

Urteil vom 21. August 2019, II R 19/19 (II R 63/14)

Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.210819.IIR19.19.0

BFH II. Senat

GrEStG § 6a, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3, UmwG § 1 Abs 1 Nr 1, UmwG § 1 Abs 1 Nr 2, UmwG § 1 Abs 1 Nr 3, AEUV Art 107 Abs 1, UStG § 2, GrEStG § 1 Abs 4 Nr 2 Buchst b, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 08. Juli 2014, Az: 7 K 135/12

Leitsätze

§ 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. Das herrschende Unternehmen muss nicht Unternehmer i.S. des UStG sein .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 09.07.2014 - 7 K 135/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20.05.2010 wurde die GmbH auf die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) verschmolzen. Alleinige Gesellschafterin der beiden Gesellschaften war seit Jahrzehnten eine gemeinnützige Stiftung. Die Verschmelzung wurde am 06.07.2010 in das Handelsregister eingetragen. Mit der Verschmelzung ging eine Vielzahl von in verschiedenen Finanzamtsbezirken gelegenen Grundstücken aus dem Vermögen der GmbH auf die Klägerin über.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Jahr 2010 geltenden Fassung (GrEStG) gesondert fest. Die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG gewährte das FA nicht, da die Stiftung keine Unternehmerin i.S. des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sei. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 3** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Seiner Ansicht nach folgt weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Intention des Gesetzgebers eine Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 6a GrEStG auf herrschende Rechtsträger, die Unternehmen i.S. des UStG sind.
- 4** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1739 veröffentlicht.
- 5** Dagegen richtet sich die Revision des FA.
- 6** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8** Das Bundesministerium der Finanzen und das Niedersächsische Finanzministerium sind nach § 122 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetreten. Die Beigetretenen stellen keine Anträge.

- 9 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 18.07.2017 - II R 63/14 im Hinblick auf das Vorabentscheidungsersuchen vom 30.05.2017 - II R 62/14 (BFHE 257, 381, BStBl II 2017, 916) ausgesetzt. Das Verfahren wird nach Ergehen des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) im Verfahren A-Brauerei vom 19.12.2018 - C-374/17 (EU:C:2018:1024) fortgeführt.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass § 6a GrEStG nicht allein auf Unternehmen i.S. des UStG Anwendung findet. Die Verschmelzung der GmbH auf die Klägerin unterliegt der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG.
- 11 1. Der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an den Grundstücken der GmbH auf die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Es handelt sich um gesetzliche Eigentumswechsel, bei denen kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und es auch keiner Auflassung bedurfte.
