

Urteil vom 25. September 2024, II R 2/22

Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG bei Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu gegründete Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR2.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3 S 1, GrEStG § 6a S 1, GrEStG § 6a S 2, GrEStG § 6a S 3, GrEStG § 6a S 4, UmwG 1995 § 1 Abs 1 Nr 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 30. Juni 2021, Az: 2 K 121/21

Leitsätze

1. Die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine zu diesem Zweck neu gegründete Kapitalgesellschaft kann nach § 6a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerbegünstigt sein.
2. Kann die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG in diesem Fall umwandlungsbedingt nicht eingehalten werden, steht dies der Begünstigung nicht entgegen.
3. Die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG muss insoweit eingehalten werden, als der nach Erlöschen des Einzelunternehmens als Alleingesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligte (frühere) Einzelkaufmann diese Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % über weitere fünf Jahre halten muss.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 30.06.2021 - 2 K 121/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, ist Frau Y. Y war Eigentümerin eines inländischen Grundstückes. Das Grundstück befand sich im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens von Y. In der Schlussbilanz des Einzelunternehmens wurde es mit einem Wert in Höhe von ... € ausgewiesen. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ...2018 übertrug das Einzelunternehmen im Wege der Ausgliederung sein Vermögen als Ganzes auf die mit Gesellschaftsvertrag vom selben Tag neu gegründete Klägerin. Die Ausgliederung zur Neugründung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) wurde am ...2018 in das Handelsregister eingetragen.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom ...2019 gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € fest. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin keinen Einspruch ein.
- 3 Das für die Bewertung des Grundbesitzes zuständige Finanzamt stellte mit Bescheid vom ...2019 den Grundbesitzwert in Höhe von ... € fest. Daraufhin änderte das FA mit Bescheid vom ...2019 den Grunderwerbsteuerbescheid vom ...2019 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung und setzte die Grunderwerbsteuer auf ... € herauf. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom ...2021 als unbegründet zurückwies.

- 4 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte teilweise Erfolg. Nach Ansicht des FG unterlag zwar der durch die Verschmelzung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück von Y auf die Klägerin nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) der Grunderwerbsteuer. Allerdings seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG erfüllt gewesen. Ungeachtet dessen könne die im Verfahren vor dem FG beantragte Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf 0 € nicht vorgenommen werden, denn das FA habe mit dem bestandskräftigen Grunderwerbsteuerbescheid vom ...2019 gegenüber der Klägerin die Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € festgesetzt.
- 5 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Seiner Ansicht nach ist die Ausgliederung des Unternehmens eines Einzelkaufmanns auf eine neu gegründete Gesellschaft nicht nach § 6a GrEStG begünstigt, weil kein Konzernsachverhalt vorliege. § 6a GrEStG sei auf Vorgänge innerhalb eines bestehenden Konzerns beschränkt.
- 6 Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bislang nur entschieden, dass § 6a GrEStG auch auf solche Umwandlungsvorgänge im Sinne des Umwandlungsgesetzes anzuwenden sei, infolge derer ein Rechtsträger umwandlungsbedingt neu entstanden oder untergegangen sei und die Fristen des § 6a Satz 4 GrEStG allein deshalb nicht eingehalten werden könnten. Er habe ferner entschieden, dass § 6a GrEStG für alle wirtschaftlich tätigen Rechtsträger gelte und das herrschende Unternehmen nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein müsse.
- 7 Der hier streitige Sachverhalt unterscheide sich aber von den vorgenannten Fallgestaltungen. Hier gebe es nur eine natürliche Person, die erst durch die Umwandlung zum Alleingesellschafter einer GmbH werde. Es sei unerheblich, dass diese natürliche Person eine Firma unterhalte. Die Überschrift "im Konzern" setze sprachlich einen bestehenden Konzern voraus. Zudem werde aus § 6a Satz 3 und 4 GrEStG deutlich, dass die Vergünstigung nach § 6a Satz 1 GrEStG nur bei bestehenden Beherrschungsverhältnissen gelten solle. Eine natürliche Person könne aber nicht sich selbst "beherrschen". Würde einer einzelnen Rechtspersönlichkeit eine Konzern-Steuervergünstigung gewährt, führe dies offensichtlich zur Überdehnung des gesetzgeberischen Ziels.
- 8 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es hat keinen Antrag gestellt.
- 11 Das BMF unterstützt inhaltlich das Vorbringen des FA. Ergänzend trägt es vor, dass ein Einzelunternehmen nicht die Voraussetzungen eines herrschenden Unternehmens im Sinne des § 6a GrEStG erfülle. Bei der hier vorliegenden Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft, deren Alleingesellschafter auch Inhaberin des Einzelunternehmens sei, bestehe weder vor noch nach dem Umwandlungsvorgang ein Konzern.

