

# Urteil vom 21. August 2019, II R 21/19 (II R 56/15)

## Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.210819.IIR21.19.0

BFH II. Senat

GrEStG § 6a, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 4, GrEStG § 17 Abs 3, UmwG § 1 Abs 1 Nr 1, UmwG § 1 Abs 1 Nr 2, UmwG § 1 Abs 1 Nr 3, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 1, GrEStG § 17 Abs 3 S 1 Nr 2, AEUV Art 107 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 03. November 2015, Az: 7 K 1553/15 GE

## Leitsätze

1. § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind .
2. Die Vorschrift erfasst auch den Fall, dass eine abhängige Gesellschaft durch Abspaltung aus einer anderen abhängigen Gesellschaft neu entsteht .
3. Die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können .
4. Bei der Abspaltung zur Neugründung muss das herrschende Unternehmen fünf Jahre nach der Abspaltung zu mindestens 95 % an der abgespaltenen abhängigen Gesellschaft beteiligt bleiben (Nachbehaltensfrist). Die Vorbehaltensfrist muss in Bezug auf die neu gegründete, abhängige Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Abspaltung nicht eingehalten werden kann .
5. Führt die Umwandlung zu einem fiktiven Grundstückserwerb i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG, geht die Zuständigkeit für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG als speziellere Regelung für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG der Anwendung des § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG vor .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.11.2015 - 7 K 1553/15 GE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Der Tenor des Urteils des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.11.2015 - 7 K 1553/15 GE wird nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung dahingehend berichtigt, dass nicht nur der Änderungsbescheid vom 07.09.2015, sondern zugleich der angefochtene Bescheid vom 05.12.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.04.2015 aufgehoben wird.

## Tatbestand

I.

- 1** Bei der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) handelt es sich um eine durch Abspaltung von der A-GmbH neugegründete Kapitalgesellschaft mit Sitz in Österreich. Sie wurde am 23.07.2014 in das österreichische Firmenbuch eingetragen. Sämtliche Anteile an der A-GmbH hielt seit mehr als fünf Jahren vor dem Abspaltungsvorgang die ebenfalls in Österreich ansässige AG. Die Anteile an der Klägerin hält nach der Abspaltung ebenfalls zu 100 % die AG. Die A-GmbH hielt 100 % der Anteile an einer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen GmbH (B-GmbH), die wiederum 100 % der Anteile an einer weiteren in Deutschland ansässigen GmbH (C-GmbH) hielt. Sowohl die B-GmbH als auch die C-GmbH verfügen über Grundstücke und

grundstücksgleiche Rechte in verschiedenen Gemeinden in Deutschland. Durch die Abspaltung sind die Anteile der A-GmbH an der B-GmbH auf die neugegründete Klägerin übergegangen.

- 2 Am 04.08.2014 zeigte die Klägerin einen steuerbaren Vorgang der Abspaltung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) an und beantragte die Anwendung des § 6a GrEStG. Das FA stellte mit Bescheid vom 05.12.2014 die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG gesondert fest, ohne die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG zu berücksichtigen. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 22.04.2015 als unbegründet zurück. Die Abspaltung nach österreichischem Recht entspreche zwar einer Abspaltung nach deutschem Umwandlungsgesetz (UmwG). Die Klägerin erfülle jedoch nicht die nach § 6a Satz 4 GrEStG erforderliche Vorbehaltensfrist.
- 3 Die Klage hatte Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) ist die AG als herrschendes Unternehmen zwar nicht an der Abspaltung beteiligt gewesen. Ausreichend sei jedoch, dass daran ausschließlich von der AG abhängige Gesellschaften beteiligt gewesen seien. Die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist in Bezug auf die neu gegründete Klägerin sei unerheblich. Aus dem Zweck des Gesetzes folge, dass bei einer Umwandlung durch Neugründung einer Gesellschaft die Vorschrift einschränkend ausgelegt werden müsse. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 142 veröffentlicht.
- 4 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Anwendung des § 6a GrEStG. Umwandlungsvorgänge wie der im Streitfall, bei dem die abhängige Gesellschaft durch den Umwandlungsvorgang neu entstehe, seien vom Zweck der Norm nicht erfasst.
- 5 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es stellt keinen Antrag.
- 8 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 18.07.2017 - II R 56/15 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.

- 9 Der Tenor der Vorentscheidung ist wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dahingehend zu korrigieren, dass nicht nur der letzte Änderungsbescheid, sondern auch der angefochtene Bescheid aufgehoben wird. Durch die Aufhebung allein des Änderungsbescheids vom 07.09.2015 würde der ursprüngliche Bescheid aufleben. Dies war jedoch vom FG nicht beabsichtigt, wie den Entscheidungsgründen unzweifelhaft zu entnehmen ist. Der Tenor ist danach offenbar unrichtig i.S. des § 107 FGO. Die Berichtigung des Tenors im Revisionsverfahren ist möglich (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.03.2017 - II R 31/15, BFHE 257, 353, BStBl II 2018, 205, Rz 9, m.w.N.).

