

# Urteil vom 21. Mai 2025, II R 31/22

## **Einhalten der Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG bei einer Ausgliederung zur Aufnahme**

ECLI:DE:BFH:2025:U.210525.IIR31.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3, GG Art 3, GrEStG § 6a S 1, GrEStG § 6a S 3, UmwG 1995 § 123 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 6a S 4, UmwG 1995 § 1 Abs 1 Nr 2

vorgehend FG Nürnberg, 14. Juli 2022, Az: 4 K 59/21

## Leitsätze

1. Bei der Ausgliederung zur Aufnahme auf einen bestehenden Rechtsträger nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes muss die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) eingehalten werden.
2. Die unterschiedliche Behandlung der Ausgliederung zur Neugründung und der Ausgliederung zur Aufnahme im Hinblick auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG verletzt nicht Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 14.07.2022 - 4 K 59/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde mit notarieller Urkunde vom ...03.2015 gegründet und am ... 04.2015 in das Handelsregister eingetragen. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war die Stadt A (Gemeinde) mit einem Geschäftsanteil (Nr. 1) in Höhe von 25.000 €.
- 2** Die Klägerin erwarb mit notariellem "Vertrag über die Ausgliederung und Übernahme des Regiebetriebs ..., Ausgliederung auf eine bestehende GmbH" vom ...11.2015 von der Gemeinde als übertragender Rechtsträgerin im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) den Regiebetrieb ... mit allen ihm rechtlich und wirtschaftlich zuzuordnenden Gegenständen des Aktiv- und Passivvermögens sowie Rechten und Pflichten (§ 4 des Vertrages) gegen Gewährung eines weiteren Geschäftsanteils von 1.000 €. Nach § 5 des Vertrages ("Auszugliedernder Grundbesitz") ging auch eine noch amtlich zu vermessende Teilfläche aus einem näher bezeichneten Grundstück der Gemeinde auf die Klägerin über. Die maßgebliche Teilfläche war dem als Anlage beigefügten Lageplan zu entnehmen. Ausgliederungstichtag war im Innenverhältnis der ...04.2015, steuerlicher Übertragungstichtag war der ...03.2015 (§ 2 des Vertrages). Die Übertragung des auszugliedernden Vermögens erfolgte mit dinglicher Wirkung zum Zeitpunkt der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister der Klägerin (§ 12 des Vertrages). Die Ausgliederung wurde am ...12.2015 in das Handelsregister eingetragen.
- 3** Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.06.2018 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € gegen die Klägerin wegen eines gesetzlichen Eigentumsübergangs nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) fest. Als Gegenleistung wurde gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG der Grundbesitzwert zugrunde gelegt. Das für die

Bewertung zuständige Finanzamt hatte diesen mit Bescheid vom 16.05.2018 in Höhe von ... € gesondert festgestellt.