- 12 2. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind erfüllt.
- 13 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 des Umwandlungsgesetzes (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. Die Nichterhebung der Steuer setzt 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 (§ 6a Satz 3 GrEStG). Im Sinne von Satz 3 abhängig ist 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 (§ 6a Satz 4 GrEStG).
- 14 b) § 6a GrEStG verstößt nicht gegen Unionsrecht. Die Regelung stellt keine Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dar (vgl. EUGH-Urteil A-Brauerei, EU:C:2018:1024). Die Vorschrift wirkt zwar selektiv, weil sie bestimmte Gesellschaften im Hinblick auf die bei einem Rechtsträgerwechsel anfallende Grunderwerbsteuer begünstigt; dies ist jedoch durch die Natur und den Aufbau des Systems der Grunderwerbsteuer gerechtfertigt (vgl. EuGH-Urteil A-Brauerei, EU:C:2018:1024, Rz 44 ff.). Dies gilt unabhängig davon, ob durch die Anwendung des § 6a GrEStG im Einzelfall eine doppelte Besteuerung innerhalb des Konzerns vermieden wird. Ausreichend ist vielmehr, dass die Vorschrift generell einer im System angelegten, möglichen übermäßigen Besteuerung bei Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns entgegenwirkt.
- 15 Der EuGH hat die Nichteinstufung des § 6a GrEStG als Beihilfe vor allem damit begründet, dass die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und damit einer übermäßigen Besteuerung es rechtfertigen kann, dass die Steuerbefreiung auf Umwandlungsvorgänge zwischen Gesellschaften beschränkt wird, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind (EuGH-Urteil A-Brauerei, EU:C:2018:1024, Rz 50; vgl. hierzu Schmid, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 2019, 75). Aus dieser Begründung ist jedoch nicht zu folgern, dass § 6a GrEStG nur im Falle einer Doppelbesteuerung keine verbotene Beihilfe, also unionsrechtskonform ist und im Falle einer fehlenden Doppelbesteuerung dem Unionsrecht widerspricht. Eine solche Differenzierung ist in der Vorschrift nicht angelegt. Deshalb ist nach der Entscheidung des EuGH die Steuerbefreiung zu gewähren, wenn die Voraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt sind; insoweit bedarf es keiner Feststellung einer Doppelbesteuerung im konkreten Einzelfall.
- 16 c) Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen i.S. des UStG beschränkt (Viskorf in Boruttau, *Grunderwerbsteuergesetz*, 19. Aufl., § 6a Rz 84; Pahlke, *Grunderwerbsteuergesetz*, Kommentar, 6. Aufl., § 6a Rz 43; Gottwald/Behrens, *Grunderwerbsteuer*, 5. Aufl., Rz 583.23; a.A. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.06.2012, BStBl I 2012, 662, Tz. 2.2 Abs. 1 Satz 2; Hofmann, *Grunderwerbsteuergesetz*, Kommentar, 11. Aufl., § 6a Rz 11). Vielmehr gilt die Vorschrift mangels näherer gesetzlicher Eingrenzung für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind.

