

Urteil vom 29. Juli 2026, II R 5/23

Zurechnung der Vorbesitzzeit nach Aufspaltung einer Gesellschaft für Zwecke des § 6a GrEStG

ECLI:DE:BFH:2026:U.290726.IIR5.23.0

BFH II. Senat

§ 45 AO, § 6a GrEStG, § 131 Abs 1 Nr 2 UmwG

vorgehend FG Münster, 12. Januar 2023, Az: 8 K 169/21 F

Leitsätze

Nach einer Aufspaltung nach dem Umwandlungsgesetz ist für Zwecke der Steuervergünstigung des § 6a des Grunderwerbsteuergesetzes eine über fünf Jahre bestehende Beteiligung der aufgespaltenen Gesellschaft an einer abhängigen Gesellschaft der übernehmenden Gesellschaft als partieller Gesamtrechtsnachfolgerin zuzurechnen, wenn die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft Gegenstand des Aufspaltungs- und Übernahmevertrags war.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.01.202 - 8 K 169/21 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** A war zu gleichen Teilen neben seinem Bruder B Kommanditist der ... GmbH & Co. KG (KG). Die KG war seit 1993 Alleingesellschafterin der F-GmbH, die Eigentümerin von Grundstücken und Erbbauberechtigte an einem weiteren Grundstück war.
- 2** Am 28.05.2010 brachte A seine 50%ige Beteiligung an der KG in die unter der Firma ... gegründete Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ein. In gleicher Weise gründete B die ursprünglich als ... firmierende B-GmbH und brachte seine Kommanditanteile an der KG in diese Gesellschaft ein. Die Einbringungen führten zu einem Wechsel im Gesellschafterbestand der grundbesitzenden KG und zu einer Besteuerung nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes in der hier maßgeblichen Fassung durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 --BGBI I 2001, 3794-- (GrEStG).
- 3** Mit notarieller Urkunde vom 20.08.2010 schlossen die KG, die Klägerin und die B-GmbH einen Spaltungs- und Übernahmevertrag, mit dem der Teilbetrieb 1 der KG einschließlich der Beteiligung an der F-GmbH nach § 123 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin und der Teilbetrieb 2 der KG auf die B-GmbH übertragen wurden.
- 4** Mit Vertrag vom 28.06.2013 wurde die F-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am xx.xx.2013 in die Registerblätter der Klägerin und in Bezug auf die F-GmbH am yy.yy.2013 in das Handelsregister eingetragen.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ am 13.12.2013 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer auf den Stichtag xx.xx.2013. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Er wurde auf Antrag der Klägerin am 18.12.2013 nach § 164 Abs. 2 der

Abgabenordnung (AO) --insoweit unstreitig-- dahin geändert, dass die Bezeichnung des Erbbaurechtsgrundstücks berichtigt wurde.