- 4 Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, dass der steuerbare Erwerbsvorgang gemäß § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Der Einspruch wurde vom FA als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) ist durch die Ausgliederung zur Aufnahme nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG das Grundstück auf die Klägerin als neue Rechtsträgerin übergegangen. Dieser Vorgang unterliege nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG seien nicht erfüllt. Zwar sei die Gemeinde zum Zeitpunkt der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister am ...12.2015 an der Klägerin zu 100 % beteiligt gewesen. Sie habe diese Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausgliederung jedoch erst seit der Gründung der Klägerin und damit erst wenige Monate und nicht, wie von § 6a Satz 3 und 4 GrEStG gefordert, fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang ununterbrochen gehalten. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1778 veröffentlicht.
- 6 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Nach ihrer Auffassung sind die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 GrEStG erfüllt, da an dem steuerbaren Umwandlungsvorgang ausschließlich die Gemeinde als herrschendes Unternehmen und die Klägerin als eine von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft beteiligt gewesen seien. § 6a Satz 4 GrEStG setze seinem Wortlaut nach zwar voraus, dass die beherrschungsvermittelnde Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang ununterbrochen bestanden habe. Allerdings habe der Bundesfinanzhof (BFH) eine weitreichende teleologische Reduktion der Vorbehaltens- und Nachbehaltensfristen vorgenommen, die auch Auswirkung auf den vorliegenden Streitfall habe. Die von FA und FG gezogene Rechtsfolge resultiere aus einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu den als begünstigungsfähig angesehenen Umwandlungsfällen zur Neugründung und verstoße gegen das aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) folgende Gebot der Gleichbehandlung von im Wesentlichen gleichartigen Sachverhalten. Die Gemeinde als herrschendes Unternehmen habe aus Rechtsgründen die Vorbehaltensfrist von fünf Jahren für die Beteiligung an der aufnehmenden Gesellschaft nicht einhalten können. Denklogisch habe die Beteiligung erst ab dem Gründungszeitpunkt der Klägerin begründet werden können.
- 7 Im rechtlichen Sinne habe es sich zwar nicht um eine Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG, sondern um eine Ausgliederung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG gehandelt. Der Rechtsprechung des BFH lasse sich jedoch nicht entnehmen, dass die Ausgliederung zur Aufnahme nicht begünstigungsfähig sei. Die Vorbehaltens- und Nachbehaltensfristen seien nach Ansicht des BFH dem Sinn und Zweck der Begünstigung entsprechend eng auszulegen. Ungewollte Mitnahmeeffekte seien --ebenso wie bei Neugründungsfällen-- nicht ersichtlich. Dies gelte im vorliegenden Fall umso mehr, als aufgrund der umwandlungsrechtlichen und umwandlungssteuerrechtlichen Möglichkeiten die Ausgliederung auf die Klägerin wirtschaftlich auf den ...04.2015 und damit auf einen Zeitpunkt vor der rechtlichen Existenz der Klägerin zurückbezogen worden sei. Wirtschaftlich entspreche der Streitfall einer Ausgliederung zur Neugründung. Mangels einer sachlichen Differenzierung der Ausgliederung zur Aufnahme von einer Ausgliederung zur Neugründung halte die Ungleichbehandlung beider Sachverhalte nicht dem Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG stand.
- 8 Die Klägerin beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.06.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.12.2020 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG

hat zu Recht erkannt, dass die Voraussetzungen des § 6a GrEStG bei der durch die Ausgliederung des Regiebetriebs bewirkten Übertragung des Grundstücks der Gemeinde auf die Klägerin nicht erfüllt sind. Die nach § 6a Satz 4 GrEStG ununterbrochen einzuhaltende fünfjährige Vorbehaltensfrist wurde nicht gewahrt. Auf deren Einhaltung kann im vorliegenden Streitfall nicht verzichtet werden.

