Urteil vom 28. September 2022, II R 13/20

Bestimmung des herrschenden Unternehmens i.S. des § 6a GrEStG bei mehrstufigen Beteiligungen

ECLI:DE:BFH:2022:U.280922.IIR13.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 6a S 1 Halbs 1, GrEStG § 6a S 3, GrEStG § 6a S 4

vorgehend FG Düsseldorf, 20. Mai 2020, Az: 7 K 820/17 GE

Leitsätze

Welches Unternehmen "herrschendes Unternehmen" und welche Gesellschaft "abhängige Gesellschaft" i.S. des § 6a GrEStG ist, richtet sich nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Unerheblich ist, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.05.2020 - 7 K 820/17 GE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war bis zum 15.08.2011 zu 100 % an der grundbesitzenden D-GmbH beteiligt. Gesellschafterin der Klägerin war zu 100 % die E-GmbH, deren Anteile wiederum vollständig durch die F-AG gehalten wurden.

2 Aufgrund Vertrags vom 05.08.2011 wurde zum 15.08.2011 (Eintragung ins Handelsregister) die D-GmbH als übertragende Gesellschaft auf die Klägerin als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Im Zeitpunkt der Verschmelzung hatten die o.g. Beteiligungen ununterbrochen seit mehr als fünf Jahren bestanden. Alle Gesellschaften waren Organgesellschaften desselben umsatzsteuerlichen Organkreises mit der F-AG als Organträgerin. Vormals war die G-Stiftung umsatzsteuerliche Organträgerin gewesen, bis sie im Jahr 2008 25,01 % ihrer Beteiligung an der F-AG verkaufte.

3 Mit Bescheid vom 23.04.2012 stellte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer wegen der am 15.08.2011 erfolgten Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes --GrEStG--) gesondert fest. Die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG gewährte das FA zunächst nicht, da die F-AG als oberste Rechtsträgerin aufgrund der vorherigen Organschaft mit der G-Stiftung nicht während der gesamten Vorbesitzzeit von fünf Jahren vor der Verschmelzung Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gewesen sei.

4 Nach Einspruch erging am 17.07.2012 ein Änderungsbescheid, in dem das FA nunmehr die Voraussetzungen des § 6a GrEStG bejahte. Als herrschendes Unternehmen sei die F-AG anzusehen. Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass die Steuerbegünstigung mit Wirkung für die Vergangenheit u.a. dann entfalle, wenn die Mindestbeteiligung von 95 % der F-AG an einer der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften innerhalb von fünf Jahren nach der Verschmelzung unterschritten werde.

5 Am 05.07.2013 veräußerte die F-AG 26,8 % ihrer Anteile an der E-GmbH. Daraufhin erließ das FA am 12.09.2016 einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid), mit dem es die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG nicht mehr gewährte. Die Voraussetzungen des § 6a Satz 1 GrEStG seien nach § 6a Satz 4 GrEStG mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen. Die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren sei nicht eingehalten worden. Die F-AG als herrschendes Unternehmen sei nicht länger mittelbar über die E-GmbH zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 24.02.2017 als unbegründet zurück.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der auf Aufhebung des Feststellungsbescheids gerichteten Klage statt. Zwar sei der im Bescheid erfasste Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar. Er sei jedoch in voller Höhe steuerbegünstigt, da die Verschmelzung der D-GmbH auf die Klägerin von der Begünstigung nach § 6a GrEStG umfasst sei. Darauf, dass die F-AG ihre Anteile an der E-GmbH innerhalb von fünf Jahren seit der Verschmelzung veräußert habe, komme es nicht an. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1332 veröffentlicht.

7 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung des § 6a GrEStG. Aus dem Wortlaut des § 6a Satz 4 GrEStG, der auf "das" herrschende Unternehmen abstelle, gehe eindeutig hervor, dass für die Vor- und Nachbehaltensfristen auf die Beteiligung des herrschenden Unternehmens im Zeitpunkt der Verwirklichung des Umwandlungsvorgangs abzustellen sei. Zum Erwerbszeitpunkt könne es nur ein herrschendes Unternehmen geben. In einer Beteiligungskette sei dies das Unternehmen, das die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 GrEStG erfülle und außerdem in keinem Abhängigkeitsverhältnis i.S. des § 6a Satz 4 GrEStG zu einem anderen Unternehmen stehe. Im Streitfall sei dies allein die F-AG gewesen. Die Veräußerung der Anteile der F-AG an der E-GmbH am 05.07.2013 und damit innerhalb von fünf Jahren seit der Verschmelzung führe zum Wegfall der Steuerbegünstigung.