- 17** aa) Dem Wortlaut des § 6a GrEStG lässt sich nicht entnehmen, dass der Begriff des herrschenden Unternehmens nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu bestimmen ist. § 6a GrEStG verweist nicht auf § 2 UStG und definiert das herrschende Unternehmen auch nicht wie § 2 UStG (Behrens, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2010, 845, 846, und Deutsches Steuerrecht 2012, 2149, 2152; Schafplitz/Götz, Der Betrieb 2011, 374).
- 18** bb) Aus der zur Auslegung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vertretenen Auffassung, wonach herrschendes Unternehmen i.S. dieser Vorschrift jeder Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sein kann und diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn die Anteile am erwerbenden Unternehmen zum Privatvermögen einer natürlichen Person gehören (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.03.1974 - II R 185/66, BFHE 113, 306, BStBl II 1974, 769; Hofmann, a.a.O., § 1 Rz 176), können keine Rückschlüsse für die Auslegung desselben Begriffs in § 6a GrEStG gezogen werden. Dem BFH-Urteil in BFHE 113, 306, BStBl II 1974, 769 lag die Fassung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes vom 29.03.1940 --GrEStG 1940-- (RGBl I 1940, 585) zugrunde. Von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG 1940 wurden nur "Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes" erfasst. Auf eine entsprechende gesetzliche Anknüpfung des Unternehmensbegriffs an das UStG in der seit dem 01.01.1983 geltenden Neufassung des § 1 Abs. 3 GrEStG hat der Gesetzgeber jedoch ausdrücklich verzichtet (vgl. Gesetzesentwurf zum Grunderwerbsteuergesetz, BTDrucks 9/251, S. 16).
- 19** cc) Aus der Definition des abhängigen Unternehmens in § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG lässt sich ebenfalls nicht herleiten, dass herrschendes Unternehmen i.S. des § 6a Satz 3 GrEStG nur Unternehmen i.S. des UStG sein können. § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG definiert den Begriff des herrschenden Unternehmens nicht, sondern legt nur fest, unter welchen Voraussetzungen eine juristische Person als abhängig i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG gilt. Danach gilt eine juristische Person, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist, als abhängiges Unternehmen. Der Wortlaut des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG knüpft an § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG an. Diese Anknüpfung rechtfertigt es, bei der Auslegung des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG die für § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG geltenden Grundsätze heranzuziehen (vgl. Meßbacher-Hönsch in Boruttau, a.a.O., § 1 Rz 1116).
- 20** § 6a Satz 4 GrEStG definiert die Abhängigkeit von Gesellschaften jedoch anders als § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG und gilt zudem nicht nur für juristische Personen, sondern auch für Personengesellschaften. Bei § 1 Abs. 3 GrEStG handelt es sich zudem um einen steuerbegründenden Tatbestand und bei § 6a GrEStG um eine Steuerbegünstigung. Der Begriff des herrschenden Unternehmens in § 6a GrEStG ist daher nicht in Anlehnung an § 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG auszulegen.
- 21** dd) Schließlich lässt sich auch den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen, dass der umsatzsteuerrechtliche Unternehmensbegriff für die Begünstigung nach § 6a GrEStG maßgeblich sein soll. Ungeachtet des Umstandes, dass sich in den Gesetzesmaterialien kein Hinweis darauf findet, dass nur Unternehmen i.S. des UStG in den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG fallen sollen, ergibt sich dies auch nicht aus dem aus den Gesetzesmaterialien ersichtlichen Ziel, Umstrukturierungen von Unternehmen zu erleichtern und Wachstumshemmnisse zu beseitigen (vgl. Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, BTDrucks 17/147, S. 10). Dies betrifft Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne und andere Unternehmen gleichermaßen.
- 22** ee) Nach diesen Grundsätzen sind Unternehmen i.S. des § 6a GrEStG nicht nur Unternehmen i.S. des UStG. § 6a GrEStG ist seinem Wortlaut und seinem Zweck nach so auszulegen, dass die Vorschrift allen Rechtsträgern offen steht, die die nachstehenden Voraussetzungen erfüllen. Eine weitere Eingrenzung vermag der Senat der Vorschrift nicht zu entnehmen.
- 23** Das gilt zum einen für die Rechtsform des Unternehmens. Zwar spricht der Wortlaut der Vorschrift von einem herrschenden "Unternehmen" und von diesem abhängigen "Gesellschaften". Daraus lässt sich aber z.B. nicht der Schluss ziehen, dass auch das herrschende Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform organisiert sein muss. Herrschendes Unternehmen können folglich Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind (BFH-Beschluss in BFHE 257, 381, BStBl II 2017, 916, Rz 29; Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 6a Rz 85).
- 24** Aus dem Begriff "Unternehmen" lässt sich ebenso nicht herleiten, dass die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften für die Anwendung des § 6a GrEStG im Betriebsvermögen gehalten werden muss. Eine solche Anknüpfung an bilanzielle oder ertragsteuerrechtliche Begriffe ist der Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer fremd. So entsteht die Grunderwerbsteuer aufgrund der in § 6a Satz 1 GrEStG geregelten Erwerbstatbestände unabhängig davon, ob die jeweilige Beteiligung im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten wird. Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG von der Vermögenszugehörigkeit abhängig zu machen, findet im Gesetz keinen Anhaltspunkt. § 6a GrEStG