- 11 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der durch die Ausgliederung des Regiebetriebs zur Aufnahme im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG bewirkte Übergang des Eigentums am Grundstück auf die Klägerin nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Es handelt sich um einen gesetzlichen Eigentumswechsel an der durch den dem notariell beurkundeten Vertrag als Anlage beigefügten Lageplan hinreichend konkretisierten Teilfläche eines Grundstücks, bei dem kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und es auch keiner Auflassung bedurfte.
- 12 Der Eigentumswechsel wurde im Zeitpunkt der Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister am ...12.2015 wirksam. Die Übertragung des auszugliedernden Vermögens einschließlich der Teilfläche aus dem näher bezeichneten Grundstück auf die Klägerin erfolgte nach der vertraglichen Vereinbarung mit dinglicher Wirkung zum Zeitpunkt der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister am ...12.2015. Unerheblich ist, dass die Beteiligten im Innenverhältnis und ertragsteuerrechtlich einen anderen Zeitpunkt vereinbart hatten.
- 13 2. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass der nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG steuerbare Übergang des Eigentums nicht nach § 6a Satz 1 GrEStG von der Steuer befreit ist. Die Voraussetzungen des § 6a Satz 1 GrEStG sind zwar erfüllt. Jedoch ist die Vorschrift nicht anzuwenden, weil die fünfjährige Vorbehaltensfrist für die Beteiligung eines herrschenden Unternehmens an einer Gesellschaft im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG nach § 6a Satz 4 GrEStG nicht ununterbrochen eingehalten wurde. § 6a Satz 4 GrEStG ist nicht dahingehend auszulegen, dass die Vorbehaltensfrist im Fall einer Ausgliederung auf eine bereits bestehende Gesellschaft nicht eingehalten werden muss.
- 14 a) Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird unter anderem für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang 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 § 6a Satz 3 GrEStG 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) Der BFH hat mit Urteilen vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14) (BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333) und vom 25.09.2024 - II R 2/22 (BStBl II 2025, 253) entschieden, dass bei einer Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Bei einer Ausgliederung zur Neugründung kann die Vorbehaltensfrist umwandlungsbedingt nicht eingehalten werden, weil die neu gegründete Gesellschaft erst durch die Ausgliederung entsteht (BFH-Urteil vom 25.09.2024 - II R 2/22, BStBl II 2025, 253; BFH-Beschluss vom 03.05.2023 - II B 27/22, BFH/NV 2024, 920; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 111; gleicher Ansicht 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).
- 16 c) Diese Rechtsgrundsätze sind jedoch dann nicht anwendbar, wenn die Gesellschaft nicht durch die Umwandlung neu entsteht, sondern bereits vor der Umwandlung bestand, so dass die Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist faktisch möglich gewesen wäre (BFH-Urteil vom 25.09.2024 - II R 46/22, BStBl II 2025, 329, Rz 19 ff.; BFH-Beschluss vom 03.05.2023 - II B 27/22, BFH/NV 2024, 920, Rz 9). Denn die Nichteinhaltung der Vorbehaltens- oder Nachbehaltensfrist muss auf umwandlungsbedingten Gründen beruhen.
- 17 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass § 6a Satz 4 GrEStG nicht dahingehend auszulegen ist, dass die Vorbehaltensfrist bei der vorliegenden Ausgliederung zur Aufnahme nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine bereits vor dem Umwandlungsvorgang bestehende Gesellschaft nicht eingehalten werden muss.
- 18 aa) Bei der Ausgliederung zur Aufnahme durch Übertragung eines Teils oder von Teilen jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden Rechtsträger nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG entsteht die ausgegliederte

Gesellschaft nicht durch die Umwandlung neu. Vielmehr haben beide an dem Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften schon vor der Ausgliederung bestanden. Anders als bei einer Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG, bei der die aufnehmende Gesellschaft erst durch den Umwandlungsvorgang entsteht, ist es bei einer Ausgliederung auf eine bereits zuvor gegründete Gesellschaft rechtlich möglich, dass das Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem herrschenden Unternehmen und der am Rechtsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang ununterbrochen bestanden hat. Die Vorbehaltensfrist kann in einem solchen Fall auch unter Berücksichtigung des Umwandlungsrechts eingehalten werden. Deshalb besteht kein Grund, § 6a Satz 4 GrEStG noch weitergehend dahin teleologisch einzuschränken, dass auch bei einer Ausgliederung zur Aufnahme durch eine bereits bestehende Gesellschaft wie bei der Aufnahme durch Neugründung die Vorbehaltensfrist nicht eingehalten werden muss. Das gilt auch dann, wenn die aufnehmende Gesellschaft innerhalb der fünfjährigen Vorbehaltensfrist für Zwecke der späteren Ausgliederung zur Aufnahme gegründet wurde.