8 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Aus § 6a Sätze 3, 4 GrEStG folge nur, dass zwischen der abhängigen Gesellschaft und dem herrschenden Unternehmen ein Über- und Unterordnungsverhältnis bestehen müsse. Weder aus dem Wortlaut noch aus anderen Auslegungsgrundsätzen könne abgeleitet werden, dass es sich bei dem herrschenden Unternehmen um das letzte bzw. erste Unternehmen einer Beteiligungskette handeln müsse. Die Ansicht des FA sei auch nicht mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vereinbar, wonach § 6a GrEStG auch dann anwendbar sei, wenn infolge eines Umwandlungsvorgangs die zunächst vorhandene Konzernstruktur beendet werde.

11 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es unterstützt in der Sache das Vorbringen des FA.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG durch die Veräußerung der Anteile der F-AG an der E-GmbH innerhalb von fünf Jahren seit der Verschmelzung nicht nachträglich weggefallen sind.

13 1. Der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück der D-GmbH auf die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Es handelt sich um einen gesetzlichen Eigentumswechsel, dem kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und der 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 in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung 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. Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen im Sinne des UStG beschränkt (BFH-Urteil vom 22.08.2019 - II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 16). § 6a Sätze 3, 4 GrEStG verlangen ferner ein Abhängigkeitsverhältnis in Gestalt von bestimmten Beteiligungsverhältnissen zwischen den am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist).

16 b) Die Vor- und die Nachbehaltensfrist müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie in dem betreffenden Umwandlungsvorgang auch eingehalten werden können.

17 aa) Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, fallen nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3, 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, so dass entgegen § 6a Satz 3 GrEStG an dem Umwandlungsvorgang (mindestens) eine Gesellschaft beteiligt wäre, die die Vorbehaltensfrist (im Falle der Neugründung) bzw. die Nachbehaltensfrist (im Falle des Erlöschens) nicht wahren könnte (BFH-Urteil in BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 19). Danach wären 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 (BFH-Urteil in BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 20).

18 bb) Der Senat hat angesichts dieses Widerspruchs im Wortlaut der gesetzlichen Regelung bereits entschieden, dass die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können (BFH-Urteil in BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 26). In Fällen der Verschmelzung zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen muss daher nur die Vorbehaltensfrist eingehalten werden. Das gilt sowohl für die Verschmelzung auf die abhängige Gesellschaft als auch für die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen. Die Nachbehaltensfrist kann und muss bei der Verschmelzung nicht eingehalten werden (BFH-Urteil in BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 27).

19 c) Die Nichterhebung der Steuer setzt nach § 6a Satz 3 GrEStG weiter voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften i.S. des § 6a Satz 4 GrEStG beteiligt sind.

20 aa) Welches Unternehmen "herrschendes Unternehmen" und welche Gesellschaft "abhängige Gesellschaft" im Sinne dieser Vorschrift ist, richtet sich nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Soweit das Gesetz von einem herrschenden Unternehmen spricht, ist zunächst --soweit vorhanden-- das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint. Unerheblich ist daher, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Ebenso wenig ist maßgebend, ob bei abhängigen Gesellschaften weitere Gesellschaften vom herrschenden Unternehmen abhängen, wenn diese Unternehmen oder Gesellschaften selbst nicht am Umwandlungsvorgang beteiligt sind.

21 bb) Diese Auslegung folgt dem Wortlaut des § 6a Satz 3 GrEStG, der ausdrücklich an den in Satz 1 genannten Rechtsvorgang anknüpft und verlangt, dass "an dem dort genannten Rechtsvorgang" ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften "beteiligt sind". Sind ausgehend von dem steuerbaren Rechtsvorgang nach § 6a Satz 1 GrEStG bereits ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt, ist die erste Alternative des § 6a Satz 3 GrEStG erfüllt und es bedarf keines Rückgriffs auf die zweite Alternative. Das gilt unabhängig davon, ob noch weitere herrschende Unternehmen und/oder abhängige Gesellschaften vorhanden wären.

22 cc) Die Auslegung entspricht auch der Systematik des § 6a GrEStG. Danach wird in Satz 1 der steuerbare Rechtsvorgang, für den die Steuer nicht erhoben wird, definiert. Satz 3 gibt sodann einen Rahmen vor, wonach Satz 1 nur gilt, wenn an dem Rechtsvorgang ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Satz 4 definiert im Anschluss die abhängige Gesellschaft und damit mittelbar das herrschende Unternehmen. Wie in Satz 4 wörtlich angeführt, bezieht sich die dortige Definition nur darauf, unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschaft

als abhängig i.S. des Satzes 3 anzusehen ist. Durch Satz 4 wird aber der allein durch Satz 3 bestimmte Anwendungsbereich des § 6a Satz 1 GrEStG weder erweitert noch eingegrenzt.