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 Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG bei der Ausgliederung des Einzelunternehmens der Y auf die zu diesem Zweck neu gegründete Klägerin im Streitfall erfüllt sind.
- 13 1. Der durch die Ausgliederung bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück auf die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Es handelt sich um einen gesetzlichen Eigentumswechsel, bei dem kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und bei dem 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 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne 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.

- 16** Die Nichterhebung der Steuer setzt weiter 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).
- 17** b) Bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG handelt es sich um einen Umwandlungsvorgang im Sinne des § 6a Satz 1 GrEStG.
- 18** aa) Es lässt sich dem Wortlaut des § 6a Satz 1 GrEStG keine Einschränkung dahingehend entnehmen, dass nur bestimmte Verschmelzungsvorgänge von der Norm erfasst sein sollen. § 6a Satz 1 GrEStG erfasst vielmehr alle Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG, folglich auch die Ausgliederung eines einzelkaufmännisch betriebenen Unternehmens auf eine Kapitalgesellschaft nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. § 152 UmwG. Hätte der Gesetzgeber bestimmte, nach dem Umwandlungsgesetz zulässige Verschmelzungen vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ausnehmen wollen, hätte dies im Wortlaut des § 6a GrEStG einen Anklang finden müssen (BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, Rz 21).
- 19** bb) Der BFH hat bereits entschieden, dass auch Umwandlungsvorgänge zwischen einem Alleingesellschafter und der von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft von § 6a GrEStG erfasst sind. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG sieht ausdrücklich vor, dass eine Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen werden kann und dieser das Vermögen der Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger übernimmt. Der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG sein (BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, Rz 21; Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 6a Rz 30; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 85).
- 20** cc) Dasselbe gilt für den umgekehrten Fall der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer Kapitalgesellschaft nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG.
- 21** Nach § 124 Abs. 1 UmwG können an einer Ausgliederung als übertragende, übernehmende oder neue Rechtsträger die in § 3 Abs. 1 UmwG genannten Rechtsträger sowie als übertragende Rechtsträger wirtschaftliche Vereine, Einzelkaufleute, Stiftungen sowie Gebietskörperschaften oder Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften, die nicht Gebietskörperschaften sind, beteiligt sein. Nach § 152 UmwG kann unter weiteren Voraussetzungen die Ausgliederung des von einem Einzelkaufmann betriebenen Unternehmens, dessen Firma im Handelsregister eingetragen ist, oder von Teilen desselben aus dem Vermögen dieses Kaufmanns zur Aufnahme dieses Unternehmens oder von Teilen dieses Unternehmens durch Personenhandelsgesellschaften, Kapitalgesellschaften oder eingetragene Genossenschaften oder zur Neugründung von Kapitalgesellschaften erfolgen. Auch dieser Fall ist von § 6a Satz 1 GrEStG erfasst, denn es handelt sich um eine Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwG.
- 22** c) Diesem Ergebnis steht nicht entgegen, dass die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a GrEStG in Bezug auf den Bestand des dort bestimmten Abhängigkeitsverhältnisses innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang (Vorbehaltensfrist) im vorliegenden Fall nicht erfüllt sind. Jedoch muss die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren in Bezug auf das durch den Umwandlungsvorgang begründete Abhängigkeitsverhältnis eingehalten werden.
- 23** aa) § 6a Satz 4 GrEStG ist nach der Rechtsprechung des BFH dahingehend auszulegen, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. 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. Die Vorbehaltensfrist muss bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nicht eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erlangen. Denn eine vor der Umwandlung nicht existente Gesellschaft kann die in § 6a Satz 4 GrEStG bestimmten zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen (BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, Rz 25; Lieber in

Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 6a Rz 39; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 111; gl.A. die Finanzverwaltung in den Gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 25.05.2023, BStBl I 2023, 995, Tz. 3.2.2.1).

