

Beschluss vom 25. November 2015, II R 36/14

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, UmwG § 123 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 6a S 3, UmwG § 124, GrEStG § 6a S 4, AEUV Art 108 Abs 3, GrEStG § 6a S 1 Halbs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Mai 2014, Az: 7 K 281/14 GE

Leitsätze

NV: 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 aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist aufgrund Ausgliederungsvertrag vom 27. Juni 2012 durch Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) aus der ... GmbH, die später als S-GmbH firmierte, hervorgegangen und wurde am 31. August 2012 in das Handelsregister eingetragen. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin wurde die S-GmbH. Zu dem auf die Klägerin ausgegliederten Vermögen gehörten mehrere Grundstücke.
- 2** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin durch zuletzt ergangenen Änderungsbescheid vom 21. Oktober 2013 Grunderwerbsteuer in Höhe von 22.325 € fest. Bemessungsgrundlage waren die für die Grundstücke der Klägerin festgestellten Grundbesitzwerte von insgesamt 446.500 €. Der Einspruch, mit dem die Klägerin die Steuervergünstigung nach § 6a des Grunderwerbsteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung (GrEStG) geltend machte, hatte keinen Erfolg.
- 3** Das Finanzgericht (FG) sah die Voraussetzungen des § 6a GrEStG als erfüllt an und gab der auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids gerichteten Klage statt. Zwar sei für die erst aufgrund der Ausgliederung entstandene Klägerin die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nicht gewahrt. Bei einer Ausgliederung zur Neugründung sei aber die in § 6a Satz 4 GrEStG normierte Vorbehaltensfrist wegen ihrer auf Missbrauchsverhinderung gerichteten Zielsetzung einschränkend auszulegen. Bei einer konzerninternen Ausgliederung zur Neugründung sei ein Missbrauch objektiv ausgeschlossen, weil durch den Umwandlungsvorgang keine Grundstücke aus dem Konzernverbund gelöst würden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1424 veröffentlicht.
- 4** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 6a GrEStG. § 6a Satz 4 GrEStG sei schon aufgrund seines Lenkungscharakters keiner teleologischen Reduktion zugänglich. Da diese Vorschrift ausschließlich auf die zeitliche Dauer der Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft abstelle, komme es auf den Verbleib des Grundstücks im Konzern nicht an.

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

Entscheidungsgründe

- 7 II. 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 im Fall der Ausgliederung zur Neugründung sowie unionsrechtliche Fragestellungen.
- 8 1. Der Übergang des Eigentums an inländischen Grundstücken unterliegt, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf, gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Diese Voraussetzungen erfüllt eine Ausgliederung zur Neugründung, wenn zum ausgegliederten Vermögen ein inländisches Grundstück gehört und das Eigentum an diesem Grundstück kraft Gesetzes auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Im Streitfall waren hiernach die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG erfüllt, weil das Eigentum an den zum ausgegliederten Vermögen gehörenden Grundstücken mit der Eintragung der Ausgliederung in das Register des Sitzes der S-GmbH als des übertragenden Rechtsträgers nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen ist.
- 9 2. Im vorliegenden Verfahren ist zu entscheiden, ob für diese Rechtsvorgänge die Steuer nach § 6a GrEStG nicht zu erheben ist.
- 10 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.
- 11 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.
- 12 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.
- 13 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).
- 14 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.

- 15** 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.
- 16** 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 Erlasregelung 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.
- 17** 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.
- 18** 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 Verkehrsteuer-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).

- 19** 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.
- 20** 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 handelt.
- 21** 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