

# Urteil vom 22. August 2019, II R 17/19 (II R 58/14)

## Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.220819.IIR17.19.0

BFH II. Senat

GrEStG § 6a, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3, UmwG § 1 Abs 1 Nr 1, UmwG § 2 Nr 1, UmwG § 4, UmwG § 4ff, UmwG § 46, UmwG §§ 46ff, UmwG § 1 Abs 1 Nr 2, UmwG § 1 Abs 1 Nr 3, AEUV Art 107 Abs 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 21. Oktober 2014, Az: 4 K 37/12

## Leitsätze

1. § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind .
2. Bei der Verschmelzung einer von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaft auf eine andere abhängige Gesellschaft muss das herrschende Unternehmen fünf Jahre vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an beiden abhängigen Gesellschaften ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist) .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 22.10.2014 - 4 K 37/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Mit notariell beurkundetem Verschmelzungsvertrag vom 21.06.2010 wurde die A-GmbH, deren Grundbesitz in den Bezirken mehrerer Finanzämter belegen war, als übertragende Gesellschaft durch Aufnahme nach §§ 2 Nr. 1, 4 ff., 46 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am 09.09.2010 in das Handelsregister eingetragen.
- 2 Zum Zeitpunkt der Verschmelzung waren die A-GmbH und die Klägerin jeweils 100 %ige Tochtergesellschaften der X-S.A. Diese war zum Verschmelzungszeitpunkt seit mehr als fünf Jahren Alleingesellschafterin der A-GmbH und seit Mai 2007 zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt.
- 3 In dem Übergang des Eigentums an den Grundstücken der A-GmbH auf die Klägerin aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 21.06.2010 sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes in der für 2010 geltenden Fassung (GrEStG) als erfüllt an. Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 28.03.2011 stellte das FA nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG die Besteuerungsgrundlagen für den Erwerbsvorgang der Klägerin gesondert fest. Dabei versagte es eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) sind die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG nicht erfüllt. Die X-S.A. sei nicht --wie erforderlich-- mehr als fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt gewesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 243 veröffentlicht.
- 5 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Ihrer Ansicht nach sind die Voraussetzungen für die Anwendung des

§ 6a GrEStG im Streitfall erfüllt. Zwar sei die X-S.A. zum Zeitpunkt der Verschmelzung noch nicht fünf Jahre mit mindestens 95 % an ihr beteiligt gewesen. Sie --die Klägerin-- sei jedoch seit mindestens fünf Jahren finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der herrschenden Gesellschaft eingegliedert gewesen. Entsprechend der Systematik der §§ 5 und 6 GrEStG sei die in § 6a Satz 4 GrEStG normierte Fünfjahresfrist grundstücksbezogen auszulegen. Aus diesem Grund sei die Fünfjahresfrist auf die Beteiligung am übertragenden, grundbesitzenden Rechtsträger zu beschränken und komme vorliegend nicht zur Anwendung, weil die Klägerin die die Grundstücke aufnehmende Gesellschaft und deshalb vor der Verschmelzung nicht Zurechnungsobjekt der Grundstücke gewesen sei.

- 6 Es sei mit Art. 3 des Grundgesetzes (GG) nicht vereinbar, dass die fünfjährige Vorbehaltensfrist für abhängige Gesellschaften, die innerhalb der Fünfjahresfrist durch einen Umwandlungsvorgang im Verbund entstanden seien --nach nunmehr herrschender Meinung in Literatur und Verwaltung--, nicht gelten würde, hingegen im Streitfall einzuhalten sei. Die Begünstigungswirkungen des § 6a GrEStG würden damit von Zufälligkeiten abhängen und willkürlich eintreten.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 28.03.2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 07.12.2011 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es stellt keinen Antrag.
- 10 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 18.07.2017 - II R 58/14 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.

- 11 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Verschmelzung der A-GmbH auf die Klägerin nicht nach § 6a GrEStG begünstigt ist.
- 12 1. Der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an den Grundstücken der A-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.
- 13 2. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind nicht erfüllt.
- 14 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 Nr. 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).
- 15 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.

- 16** 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.
- 17** c) Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen i.S. des Umsatzsteuergesetzes beschränkt (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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).
- 18** 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.
- 19** 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).
- 20** 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.
- 21** 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).
- 22** 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.
- 23** (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.

- 24** (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.
- 25** dd) Die Literatur löst den inneren Widerspruch im Wortlaut des § 6a GrEStG durch eine teleologische Reduktion des § 6a Satz 4 GrEStG.
- 26** 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; Schafplitz/ 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).
- 27** 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.
- 28** (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.
- 29** (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.
- 30** (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.

- 31** (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, schlosse 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.
- 32** (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.
- 33** (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.
- 34** 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.
- 35** f) Nach diesen Grundsätzen ist § 6a GrEStG im Streitfall nicht anzuwenden. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind nicht erfüllt.
- 36** aa) An dem Umwandlungsvorgang sind --entgegen § 6a Satz 3 GrEStG-- nicht ausschließlich mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt. Die Muttergesellschaft der Klägerin --die X-S.A.-- war vor dem Umwandlungsvorgang zwar zu 100 % an der Klägerin beteiligt. Sie hielt diese Beteiligung zum Zeitpunkt der Verschmelzung jedoch noch nicht fünf Jahre. Unerheblich ist, dass die X-S.A. länger als fünf Jahre zu 100 % an der auf die Klägerin verschmolzenen A-GmbH beteiligt war und die Grundstücke der A-GmbH damit bereits länger als fünf Jahre dem Konzern zugehörten. § 6a GrEStG stellt zur Abgrenzung des Tatbestands ausdrücklich nicht auf den Verbleib der durch den Umwandlungsvorgang übergehenden Grundstücke, sondern allein auf die Beteiligungsverhältnisse ab. Aus demselben Grund ist es für die Anwendung des § 6a GrEStG unerheblich, ob die Klägerin bereits vor dem Erreichen der 95 %-Beteiligung wirtschaftlich und organisatorisch in den Konzern eingebunden war.
- 37** bb) Ein Verstoß gegen Art. 3 GG liegt nicht vor. Zutreffend weist die Klägerin darauf hin, dass --wie ausgeführt-- bei einer Abspaltung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist, nicht aber die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die neu gegründete Gesellschaft eingehalten werden muss, während --wie im Streitfall-- bei der Verschmelzung mehrerer

von einem herrschenden Unternehmen abhängiger Gesellschaften die Nachbehaltensfrist nur in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft und die Vorbehaltensfrist in Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften eingehalten werden muss. Darin liegt jedoch keine Ungleichbehandlung desselben Sachverhalts, sondern die unterschiedliche Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte. Im ersten Fall kann die Vorbehaltensfrist aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden, weil die neu gegründete abhängige Gesellschaft erst durch den Umwandlungsvorgang entsteht. In den mit dem Streitfall vergleichbaren Fällen, in denen eine abhängige Gesellschaft auf eine andere verschmolzen wird, bestehen die beteiligten Gesellschaften bereits vor dem Umwandlungsvorgang. Die vom Gesetz geforderte Vorbehaltensfrist kann bei beiden abhängigen Gesellschaften eingehalten werden. Anders als in den Fällen, in denen die Frist aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden kann, besteht keine Veranlassung, abweichend vom Wortlaut auf Einhaltung der Frist zu verzichten.

**38** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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