ist folglich z.B. auch anwendbar, wenn die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten wird (Viskorf in Borutttau, a.a.O., § 6a Rz 85; Pahlke, a.a.O., § 6a Rz 44; a.A. Hofmann, a.a.O., § 6a Rz 11; gleich lautende Erlasse in BStBl I 2012, 662, Tz. 2.2). Dementsprechend kann eine gemeinnützige Stiftung ebenfalls ein herrschendes Unternehmen i.S. von § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG sein, wenn sie über Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften verfügt.

- 25** d) § 6a GrEStG setzt voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang eine oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften i.S. des § 6a Satz 3 i.V.m. Satz 4 GrEStG beteiligt sind.
- 26** aa) § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG verlangen dem Wortlaut nach den Bestand des dort bestimmten Abhängigkeitsverhältnisses innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist).
- 27** bb) Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, fallen nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG nicht in den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG. Eine vor oder nach der Umwandlung nicht existente Gesellschaft kann die in § 6a Satz 4 GrEStG bestimmten zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen, mit der Folge, dass entgegen den Anforderungen des § 6a Satz 3 GrEStG an dem Umwandlungsvorgang auch (mindestens) eine Gesellschaft beteiligt wäre, die mangels Einhaltung der Nachbehaltensfrist (im Falle des Erlöschens) bzw. der Vorbehaltensfrist (im Falle der Neugründung) nicht von dem herrschenden Unternehmen "abhängig" wäre.
- 28** Nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG wären somit sämtliche Verschmelzungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG), die Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG), die Abspaltung zur Neugründung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 2 Nr. 2, §§ 124 ff. UmwG), die Ausgliederung zur Neugründung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 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 einen sehr eng begrenzten Anwendungsbereich. Begünstigungsfähig wären im Wesentlichen 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).
- 29** cc) Die Finanzverwaltung versucht, den Widerspruch zwischen § 6a Satz 1 GrEStG einerseits und den Sätzen 3 und 4 der Vorschrift andererseits mittels eines eigenen Verbundbegriffs zu lösen. Nach Tz. 2.1 Abs. 2 der Erlasse in BStBl I 2012, 662 ist für den jeweiligen Umwandlungsvorgang ein entsprechender "Verbund" aus dem herrschenden Unternehmen und der oder den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft(en) sowie den dieses Beteiligungsverhältnis vermittelnden abhängigen Gesellschaften zu bestimmen. Umwandlungsvorgänge, durch die ein solcher "Verbund" begründet oder beendet wird, sind nach Tz. 2.1 Abs. 3 Satz 1 der Erlasse in BStBl I 2012, 662 nicht nach § 6a GrEStG begünstigt.
- 30** (1) Demgemäß sind nach Tz. 2.1 Abs. 3 Sätze 2 und 3 der Erlasse in BStBl I 2012, 662 Abspaltungen oder Ausgliederungen 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. Die in Tz. 5 Abs. 1 der gleich lautenden Ländererlasse vom 01.12.2010 (BStBl I 2010, 1321) noch enthaltene Regelung, wonach die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen zulässig sein sollte, hat die Finanzverwaltung in den Erlassen in BStBl I 2012, 662 nicht mehr aufgenommen, ohne dass dem eine Gesetzesänderung zugrunde lag.
- 31** (2) Begünstigt ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft (vgl. Tz. 5 Abs. 1 Satz 3 und Beispiel 1 zu Tz. 5 der Erlasse in BStBl I 2012, 662). In diesen Fällen sei nur erforderlich, dass die Vorbehaltensfrist von fünf Jahren (Tz. 4 der Erlasse in BStBl I 2012, 662) eingehalten war, 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 nach dem Umwandlungsvorgang nicht mehr die Anforderungen des § 6a Satz 4 GrEStG an eine abhängige Gesellschaft erfüllt, ist nach Tz. 5 Abs. 1 Satz 3 der Erlasse in BStBl I 2012, 662 unschädlich.
- 32** dd) Die Literatur löst den inneren Widerspruch im Wortlaut des § 6a GrEStG durch eine teleologische Reduktion des § 6a Satz 4 GrEStG.
- 33** So soll im Falle der Verschmelzung nur die übernehmende Gesellschaft fünf Jahre fortbestehen müssen; die

