

**letzte Aktualisierung:** 30.04.2020

BFH, Urt. v. 21.8.2019 – II R 15/19

**GrEStG §§ 1 Abs. 1 Nr. 3, 6a; UmwG §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 Abs. 2 Nr. 2; AEUV Art. 107 Abs. 1**

**Grunderwerbsteuerbefreiung im Konzern bei Umstrukturierung**

1. § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i. S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. Unerheblich ist, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird.
2. Die Vorschrift erfasst auch den Fall, dass eine abhängige Gesellschaft auf eine natürliche Person als herrschendes Unternehmen verschmolzen wird.
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 Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen muss das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist). Die Frist von fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist) muss in Bezug auf die verschmolzene abhängige Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann.

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 21.8.2019, II R 15/19 (II R 50/13)**  
**ECLI:DE:BFH:2019:U.210819.IIR15.19.0**

Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

**Leitsätze**

1. § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. Unerheblich ist, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird.
2. Die Vorschrift erfasst auch den Fall, dass eine abhängige Gesellschaft auf eine natürliche Person als herrschendes Unternehmen verschmolzen wird.
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 Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen muss das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist). Die Frist von fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist) muss in Bezug auf die verschmolzene abhängige Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann.

**Tenor**

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 15.11.2013 - 8 K 1507/11 GrE und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 25.03.2011 sowie die Grunderwerbsteuerbescheide vom 01.03.2011, 19.07.2012 und 27.11.2014 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

**Tatbestand**

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Einzelkauffrau mit dem Rechtsformzusatz "eingetragene Kauffrau". Sie war seit 2002 Alleingesellschafterin einer GmbH, zu deren Vermögen inländische Grundstücke gehörten. Mit Vertrag vom 26.08.2010 übertrug die GmbH ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme auf die Klägerin. Die Verschmelzung wurde am 14.09.2010 in das Handelsregister eingetragen.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin auf der Grundlage gesondert festgestellter Grundbesitzwerte durch Bescheid vom 01.03.2011 Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.197 EUR fest. Der Einspruch, mit dem die Klägerin die Steuerbefreiung nach § 6a des Grunderwerbsteuergesetzes in der für 2010 geltenden Fassung (GrEStG) begehrte, blieb erfolglos.
- 3 Dagegen erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG). Während des Klageverfahrens setzte das FA die Grunderwerbsteuer durch Bescheid vom 19.07.2012 auf 7.105 EUR herauf. Das FG sah die Befreiungsvoraussetzungen des § 6a GrEStG nicht als erfüllt an, weil die Klägerin im Verhältnis zur GmbH kein herrschendes Unternehmen sei. Die Anteile an der GmbH hätten nicht zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens der Klägerin, sondern zu deren Privatvermögen gehört. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 306 veröffentlicht.
- 4 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 6a GrEStG. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung seien in ihrer Person erfüllt.
- 5 Das FA erließ während des Revisionsverfahrens den Änderungsbescheid vom 27.11.2014 und erklärte die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung für vorläufig.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 25.03.2011 sowie die Grunderwerbsteuerbescheide vom 01.03.2011, 19.07.2012 und 27.11.2014 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Das Bundesministerium der Finanzen ist nach § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Verfahren beigetreten. Es stellt keinen Antrag.

- 9 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 18.07.2017 - II R 50/13 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 Das FG-Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Während des Revisionsverfahrens hat sich der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert (§ 127 FGO). An die Stelle des Grunderwerbsteuerbescheids vom 19.07.2012, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 27.11.2014 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.06.2019 - II R 58/15, BFH/NV 2019, 1222, Rz 10).
- 11 Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es insoweit nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten nichts geändert hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 1222, Rz 11). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 1222, Rz 11, m.w.N.).

### III.

- 12 Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist begründet. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.11.2014 und die vorhergehenden Bescheide vom 01.03.2011 sowie vom 19.07.2012 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten. § 6a GrEStG erfasst auch den kraft Verschmelzung bewirkten Rechtsübergang der Grundstücke der GmbH auf die Klägerin.
- 13 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 handelte sich um gesetzliche Eigentumswechsel, bei denen kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und es auch keiner Auflassung bedurfte.
- 14 2. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind erfüllt.
- 15 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).
- 16 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 (AEUV) 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.
- 17 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, Höchststrichterliche 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.