- 19** bb) Die Gemeinde war zwar an der Klägerin, wie von § 6a Satz 4 GrEStG verlangt, zu mehr als 95 % beteiligt. Die Beteiligung der Gemeinde an der Klägerin bestand jedoch noch nicht --wie von § 6a Satz 4 GrEStG gefordert-- ununterbrochen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang. Die Klägerin wurde vielmehr erst wenige Monate vor dem Umwandlungsvorgang gegründet. Bei der Klägerin handelt es sich danach nicht um eine abhängige Gesellschaft im Sinne des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG.
- 20** cc) Eine Umdeutung des Umwandlungsvorgangs in eine Ausgliederung zur Neugründung im Sinne des § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG kommt nach dem eindeutigen Wortlaut des Übertragungsvertrages nicht in Betracht. Eine solche Umdeutung würde dem rechtlich Gewollten widersprechen.
- 21** dd) Unerheblich ist, dass bei einer --wie im Streitfall-- Neugründung innerhalb eines Konzerns ein Missbrauch der Steuerbefreiung ausgeschlossen ist. Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei § 6a Satz 3 und 4 GrEStG nicht um eine allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Die Regelungen sollen vielmehr --typisierend-- den Anwendungsbereich des § 6a Satz 1 GrEStG einschränken. Der Gesetzgeber wollte bei der Einführung der Vorschrift ungewollte Mitnahmeeffekte durch die Vorbehaltens- und Nachbehaltensfristen verhindern (vgl. BTDrucks 17/147, S. 10; vgl. auch Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 103). Dies lässt nicht den Schluss zu, dass auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist immer dann verzichtet werden kann, wenn kein Missbrauch ersichtlich ist (BFH-Urteil vom 25.09.2024 - II R 46/22, BStBl II 2025, 329, Rz 36). Der Verzicht auf die Einhaltung der in § 6a Satz 4 GrEStG ausdrücklich normierten Fristen muss einen Anknüpfungspunkt in der Systematik der Vorschrift finden (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 16/19 (II R 36/14), BFHE 266, 335, BStBl II 2020, 333, Rz 28). Ein solcher besteht nur, wenn die Einhaltung der Vorbehaltensfrist wie bei der Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG umwandlungsbedingt nicht möglich ist, weil die neu gegründete Gesellschaft erst durch die Ausgliederung entsteht. Daran fehlt es aber, wenn die Ausgliederung zur Aufnahme nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine bereits bestehende Gesellschaft erfolgt.
- 22** 3. Die unterschiedliche Behandlung der Ausgliederung zur Neugründung und der Ausgliederung zur Aufnahme im Hinblick auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG verletzt nicht Art. 3 Abs. 1 GG.
- 23** a) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, BVerfGE 138, 136, Rz 123; BFH-Urteil vom 17.05.2021 - IX R 20/18, BFHE 274, 246, Rz 24; die eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG-Beschluss vom 27.02.2025 - 1 BvR 2253/23). Der Grundsatz der Lastengleichheit gilt nicht nur für ungleiche Belastungen, sondern auch für ungleiche Begünstigungen, weshalb auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird, grundsätzlich untersagt ist (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 11.01.2005 - 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, und vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, m.w.N.). Dies setzt voraus, dass die der Anwendung des Steuergesetzes zugrundeliegenden Sachverhalte vergleichbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 28.08.2019 - II R 8/17, BFH/NV 2020, 500, Rz 29).
- 24** b) Eine solche Vergleichbarkeit ist bei einer Übertragung eines Grundstücks im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme auf eine bestehende Gesellschaft nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG und einer Übertragung eines Grundstücks im Wege der Ausgliederung zur Neugründung einer Gesellschaft nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG nicht gegeben. Die Grunderwerbsteuer knüpft grundsätzlich an zivilrechtliche Sachverhalte an. Der Gesetzgeber setzt

auch für die Gewährung der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG voraus, dass eine zivilrechtlich wirksame Beteiligung von mindestens 95 % fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang ununterbrochen bestanden hat. Im Fall der Ausgliederung zur Neugründung besteht die Gesellschaft vor der Ausgliederung nicht und wird erst durch die wirksame Eintragung des Umwandlungsvorgangs zivilrechtlich existent. Nur deshalb kann aus rechtlichen Gründen auf die Vorbehaltensfrist verzichtet werden. Im Fall der Ausgliederung zur Aufnahme ist die aufnehmende Gesellschaft aber bereits vor der Übertragung zivilrechtlich existent und kann Inhaberin von Rechten und Pflichten sein (vgl. BFH-Beschluss vom 03.05.2023 - II B 27/22, BFH/NV 2024, 920, Rz 9; BFH-Urteil vom 25.09.2024 - II R 46/22, BStBl II 2025, 329, Rz 33). Aus diesem Grund sind die Sachverhalte nicht vergleichbar. Während bei der Ausgliederung zur Neugründung die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG aufgrund des Umwandlungsvorgangs gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG aus rechtlichen Gründen nicht eingehalten werden kann, ist dies bei einer Ausgliederung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG grundsätzlich möglich.

**25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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