Nachbehaltensfrist müsse in Bezug auf die verschmolzene Gesellschaft nicht eingehalten werden (vgl. Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 6a Rz 105; Pahlke, a.a.O., § 6a Rz 70; Hofmann, a.a.O., § 6a Rz 16; Heine in Wilms/Jochum, Grunderwerbsteuergesetz, § 6a Rz 45; Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, § 6a Rz 48; aus der Aufsatzliteratur vgl. z.B. Mensching/Tyarks, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 87, 91; Schafnitzl/Stadler, Der Betrieb 2010, 185, 188; Behrens, Deutsches Steuerrecht 2012, 2149, 2015; Teiche, BB 2012, 2659, 2665; Jorde/Trinkaus, Ubg 2012, 649, 654; Wischott/Schönweiß/Graesser, Neue Wirtschafts-Briefe 2013, 780, 790; Gsödl/ Keller/Petersen, Ubg 2016, 208, 212; Wutzke, Zeitschrift für Immobilienrecht 2016, 197, 200). Dasselbe gilt nach verbreiteter Ansicht auch für die Vorbehaltensfrist im Falle der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung (Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 6a Rz 112; Pahlke, a.a.O., § 6a Rz 65; Lieber in Behrens/Wachter, a.a.O., § 6a Rz 43; Hofmann, a.a.O., § 6a Rz 16; Jorde/Trinkaus, Ubg 2012, 649, 654; Behrens, Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht 2016, 60).

- 34** ee) Nach Ansicht des Senats ist § 6a Satz 4 GrEStG dahingehend auszulegen, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.
- 35** (1) Bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen muss in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Das gilt bei der Verschmelzung sowohl für die Verschmelzung auf die abhängige Gesellschaft als auch für die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen. Die Nachbehaltensfrist muss bei der Verschmelzung und die Vorbehaltensfrist bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nicht eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erlangen.
- 36** (2) Entsprechendes gilt, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. In diesem Fall muss bei der Verschmelzung die Nachbehaltensfrist nur in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft und die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die beiden abhängigen Gesellschaften eingehalten werden. Bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung muss die Vorbehaltensfrist nur in Bezug auf die abgebende Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist in Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften eingehalten werden.
- 37** (3) Eine solche (weite) Auslegung des § 6a GrEStG findet ihren Anknüpfungspunkt in der Systematik der Vorschrift. Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG wird ausdrücklich 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. Der Verweis auf § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG schließt die Verschmelzung (§ 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) ausdrücklich und ohne Vorbehalt auf bestimmte Umwandlungsfälle in die Begünstigung ein. § 6a Satz 1 GrEStG differenziert nicht danach, in welcher Richtung, horizontal auf eine Schwestergesellschaft oder vertikal auf die Muttergesellschaft, eine Gesellschaft verschmolzen wird, sondern begünstigt alle dort genannten Umwandlungsvorgänge gleichermaßen, auch wenn nur ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. Hätte der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG nur auf solche Umwandlungsvorgänge beschränkt sein sollen, bei denen bereits ein Verbund aus mehreren Unternehmen besteht und nach dem Umwandlungsvorgang auch weiter besteht, hätte dies in § 6a Satz 1 GrEStG seinen Niederschlag finden müssen.
- 38** (4) Diese Auslegung entspricht auch dem Zweck des § 6a GrEStG. Der Gesetzgeber wollte mittels der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen erleichtern, damit Unternehmen flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können (BTDrucks 17/147, 10). Das schließt auch solche Umwandlungsvorgänge ein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, nur bestimmte Umwandlungsvorgänge, z.B. Verschmelzungen auf Schwestergesellschaften, zu begünstigen, zumal die Begünstigungswirkungen des § 6a GrEStG nach der Vorstellung des Gesetzgebers allen Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen und die Erfassung aller Umwandlungsvorgänge einer gleichmäßigen Wirkung der Begünstigung dienen sollten (BTDrucks 17/147, 10). Der Begünstigungszweck würde verfehlt, schlösse man diejenigen Umwandlungsvorgänge, die in der Praxis sehr häufig vorkommen, nämlich die vertikale Verschmelzung und die Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung, von vornherein aus dem Anwendungsbereich des § 6a GrEStG aus.
- 39** (5) Die Auslegung steht schließlich nicht im Widerspruch zu dem durch § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG verfolgten Zweck, ungewollte Mitnahmeeffekte zu vermeiden (vgl. BTDrucks 17/147, 10). In Verschmelzungsfällen muss nach § 6a