- 6 Am 25.02.2014 beantragte die Klägerin, den Bescheid vom 18.12.2013 nach § 164 Abs. 2 AO dahingehend zu ändern, dass es sich bei der Verschmelzung um eine nach § 6a GrEStG steuerbegünstigte Umstrukturierung im Konzern gehandelt habe. Daraufhin änderte das FA am 18.03.2014 den Bescheid und stellte antragsgemäß in der Anlage zum Bescheid fest, dass der Übergang der Grundstücke nach § 6a GrEStG steuerbegünstigt und der Besteuerung jeweils 0 € zugrunde zu legen seien.
- 7 Ebenfalls am 18.03.2014 erteilte das FA dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung den Auftrag, die grunderwerbsteuerlichen Folgen der Verschmelzung zu prüfen. Im Anschluss an die Prüfung vertrat das FA wie das Prüfungsfinanzamt die Auffassung, dass § 6a Satz 1 GrEStG mangels Einhaltung der Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nicht anzuwenden sei. Das FA erließ am 05.09.2018 einen entsprechenden Änderungsbescheid, der inhaltlich dem Bescheid vom 18.12.2013 entsprach. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 8 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18.12.2020 als unbegründet zurückwies.
- 9 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster hatte Erfolg. Nach Auffassung des FG erfüllte die Verschmelzung zwar den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG. Allerdings seien die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt. An der Verschmelzung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 ff. UmwG seien ausschließlich die Klägerin und die F-GmbH beteiligt gewesen. Die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG habe bei der Verschmelzung aus rechtlichen Gründen nicht eingehalten werden können und nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) daher auch nicht eingehalten werden müssen. Auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist habe zwar nicht verzichtet werden können. Der Klägerin sei jedoch als Gesamtrechtsnachfolgerin die seit 1993 bestehende 100%ige Beteiligung der KG an der F-GmbH zuzurechnen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 576 veröffentlicht.
- 10 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Seiner Ansicht nach ist das Nichteinhalten der Vorbehaltensfrist nur in den Fällen unbeachtlich, bei denen eine Einhaltung der Vorbehaltensfrist umwandlungsrechtlich nicht möglich sei. Im vorliegenden Fall habe jedoch keine Umwandlung zur Neugründung vorgelegen, sondern eine Aufspaltung zur Aufnahme, weshalb die Vorbehaltensfrist zu beachten sei. Nach Tz 3.2.2.1 der Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.05.2023 (BStBl I 2023, 995) --GLE zu § 6a GrEStG-- müsse das herrschende Unternehmen während der gesamten Vorbehaltensfrist ununterbrochen die Eigenschaften des herrschenden Unternehmens selbst erfüllen. Diese Voraussetzungen erfülle die Klägerin nicht, da sie vor der Verschmelzung weniger als fünf Jahre an der abhängigen Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Die Übertragung der Vorbehaltensfrist sei in Anlehnung an die entsprechende Regelung in Tz 3.2.2.2 der GLE zu § 6a GrEStG zur Einhaltung der Nachbehaltensfrist nur dann möglich, wenn der Umwandlungsvorgang, der zur Übertragung der Vorbehaltensfrist führen solle, ebenfalls nach § 6a GrEStG begünstigt sei. Unabhängig davon, ob dies überhaupt möglich sei, würde es im vorliegenden Fall bereits daran scheitern, dass der Vorgang, der zur Übertragung der Vorbehaltensfrist habe führen sollen (hier Aufspaltung zur Aufnahme), zwar nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerbar, jedoch nicht nach § 6a GrEStG begünstigt gewesen sei. Sowohl die Klägerin als auch der andere Anteilseigner hielten jeweils 50 % der Anteile, so dass es für diesen Rechtsvorgang an einer 95 %-Beteiligung fehle.
- 11 Das FG habe § 45 AO fehlerhaft angewandt. Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehe die gesamte Rechtsposition mit Ausnahme höchstpersönlicher Rechte auf den Rechtsnachfolger über. Die Erfüllung der Vorbehaltensfrist nach § 6a GrEStG, welche zur Legitimation einer Steuervergünstigung führe, stelle ein höchstpersönliches Recht dar, das nicht im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge übertragen werden könne. Die Zurechnung einer Beteiligung und die damit verbundene Gewährung einer Befreiung sei nicht mit einer abgabenrechtlichen Stellung vergleichbar, die vom Gesamtrechtsnachfolger übernommen werden könne.
- 12 Eine Anrechnung der Behaltensfristen sei weder in § 6a GrEStG gesetzlich verankert noch im Rahmen der Auslegung möglich. Rechtsgedanken, Regelungen oder Wertungen des Umwandlungssteuerrechts könnten nicht entsprechend herangezogen werden. Soweit das FG auf die Rechtsprechung zu § 6b des Einkommensteuergesetzes verweise, wonach eine Vorbesitzzeit kein höchstpersönliches Merkmal darstelle, verkenne es, dass es sich dabei um einen anderen Sachverhalt handele.
- 13 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 14 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Die Klägerin schließt sich in der Revisionserwiderung den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Voraussetzungen der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG bei der durch die Verschmelzung der grundbesitzenden F-GmbH auf die Klägerin bewirkten Übertragung der Grundstücke und des Erbbaurechts erfüllt sind.
- 17 1. Streitig ist allein die Feststellung der Voraussetzungen für die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG. Sie bildet neben der --hier nicht streitigen-- gesonderten Feststellung über die Besteuerung dem Grunde nach eine selbständig anfechtbare Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Zu den durch Feststellungsbescheid nach § 17 Abs. 3 GrEStG verbindlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen gehört unter anderem die verbindliche Entscheidung über eine etwaige Steuerbefreiung oder Nichterhebung der Steuer dem Grunde und der Höhe nach (BFH-Urteil vom 12.01.2022 - II R 4/20, BFHE 275, 380, BStBl II 2022, 521, Rz 12; Wachter in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 17 Rz 87; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 17 Rz 33; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 17 Rz 63), vorliegend die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG.
- 18 2. Die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG sind erfüllt.
- 19 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. 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).
- 20 b) Die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen müssen nur insoweit eingehalten werden, 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 (grundlegend BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344, Rz 27; vgl. auch BFH-Beschluss vom 03.05.2023 - II B 27/22, BFH/NV 2024, 920, Rz 9; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 111, m.w.N.).
- 21 c) Welches Unternehmen "herrschendes Unternehmen" und welche Gesellschaft "abhängige Gesellschaft" im Sinne des § 6 Satz 3 und 4 GrEStG 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.
- 22 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend erkannt, dass für die Verschmelzung der F-GmbH auf die Klägerin die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht zu erheben ist.
- 23 aa) Bei der am 28.06.2013 erfolgten Verschmelzung der F-GmbH auf die Klägerin handelt es sich um einen Umwandlungsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG, für den bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird (§ 6a Satz 1 GrEStG). Die Verschmelzung führte zu einem Übergang der Grundstücke und des Erbbaurechts der F-GmbH auf die Klägerin, der --zwischen den Beteiligten unstreitig-- nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 GrEStG steuerbar ist. An diesem steuerbaren Umwandlungsvorgang waren die Klägerin als

herrschendes Unternehmen und die F-GmbH als abhängige Gesellschaft beteiligt, denn die Klägerin war seit der Aufspaltung der KG am 20.08.2010 zu 100 % an der F-GmbH beteiligt.