23 dd) Diese Auslegung entspricht auch dem Zweck der Norm. Der Gesetzgeber wollte mit der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen erleichtern, damit Unternehmen flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können (BTDrucks 17/147, S. 10). Das schließt auch solche Umwandlungsvorgänge ein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 30). Entsprechendes gilt für die zur Beendigung oder Neubegründung von Teilen eines Konzerns führenden Umwandlungsvorgänge. Es ist deshalb kein sachlicher Grund erkennbar, weshalb die Steuerbegünstigung für einen steuerbaren Umwandlungsvorgang von weiteren, nicht aus dem Gesetz selbst herleitbaren Voraussetzungen abhängig sein sollte. Ob die am Umwandlungsvorgang beteiligten Unternehmen und Gesellschaften Teile eines weiteren Konzernverbunds sind, ist für die Steuervergünstigung unerheblich. Es würde vielmehr die Anwendbarkeit des § 6a GrEStG entgegen dessen Zweck, Umwandlungen im Konzern zu erleichtern, unnötig verkomplizieren.

24 Dies steht auch nicht im Widerspruch zu dem durch § 6a Sätze 3, 4 GrEStG verfolgten Zweck, ungewollte Mitnahmeeffekte zu vermeiden (vgl. BTDrucks 17/147, S. 10). In Verschmelzungsfällen muss nach § 6a Sätze 3, 4 GrEStG in jedem Fall die Vorbehaltensfrist gewahrt sein, d.h., das qualifizierte Beteiligungsverhältnis muss vor dem Umwandlungsvorgang fünf Jahre Bestand gehabt haben. Kurzfristige Gestaltungen, wie sie § 6a Sätze 3, 4 GrEStG in Anlehnung an §§ 5 und 6 GrEStG verhindern will (vgl. BTDrucks 17/147, S. 10), sind folglich auch bei Umwandlungsvorgängen innerhalb mehrstufiger Beteiligungsstrukturen ausgeschlossen.

25 d) Wird danach z.B. in einem dreistufigen Konzern mit Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft die Enkelgesellschaft auf die Tochtergesellschaft verschmolzen, muss das Verhältnis der an dem Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften gesondert betrachtet werden. Die Tochtergesellschaft ist in einem solchen Falle das herrschende Unternehmen, die Enkelgesellschaft die abhängige Gesellschaft. Beide sind am steuerbaren Rechtsvorgang i.S. des § 6a Satz 3 GrEStG beteiligt. Unerheblich ist, dass die Muttergesellschaft zugleich unmittelbar die Tochter- und mittelbar die Enkelgesellschaft beherrscht, denn sie ist an dem Rechtsvorgang i.S. des § 6a Satz 3 nicht beteiligt.

26 Erlischt sodann durch die Verschmelzung das Abhängigkeitsverhältnis zwischen Tochter- und Enkelgesellschaft, kann nach den oben dargestellten Grundsätzen die Nachbehaltensfrist umwandlungsbedingt --also aus rechtlichen Gründen-- nicht eingehalten werden. Die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft ist für die Beachtung der Nachbehaltensfrist unerheblich.

27 e) Nach diesen Grundsätzen hat das FG den angefochtenen Änderungsbescheid zu Recht aufgehoben. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind nicht nachträglich weggefallen.

28 An dem Umwandlungsvorgang waren --wie § 6a Satz 3 GrEStG es voraussetzt-- die Klägerin als herrschendes Unternehmen und die D-GmbH als abhängige Gesellschaft beteiligt. § 6a Satz 4 GrEStG schließt die Steuerbegünstigung nicht aus. Die Klägerin war vor dem Umwandlungsvorgang mehr als fünf Jahre zu 100 % an der D-GmbH beteiligt. Unerheblich ist, dass die Klägerin nach dem Umwandlungsvorgang nicht weitere fünf Jahre an der D-GmbH beteiligt blieb. Das war umwandlungsbedingt nicht möglich, weil die D-GmbH aufgrund der Verschmelzung erloschen war.

29 Die Veräußerung der Anteile der F-AG an der E-GmbH innerhalb von fünf Jahren führt nicht zu einer Nachversteuerung. Sowohl die F-AG als auch die E-GmbH waren an dem steuerbaren Umwandlungsvorgang, für den nach § 6a Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben wurde, nicht i.S. von § 6a Satz 3 GrEStG beteiligt.

30 Soweit der bestandskräftig gewordene Feststellungsbescheid vom 17.07.2012 die F-AG als herrschendes Unternehmen bezeichnet hat, entfaltet dies keine Bindungswirkung. Der darin enthaltene Hinweis auf die Nachbehaltensfrist ging daher ins Leere. Mangels entsprechender gesetzlicher Regelung i.S. von § 179 Abs. 1 AO handelt es sich bei der Frage, wer herrschendes Unternehmen ist, um eine bloße Begründung des Bescheids, nicht aber um eine gesondert festzustellende und die Beteiligten bindende Besteuerungsgrundlage. Die Frage kann daher bei der späteren Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 6a GrEStG nachträglich weggefallen sind, abweichend beurteilt werden.

31 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de