III.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Grundstückserwerb durch die aufgrund der Abspaltung neu gegründete Klägerin der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG unterliegt.
- 11 1. Der durch die Abspaltung bewirkte unmittelbare und mittelbare Übergang sämtlicher Anteile an den grundbesitzenden Gesellschaften B-GmbH und C-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Durch die Abspaltung sind die zuvor in der Hand der A-GmbH unmittelbar und mittelbar gehaltenen Anteile in Höhe von 100 % auf die Klägerin übergegangen, ohne dass ein den Anspruch auf Übereignung der Anteile begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war.

- 12** 2. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG i.d.F. für nach dem 06.06.2013 verwirklichte Erwerbsvorgänge (vgl. § 23 Abs. 12 GrEStG) sind erfüllt.
- 13** a) Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG wird u.a. für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a 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. 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 Umsatzsteuergesetzes beschränkt (BFH-Beschluss vom 25.11.2015 - II R 63/14, BFHE 251, 509, BStBl II 2016, 170, Rz 12 ff., m.w.N.). Vielmehr gilt die Vorschrift mangels näherer gesetzlicher Eingrenzung für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 257, 381, BStBl II 2017, 916, Rz 29).
- 17** 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.
- 18** 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).
- 19** 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.
- 20** 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).

- 21** 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.
- 22** (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.
- 23** (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.
- 24** dd) Die Literatur löst den inneren Widerspruch im Wortlaut des § 6a GrEStG durch eine teleologische Reduktion des § 6a Satz 4 GrEStG.
- 25** 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, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 6a Rz 105; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 6a Rz 70; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 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; Schaflitzl/Stadler, Der Betrieb 2010, 185, 188; Behrens, Deutsches Steuerrecht 2012, 2149, 2015; Teiche, BB 2012, 2659, 2665; Jorde/Trinkaus, Die Unternehmensbesteuerung --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).
- 26** 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.
- 27** (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.
- 28** (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.

- 29** (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 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a 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.
- 30** (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 zugute kommen 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.
- 31** (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. BTDrucks 17/147, 10), sind folglich auch in Verschmelzungs-, Abspaltungs- oder Ausgliederungsfällen ausgeschlossen.
- 32** (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.
- 33** 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.

- 34** f) Nach diesen Grundsätzen ist Grunderwerbsteuer im Streitfall nach § 6a GrEStG nicht zu erheben. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind erfüllt.
- 35** aa) Die Umwandlung nach österreichischem Recht entspricht nach den unstreitigen Feststellungen des FA, die sich das FG durch Bejahung des Anwendungsbereichs des § 6a GrEStG zu eigen gemacht hat, einer Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG. An dem Umwandlungsvorgang sind --wie § 6a Satz 3 GrEStG voraussetzt-- die Klägerin und die A-GmbH als von der AG abhängige Gesellschaften beteiligt. Unerheblich für die Anwendung des § 6a GrEStG ist der Umstand, dass das Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Klägerin und der AG erst durch den Umwandlungsvorgang begründet wurde. Eine Einschränkung dahingehend, dass solche Umwandlungsvorgänge aus dem Anwendungsbereich des § 6a GrEStG herausfallen, lässt sich --wie ausgeführt-- weder dem Wortlaut noch dem Zweck der Norm entnehmen.
- 36** bb) § 6a Satz 4 GrEStG schließt die Steuerbegünstigung nicht aus. Die AG war zwar vor dem Umwandlungsvorgang nicht an der Klägerin beteiligt. Dies ist jedoch unerheblich, weil die Klägerin erst im Zuge des begünstigten Umwandlungsvorgangs gegründet wurde und die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist daher auf umwandlungsbedingten Gründen beruht.
- 37** cc) Das FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der B-GmbH befindet, war für den Erlass des Feststellungsbescheids zuständig.
- 38** Die Besteuerungsgrundlagen werden bei Grundstückserwerben durch Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Erwerbers befindet (§ 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG), und in den Fällen des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet (§ 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG), gesondert festgestellt, wenn ein außerhalb des Bezirks dieser Finanzämter liegendes Grundstück oder ein auf das Gebiet eines anderen Landes sich erstreckender Teil eines im Bezirk dieser Finanzämter liegenden Grundstücks betroffen wird. Im Streitfall führt die Umwandlung zu einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG und damit zu einem fiktiven Grundstückserwerb aufgrund einer Umwandlung. In diesem Fall geht § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG als speziellere Regelung für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG der Anwendung des § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG vor. Für den Erlass des Feststellungsbescheids ist in einem solchen Fall folglich das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der grundbesitzenden Gesellschaft befindet. Dies war im Streitfall die B-GmbH, deren Anteile durch die Abspaltung auf die neugegründete Klägerin übergegangen sind.
- 39** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)