- 18 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 vom 30.05.2017 - II R 62/14, BFHE 257, 381, BStBl II 2017, 916, Rz 29).
- 19 aa) Der weite Anwendungsbereich betrifft auch 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 das herrschende Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform organisiert sein muss. Herrschendes Unternehmen können folglich auch 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, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., § 6a Rz 85).
- 20 bb) Aus dem Begriff "Unternehmen" lässt sich nicht herleiten, dass für die Anwendung des § 6a GrEStG die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften im Betriebsvermögen gehalten werden müsste. 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 auch anwendbar, wenn die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten wird (Viskorf in Boruttau, a.a.O., § 6a Rz 85; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 6a Rz 44; a.A. gleich lautende Erlasse in BStBl I 2012, 662, Tz. 2.2).
- 21 cc) Dies gilt selbst dann, wenn --wie § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG es ausdrücklich vorsieht-- eine Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen wird und dieser das Vermögen der Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger übernimmt. Der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann herrschendes Unternehmen i.S. des § 6a GrEStG sein. Er ist über seine Beteiligung an der Gesellschaft wirtschaftlich tätig. Eine Einschränkung des Tatbestands dahingehend, dass nur bestimmte Verschmelzungsvorgänge von § 6a GrEStG erfasst sein sollen, ist der Vorschrift nicht zu entnehmen. § 6a Satz 1 GrEStG erfasst alle Umwandlungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG, folglich auch Verschmelzungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Welche Rechtsträger verschmelzungsfähig sind, regelt § 3 UmwG. Natürliche Personen können nur als Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft deren Vermögen übernehmen. Eine Verschmelzung von einer natürlichen Person auf einen anderen Rechtsträger sieht § 3 UmwG nicht vor. Hätte der Gesetzgeber bestimmte, nach dem UmwG zulässige Verschmelzungen vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ausnehmen wollen, hätte dies im Wortlaut des § 6a GrEStG einen Anklang finden müssen.
- 22 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.
- 23 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).
- 24 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.
- 25 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).
- 26 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.

- 27 (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.
- 28 (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.
- 29 dd) Die Literatur löst den inneren Widerspruch im Wortlaut des § 6a GrEStG durch eine teleologische Reduktion des § 6a Satz 4 GrEStG.
- 30 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, 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 Verkehrssteuer-Recht 2016, 60).
- 31 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.
- 32 (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.
- 33 (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.
- 34 (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.
- 35 (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.

- 36 (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.
- 37 (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.
- 38 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.
- 39 f) Nach diesen Grundsätzen ist Grunderwerbsteuer im Streitfall nach § 6a GrEStG nicht zu erheben. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind erfüllt.
- 40 aa) Die Klägerin ist "herrschendes Unternehmen" i.S. des § 6a GrEStG, denn dieser Begriff erfasst alle Rechtsträger i.S. des Grunderwerbsteuerrechts und gilt selbst für natürliche Personen, die die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privatvermögen halten und über die Beteiligung am Markt wirtschaftlich tätig sind.
- 41 bb) § 6a Satz 4 GrEStG schließt die Steuerbegünstigung im Streitfall nicht aus. An dem Umwandlungsvorgang sind --wie § 6a Satz 3 GrEStG voraussetzt-- ausschließlich die Klägerin als herrschendes Unternehmen und die GmbH als abhängige Gesellschaft beteiligt. Die Klägerin war vor dem Umwandlungsvorgang mehr als fünf Jahre zu 100 % an der GmbH beteiligt. Unerheblich ist, dass die Klägerin nach dem Umwandlungsvorgang nicht an der GmbH beteiligt blieb, weil die GmbH aufgrund der Verschmelzung erloschen ist. Die Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist beruht auf umwandlungsbedingten Gründen.
- 42 cc) Ebenso unerheblich für die Anwendung des § 6a GrEStG ist der Umstand, dass durch den Umwandlungsvorgang das Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Klägerin und der GmbH beendet 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.
- 43 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 9/20 vom 13.2.2020](#)