

Beschluss vom 25. November 2015, II R 62/14

Beitrittsaufforderung an das BMF: Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

BFH II. Senat

UmwG § 1 Abs 1 Nr 1, UmwG § 1 Abs 1 Nr 2, UmwG § 1 Abs 1 Nr 3, AEUV Art 107 Abs 1, FGO § 122 Abs 2, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3, UmwG § 123 Abs 1, UmwG § 123 Abs 2 Nr 2, UmwG § 123 Abs 3 Nr 3, UmwG § 123 Abs 2 Nr 1, GrEStG § 6a S 3, UmwG § 123 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 6a S 4, UmwG § 124, GrEStG § 6a S 1 Halbs 1

vorgehend FG Nürnberg, 15. Oktober 2014, Az: 4 K 1059/13

Leitsätze

Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zum Verhältnis von § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG, nach deren Wortlaut § 6a GrEStG auf Umwandlungsvorgänge, bei denen ein Rechtsträger untergeht oder neu entsteht (Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung oder Vermögensausgliederung zur Neugründung), nicht anwendbar ist, zu § 6a Satz 1 GrEStG, der durch die Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG auch diese Umwandlungsvorgänge in den Anwendungsbereich der Vorschrift einbezieht, sowie zum möglichen Beihilfecharakter des § 6a GrEStG Stellung zu nehmen.

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird zum Beitritt aufgefordert.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine aktiv tätige AG, ist an einer Vielzahl von Gesellschaften als Alleingesellschafterin beteiligt. U.a. war sie Alleingesellschafterin der B-GmbH, die in den Bezirken der Finanzämter B und C gelegenen Grundbesitz hielt. Zwischen der Klägerin und der B-GmbH bestanden ein Ergebnisabführungsvertrag sowie steuerliche Organschaften hinsichtlich Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer. Die B-GmbH war ihrerseits Alleingesellschafterin der E-GmbH.
- 2** Mit Verschmelzungsvertrag vom 1. August 2012 wurde die B-GmbH als übertragender Rechtsträger gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin als übernehmender Rechtsträger verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am 24. September 2012 in das Handelsregister eingetragen. Die Beteiligung der Klägerin an der B-GmbH hatte zu diesem Zeitpunkt bereits seit mehr als fünf Jahren in Höhe von mindestens 95 % bestanden. Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister ging das Vermögen der B-GmbH auf die Klägerin über und erlosch die B-GmbH (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Satz 1 UmwG). Die Klägerin war ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafterin der E-GmbH.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah in dem Übergang der Grundstücke der B-GmbH auf die Klägerin einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahr 2012 geltenden Fassung (GrEStG) steuerbaren Erwerbsvorgang und stellte zuletzt durch Änderungsbescheid vom 13. August 2013 die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG der Klägerin gegenüber fest. Dabei versagte das FA die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der auf Gewährung der Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG gerichteten Klage statt. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 424 veröffentlicht.
- 5** Mit der Revision vertritt das FA unter Hinweis auf Tz. 5 Abs. 1 und Beispiel 1 der Gleich lautenden Erlasse der

obersten Finanzbehörden der Länder vom 19. Juni 2012 (BStBl I 2012, 662) die Ansicht, § 6a GrEStG sei nicht anwendbar, da der "Verbund" der am Umwandlungsvorgang beteiligten Rechtsträger aufgrund der Verschmelzung beendet worden sei.