- 24** bb) Im Falle einer Ausgliederung eines Unternehmens eines Einzelkaufmanns auf eine zu diesem Zweck neu gegründete Kapitalgesellschaft bewirkt die Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister das Erlöschen der von dem Einzelkaufmann geführten Firma (vgl. § 155 Satz 1 UmwG). Umwandlungsbedingt kann daher die Einzelfirma nicht mehr weiter an der Kapitalgesellschaft beteiligt sein, wohl aber der (frühere) Einzelkaufmann als Alleingesellschafter der Kapitalgesellschaft. Lässt der Gesetzgeber einerseits die Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine Kapitalgesellschaft zu und schränkt andererseits den Anwendungsbereich des § 6a Satz 1 GrEStG diesbezüglich nicht näher ein, ist § 6a Satz 4 GrEStG dahingehend auszulegen, dass eine Nachbehaltensfrist umwandlungsbedingt insoweit eingehalten werden muss, als der nach Erlöschen des Einzelunternehmens als Alleingesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligte (frühere) Einzelkaufmann diese Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % über weitere fünf Jahre halten muss.
- 25** cc) Eine solche 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 im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. Der Verweis auf § 1 Abs. 1 Nr. 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 (BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, Rz 34; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 102; Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 6a Rz 39; Pahlke in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 6a Rz 40).
- 26** dd) 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, S. 10). Das schließt --entgegen der Auffassung des FA und des BMF-- auch solche Umwandlungsvorgänge ein, durch die ein Konzern beendet oder neu begründet wird. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, nur bestimmte Umwandlungsvorgänge, zum Beispiel 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, S. 10). Der Begünstigungszweck würde verfehlt, schlösse man diejenigen Umwandlungsvorgänge, die in der Praxis sehr häufig vorkommen, wie die vertikale Verschmelzung und die Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung, von vornherein aus dem Anwendungsbereich des § 6a GrEStG aus (BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, Rz 35).
- 27** ee) Die Auslegung steht schließlich nicht im Widerspruch zu dem weiteren von § 6a Satz 3 und 4 GrEStG verfolgten Zweck, ungewollte Mitnahmeeffekte zu vermeiden (vgl. BTDrucks 17/147, S. 10). In Verschmelzungsfällen muss nach § 6a Satz 3 und 4 GrEStG die Vorbehaltensfrist gewahrt sein, das heißt, 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, so dass das durch den Umwandlungsvorgang begründete Abhängigkeitsverhältnis nach dem Vorgang mindestens fünf Jahre bestehen muss. Kurzfristige Gestaltungen, wie sie § 6a Satz 3 und 4 GrEStG in Anlehnung an §§ 5 und 6 GrEStG verhindern will (vgl. BTDrucks 17/147, S. 10), sind folglich auch in Verschmelzungs-, Abspaltungs- oder Ausgliederungsfällen unter Beteiligung von Einzelunternehmen ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, Rz 36).

- 28** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die Grunderwerbsteuer dem Grunde nach im Streitfall nach § 6a GrEStG nicht zu erheben ist. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung sind erfüllt.
- 29** An dem Umwandlungsvorgang sind --wie § 6a Satz 3 GrEStG voraussetzt-- das Einzelunternehmen der Y als herrschendes Unternehmen und die Klägerin als abhängige Gesellschaft beteiligt. Unerheblich für die Anwendung des § 6a GrEStG ist der Umstand, dass das Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Einzelunternehmen und --nach dessen Erlöschen-- zwischen der Klägerin und ihrer Alleingesellschafterin erst durch den Umwandlungsvorgang begründet wurde.
- 30** § 6a Satz 4 GrEStG schließt die Steuerbegünstigung nicht aus. Zwar waren weder das Einzelunternehmen noch Y als Alleingesellschafterin vor dem Umwandlungsvorgang fünf Jahre zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt. Dies ist jedoch unerheblich, da beide aus Rechtsgründen vor dem Umwandlungsvorgang nicht an der Klägerin beteiligt sein konnten, da sie erst aufgrund des Umwandlungsvorgangs entstanden ist. Nach dem Umwandlungsvorgang war Y an der Klägerin als Alleingesellschafterin zu 100 % beteiligt.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Das beigetretene BMF trägt keine Kosten, da es keinen Antrag gestellt hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de