Sätze 3 und 4 GrEStG die Vorbehaltensfrist gewahrt sein, d.h. das qualifizierte Abhängigkeitsverhältnis muss vor dem Umwandlungsvorgang fünf Jahre Bestand gehabt haben. In den Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung muss die Nachbehaltensfrist gewahrt bleiben, d.h. das durch den Umwandlungsvorgang begründete Abhängigkeitsverhältnis muss nach dem Vorgang mindestens fünf Jahre bestehen. Kurzfristige Gestaltungen, wie sie § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG in Anlehnung an §§ 5 und 6 GrEStG verhindern will (vgl. BTD Drucks 17/147, 10), sind folglich auch in Verschmelzungs-, Abspaltungs- oder Ausgliederungsfällen ausgeschlossen.

- 40** (6) Die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung findet weder im Wortlaut oder in der Systematik des § 6a GrEStG noch in den Gesetzesmaterialien eine Stütze. Die Vorstellung des "Verbundes" ist dort weder begrifflich noch konzeptionell angelegt. Es ist kein gesetzesimmanenter sachlicher Grund dafür ersichtlich, z.B. die Verschmelzung auf eine Schwestergesellschaft bei Erfüllen der Nachbehaltensfrist durch die aufnehmende Gesellschaft zu begünstigen, die Abspaltung oder Ausgliederung auf eine neu gegründete Schwestergesellschaft bei Erfüllen der Vorbehaltensfrist durch die abgebende Gesellschaft hingegen nicht. Beide Umwandlungsvorgänge sind lediglich das wirtschaftliche und rechtliche Spiegelbild des jeweils anderen Umwandlungsvorgangs und finden innerhalb des Konzerns ohne Beteiligung Dritter statt. Dasselbe gilt für die (vertikale) Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft oder einer Enkelgesellschaft auf die Tochtergesellschaft und --spiegelbildlich-- die Abspaltung oder Ausgliederung auf solche Gesellschaften. Es ist kein Grund erkennbar, weshalb diese Umwandlungsvorgänge nicht unter § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG fallen sollten, wenn man --wie die Finanzverwaltung-- einzelne Umwandlungsvorgänge auf der horizontalen Ebene zulässt.
- 41** e) Da § 6a GrEStG nicht darauf abstellt, dass der abgebende Rechtsträger das Grundstück innerhalb von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang erworben hat und der übernehmende Rechtsträger das Grundstück fünf Jahre nach dem Umwandlungsvorgang behält, stehen im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Umwandlungsvorgang verwirklichte andere Erwerbsvorgänge der Anwendung des § 6a GrEStG nicht entgegen.
- 42** f) Nach diesen Grundsätzen ist Grunderwerbsteuer im Streitfall nach § 6a GrEStG nicht zu erheben. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind erfüllt.
- 43** aa) Die an dem Umwandlungsvorgang beteiligte Klägerin und die auf sie verschmolzene GmbH sind Gesellschaften, die von einem herrschenden Unternehmen, der gemeinnützigen Stiftung, abhängen. Die gemeinnützige Stiftung war als Alleingesellschafterin seit mehr als fünf Jahren vor der Verschmelzung zu 100 % an der verschmolzenen Gesellschaft und an der Klägerin beteiligt. Die Stiftung ist als Rechtsträgerin "herrschendes Unternehmen" i.S. des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG.
- 44** bb) § 6a Satz 4 GrEStG steht der Steuerbegünstigung im Streitfall nicht entgegen. Die Beendigung des Abhängigkeitsverhältnisses zwischen der gemeinnützigen Stiftung und der GmbH ist unerheblich, weil dies durch die Verschmelzung bedingt ist. Mit der Verschmelzung ist die Beteiligung der Stiftung an der GmbH erloschen. Die Beteiligung der Stiftung an der Klägerin besteht unverändert fort.
- 45** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de