- 6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Aufforderung zum Beitritt beruht auf § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung. Das vorliegende Revisionsverfahren betrifft die Auslegung des § 6a GrEStG und damit eine auf Bundesrecht beruhende Abgabe und eine Rechtsstreitigkeit über Bundesrecht. Die Auslegung des § 6a GrEStG weist Schwierigkeiten von solchem Gewicht auf, dass dem Senat die Beitrittsaufforderung als sachgerecht erscheint. Das betrifft die Anwendung der Vor- und Nachbehaltensfristen des § 6a Satz 4 GrEStG in Verschmelzungsfällen sowie unionsrechtliche Fragestellungen.
- 9 1. Der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an den Grundstücken der B-GmbH auf die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Es handelt sich um gesetzliche Eigentumswechsel, bei denen kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und es auch keiner Auflassung bedurfte.
- 10 2. Im vorliegenden Verfahren ist zu entscheiden, ob für diese Rechtsvorgänge die Steuer nach § 6a GrEStG nicht zu erheben ist.
- 11 a) Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG betrifft die Verschmelzung, § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG die Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung und § 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwG die Vermögensübertragung.
- 12 Die Nichterhebung der Steuer gemäß § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG setzt nach dem Wortlaut des § 6a Satz 3 GrEStG voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Abhängig in diesem Sinne ist nach § 6a Satz 4 GrEStG eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist.
- 13 b) Umwandlungsvorgänge, bei denen eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, fallen nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG nicht in den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG, weil eine solche Gesellschaft die in § 6a Satz 4 GrEStG bestimmten Voraussetzungen der Abhängigkeit nicht erfüllen kann und somit entgegen den Anforderungen des § 6a Satz 3 GrEStG an dem Umwandlungsvorgang auch (mindestens) eine Gesellschaft beteiligt ist, die nicht von dem herrschenden Unternehmen "abhängig" ist.
- 14 Nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG sind somit sämtliche Verschmelzungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG), die Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG), die Abspaltung und die Ausgliederung von Vermögen zur Neugründung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2, §§ 124 ff. UmwG) sowie die Vermögensübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, §§ 174 ff. UmwG), wenn sie zur Auflösung des übertragenden Rechtsträgers führt, nicht nach § 6a GrEStG begünstigt. § 6a GrEStG hätte bei der wortlautgetreuen Auslegung und Anwendung des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG demgemäß nur einen sehr eng begrenzten Anwendungsbereich. Dem Grunde nach begünstigungsfähig wären im Wesentlichen nur die Abspaltung und die Ausgliederung von Vermögen zur Aufnahme durch Übertragung des abgespaltenen oder ausgegliederten Vermögensteils oder der abgespaltenen oder ausgegliederten Vermögensteile jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UmwG).
- 15 c) Es stellt sich daher die Frage, ob der Gesetzgeber entgegen den Regelungen in § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG den Anwendungsbereich dieser Vorschrift durch § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG derart weitgehend einschränken wollte und

ob bei einem so engen Anwendungsbereich der Steuerbegünstigung die vom Gesetzgeber mit der Regelung verfolgten Ziele erreicht werden können. Nach dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (BTDrucks 17/147, S. 10) sollten Grundstücksübergänge u.a. im Rahmen von Umstrukturierungen bei Umwandlungsvorgängen grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt werden, wenn es sich um einen Rechtsvorgang i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG handle. Der Finanzausschuss führte weiter aus, die Begünstigungswirkung müsse den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen. Sie dürfe nicht von Zufälligkeiten abhängen und daher willkürlich eintreten, sondern müsse sich direkt aus der der Begünstigungsnorm zugrunde liegenden Entlastungsentscheidung ableiten lassen. Aus diesem Grunde würden zu einem Rechtsträgerwechsel am Grundstück im Sinne des GrEStG führende Umwandlungsvorgänge zur Beseitigung von Wachstumshemmnissen begünstigt. Die Erfassung aller derartigen Vorgänge diene der gebotenen gleichmäßigen Wirkung der Begünstigung. Allerdings werde die Begünstigung auf Konzernsachverhalte beschränkt, um sicherzustellen, dass die Begünstigung zielgenau wirke und nicht zu einem ungewollten Mitnahmeeffekt führe. Dem dienten die flankierenden Eingrenzungen durch die in § 6a Satz 4 GrEStG normierte Vor- und Nachbehaltensfrist.

