anders definiert sein könne als das Vermögen, jenes in § 12 Abs. 2 UmgrStG.

Aus den Erläuternden Bemerkungen sowie aus der Kommentierung *Schwarzinger/Wiesner*, dass der Zuerwerb von Kapitalanteilen bis zu 25 % „unbeachtlich“ sei, kann abgeleitet werden, dass der Zukauf irrelevant ist, wenn die Befreiung des bestehenden Anteils über 25 % die Zweijahresfrist erfüllt hat, es kann aber auch abgeleitet werden, dass eine unter 25 %-Grenze für die Befreiung nicht relevant sei und diese erst bei einem Kapitalanteil von mindestens 25 % schlagend werde.

Die Argumentation, dass die hinzuerworbenen Anteile mit dem bereits gehaltenen quasi „verschmolzen“ werden, ändert nichts an der Tatsache, dass diese erst innerhalb der maßgeblichen Zweijahresfrist hinzuerworben wurden - ein Anwachsen an den bestehenden Anteil erfolgte selbstverständlich erst nach dem Hinzuerwerb.

Zu betonen ist auch, dass auch das Finanzamt grundsätzlich von der sog. Fraktalbetrachtung ausgegangen ist und in diesem Zusammenhang auf die UmgrStRl Rz. 1234 verwies.

Klarzustellen ist in diesem Zusammenhang in Bezug auf Richtlinien des BMF, dass diesen keinerlei Bindungswirkung dem Bundesfinanzgericht gegenüber zukommt. Hingegen ist die dortige Interpretation nicht unstimmig, die klarstellt, dass für einen Zuerwerb von Kapitalanteilen mit Quotenerhöhung keine Befreiung der innerhalb der Frist zuerworbenen Anteile besteht gleichsam wie auch für erst innerhalb der zweijährigen Frist aufgestockte Kapitalanteile die Befreiung zur Gänze nicht zur Anwendung kommt.

Auf Grund aller vorliegenden Argumente, ist daher bei der Beurteilung der Begünstigungsfähigkeit des eingebrachten Vermögens darauf abzustellen, ob mindestens zwei Jahre begünstigtes Vermögen iSd § 12 UmgrStG und damit im Fall des § 12 Abs 1 Z 3 erster Teilstrich ein Kapitalanteil von mindestens 25 % im Besitz der Einbringenden war. Daher ist das Vorliegen von begünstigtem Vermögen beim Einbringenden zwei Jahre vor der Einbringung maßgeblich, nicht jedoch, ob der Einbringende überhaupt einen Kapitalanteil, der aber der im Einzelfall anzuwendenden Begünstigung des Art III nicht zugänglich ist, besessen habe, siehe dazu auch im Zusammenhang mit § 12 Abs 2 Z 3 erster Teilstrich *Kofler*, UmgrStG, Art. III, § 20, Rz 54.

Wenn man dies insbesondere vor dem Hintergrund, betrachtet, dass nach *Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Kommentar zum Umgründungssteuergesetz zu § 22 UmgrStG Rz 25) jeder GmbH Gesellschafter nur einen Gesellschaftsanteil de facto haben kann, ist die Konsequenz, dass ein hinzuerworbener Geschäftsanteil mit dem Alt-Geschäftsanteil vereinigt wird. Dann könnte er unter Umständen in den Genuss der möglicherweise abgelaufenen Besitzfrist des Alt-Geschäftsanteiles kommen.

Da im gegenständlichen Fall aber der Alt-Geschäftsanteil 19,55 % - also unter 25 % - betrug und die Zweijahresfrist erfüllte, kommt die Befreiung trotzdem nicht zum Tragen, da diese nur bei einem über 25 % Anteil vom Gesetzgeber gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG iVm § 12 KVG zugestanden wird. Da die 19,55 % zwar die Zweijahresfrist erfüllen, aber unter 25 % liegen, wäre die Befreiung genausowenig zum Tragen gekommen, wie für die 5, 6 %, durch die zwar die 25 % überschritten werden, die aber die Zweijahresfrist nicht erfüllen.

Da de facto kein begünstigtes Vermögen länger als zwei Jahre vor der Einbringung als Vermögen der Einbringenden bestanden hat, ist eine Befreiung iSd § 22 Abs 4 UmgrStG zu verneinen.

Desweiteren ist zu erwähnen, dass die Bestimmungen in Artikel 4 der Kapitalansammlungsrichtlinie (RL 2008/7 EG des Rates vom 12.2.2008) im gegenständlichen Fall nicht einschlägig sind, da diese die Vorschreibung der Gesellschaftssteuer ausdrücklich für den Fall des Anteiltauschs untersage, der im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das BFG Erkenntnis vom 18. 7. 2017, RV/3100906/2016 hinzuweisen.

Auch der Syndikatsvertrag konnte keine andere rechtliche Beurteilung als im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Oktober 2018 bewirken. Es konnte daraus lediglich abgeleitet werden, dass die Gesellschafter hinsichtlich ihres Stimmverhaltens durch

den Syndikatsvertrag gebunden waren, nicht jedoch eine abweichende Zurechnung der Geschäftsanteile oder des rechtlichen Eigentums. Da eine Aufstockung auf das begünstigungsfähige Ausmaß innerhalb der Zweijahresfrist erfolgte und eine solche Stückelung vom Gesetzgeber wohl nicht gemeint war, um die Voraussetzungen eines Anteils von mindestens 25 % länger als zwei Jahre zu erfüllen, ist die Befreiung des § 22 Abs. 4 UmgrStG auf die gegenständliche Einbringung insgesamt nicht anwendbar und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG 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.

Im gegenständlichen Fall ist eine VwGH Judikatur betreffend die Rechtsfrage der Stückelung von Geschäftsanteilen, um die 25 % zu erfüllen bzw. ob neu hinzuerworbene Geschäftsanteile das Schicksal der Alt-Anteile betreffend der Zweijahresfrist des § 22 Abs 4 UmgrStG teilen, nicht ersichtlich. In einem ähnlichen Fall wurde auch mangels Judikatur des VwGH zum Begriff des zu übertragenden Vermögens iSd § 22 Abs. 4 UmgrStG die Revision zugelassen (RV/5101148/2015).

Die Revision wird daher zugelassen.

Wien, am 24. April 2019