- 16** d) Die Finanzverwaltung stellt in den Erlassen in BStBl I 2012, 662 maßgeblich auf das im Wortlaut des § 6a GrEStG nicht vorgesehene Merkmal des "Verbundes" ab, der nach Tz. 2.1 Abs. 2 der Erlasse für den jeweiligen Umwandlungsvorgang zu bestimmen ist und aus dem herrschenden Unternehmen und der oder den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft(en) sowie den dieses Beteiligungsverhältnis vermittelnden abhängigen Gesellschaften besteht. Umwandlungsvorgänge, durch die der Verbund begründet oder beendet wird, sind nach Tz. 2.1 Abs. 3 Satz 1 der Erlasse nicht nach § 6a GrEStG begünstigt. Demgemäß sind nach Tz. 2.1 Abs. 3 Sätze 2 und 3 der Erlasse Ausgliederungen oder Abspaltungen zur Neugründung aus einem herrschenden Unternehmen sowie die Verschmelzung der letzten am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen nicht begünstigt, da durch diese Umwandlungsvorgänge der Verbund erst begründet oder beendet wird. Dies gilt nach den in Tz. 2.1 der Erlasse enthaltenen Beispielen auch dann, wenn die Muttergesellschaft, auf die die Tochtergesellschaft verschmolzen wird, zu mindestens 95 % an einer weiteren Gesellschaft beteiligt ist oder die Tochtergesellschaft ihrerseits zu mindestens 95 % an einer Gesellschaft beteiligt war, die ihrerseits die Anforderungen an eine abhängige Gesellschaft der Muttergesellschaft gemäß § 6 Satz 4 GrEStG erfüllt.
- 17** Begünstigt kann demgegenüber nach Tz. 5 Abs. 1 Satz 3 und Beispiel 1 zu Tz. 5 der Erlasse die Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf eine andere sein. Erforderlich ist dabei, dass bei beiden Tochtergesellschaften die Vorbehaltensfrist von fünf Jahren (Tz. 4 der Erlasse) eingehalten war und die übernehmende abhängige Gesellschaft fünf Jahre fortbesteht und an ihr die Mindestbeteiligung von 95 % bestehen bleibt. Dass die übertragende Gesellschaft bei der Umwandlung erlischt und somit nicht die Anforderungen des § 6a Satz 4 GrEStG an eine abhängige Gesellschaft erfüllt, ist nach Tz. 5 Abs. 1 Satz 3 der Erlasse unschädlich. Bei dieser Erlassregelung handelt es sich ersichtlich um eine durch die Finanzverwaltung zugelassene Ausnahme vom Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG. Im Übrigen soll hinsichtlich der Vorbehaltensfrist jede Veränderung der Art der Beteiligung (z.B. vollständige oder teilweise Verkürzung oder Verlängerung der Beteiligungskette) unschädlich sein. Voraussetzung ist nur, dass die erforderliche Mindestbeteiligung des im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs durch Umwandlung bestimmten herrschenden Unternehmens von 95 % erhalten bleibt (Tz. 4 letzter Absatz der Erlasse). Es stellt sich die Frage, ob und aus welchen Gründen eine Verkürzung oder Verlängerung der Beteiligungskette nicht auch für die Nachbehaltensfrist unschädlich sein soll.
- 18** Weitere Ausnahmen vom Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG sehen die Erlasse in BStBl I 2012, 662 nicht mehr vor. Die in Tz. 5 Abs. 1 der Gleich lautenden Ländererlasse vom 1. Dezember 2010 (BStBl I 2010, 1321) enthaltene Regelung, wonach die Nachbehaltensfrist bei der Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen ausnahmsweise nicht eingehalten werden muss, hat die Finanzverwaltung in den Erlassen in BStBl I 2012, 662 nicht aufgenommen, ohne dass dem eine Gesetzesänderung zugrunde liegt.
- 19** e) Zu der angesprochenen Problematik hat sich bisher noch keine einheitliche Ansicht herausgebildet, und zwar weder in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. einerseits Urteil des FG München vom 23. Juli 2014 4 K 1304/13, EFG 2014, 1703, rechtskräftig, und andererseits Urteil des FG Düsseldorf vom 7. Mai 2014 7 K 281/14 GE, EFG 2014, 1424, m. Anm. Fumi, Revision eingelegt, Az. des Bundesfinanzhofs: II R 36/14) noch im Schrifttum (vgl. einerseits Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 6a Rz 17; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 6a Rz 39; Schanko, Der Konzern 2013, 122, 124, und Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2011, 152; andererseits Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 6a Rz 93; Weilbach, GrEStG, Stand 10. Juni 2015, § 6a Rz 36; Teiche, Betriebs-Berater --BB-- 2012, 2659, 2665 f.; Jorde/Trinkaus, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 649, 654; Behrens, Deutsches Steuerrecht 2012, 2149,

2050 ff.; Wischott/Schönweiß/Graessner, Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2013, 780, 790; Mensching/Tyarks, BB 2010, 87, 91; Schaflitzl/Stadler, Der Betrieb 2010, 185, 188).

- 20** f) Das zum Beitritt aufgeforderte Bundesministerium der Finanzen (BMF) wird um Stellungnahme gebeten, wie aus seiner Sicht unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen an Steuergesetze, die auch der Finanzausschuss in BTDrucks 17/147, S. 10 angesprochen hat, der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG abzugrenzen ist.
- 21** 3. In unionsrechtlicher Hinsicht wird zudem zu prüfen sein, ob es sich bei § 6a GrEStG um eine neu eingeführte Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) handelt.
- 22** Das BMF wird daher gebeten mitzuteilen, ob ein beihilferechtliches Genehmigungsverfahren durchgeführt wurde und welches Ergebnis dieses ggf. hatte, oder andernfalls zu der Frage des Vorliegens einer Beihilfe Stellung zu nehmen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de