- 24** bb) Die Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG steht dem nicht entgegen. Sie braucht nach den vorstehenden Grundsätzen nicht eingehalten zu werden, weil sie aufgrund des Erlöschens der F-GmbH in Folge deren Verschmelzung auf die Klägerin umwandlungsbedingt nicht eingehalten werden konnte.
- 25** cc) Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG gewahrt wurde. Die Klägerin selbst war zwar erst aufgrund der Aufspaltung der KG durch Vertrag vom 20.08.2010, also etwa drei Jahre vor der hier steuerbaren Verschmelzung am 28.06.2013 mit Eintragung ins Handelsregister am xx.xx. beziehungsweise am yy.yy.2013, zu 100 % an der F-GmbH beteiligt. Ihr ist jedoch aufgrund der Aufspaltung als partieller Gesamtrechtsnachfolgerin der KG nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG, § 45 AO für Zwecke der Steuervergünstigung des § 6a GrEStG die bereits seit 1993 bestehende 100%ige Beteiligung der KG an der F-GmbH zuzurechnen, so dass die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a GrEStG gewahrt ist.
- 26** (1) Bei der Aufspaltung eines Rechtsträgers wird dessen gesamtes Vermögen auf mindestens zwei neue Rechtsträger übertragen (Lieder in Lutter, Umwandlungsgesetz, 7. Aufl. 2024, § 123 UmwG Rz 47; Weiler in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 123 UmwG Rz 157 ff.). Nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG geht mit der Eintragung der Spaltung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers dessen Vermögen einschließlich der Verbindlichkeiten entsprechend der im Spaltungs- und Übernahmevertrag vorgesehenen Aufteilung jeweils als Gesamtheit auf die übernehmenden Rechtsträger über. Der aufgespaltene, übertragende Rechtsträger wird aufgelöst und erlischt mit der Eintragung der Spaltung im Register an dessen Sitz (§ 131 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Die Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 UmwG führt danach zu einer (geteilten) partiellen Gesamtrechtsnachfolge (FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 22.02.2007 - 1 K 298/01, EFG 2007, 1390, Rz 10; Drüen in Tipke/Kruse, § 45 AO Rz 6a; Schindler in Gosch, AO § 45 Rz 10; Lieder in Lutter, Umwandlungsgesetz, 7. Aufl. 2024, § 131 UmwG Rz 4; Vossius in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 131 UmwG Rz 24). Insoweit unterscheidet sie sich von der Abspaltung, bei der der absplattende Rechtsträger bestehen bleibt.
- 27** (2) Nach § 45 Abs. 1 AO gehen bei einer Gesamtrechtsnachfolge die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger über. Über den Wortlaut hinaus geht das Steuerschuldverhältnis dabei mit allen Ansprüchen auf den Gesamtrechtsnachfolger in dem Stand über, in dem es sich im Zeitpunkt des Übergangs befindet (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 38/19, BFHE 272, 160, Rz 27, m.w.N.; vgl. auch Drüen in Tipke/Kruse, § 45 AO Rz 7; Schindler in Gosch, AO § 45 Rz 11; Klein/Ratschow, AO, 19. Aufl., § 45 Rz 5). Die Verwirklichung steuerrelevanter Tatbestände durch den Rechtsvorgänger wirkt auch gegen den Gesamtrechtsnachfolger; umgekehrt bestimmen sich auch die Voraussetzungen für Steuerbefreiungen, Ermäßigungen und Vergünstigungen nach den Verhältnissen des Rechtsvorgängers (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 45 AO Rz 11, m.w.N.).
- 28** Ausgenommen davon sind höchstpersönliche Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpfte Umstände (BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 38/19, BFHE 272, 160, Rz 27, m.w.N.; Drüen in Tipke/Kruse, § 45 AO Rz 12; Schindler in Gosch, AO § 45 Rz 19; Klein/Ratschow, AO, 19. Aufl., § 45 Rz 8). Diese gehen nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Ob und in welchem Umfang der Gesamtrechtsnachfolger in steuerrechtliche Positionen eintritt oder ob diese wegen ihres höchstpersönlichen Charakters und ihrer unlösbaren Verknüpfung mit der Person ihres Inhabers nicht auf ihn übergehen können, ist unter Heranziehung der für die betreffende Rechtsbeziehung einschlägigen materiell-rechtlichen Normen und Prinzipien des jeweiligen Einzelsteuergesetzes zu entscheiden (BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 38/19, BFHE 272, 160, Rz 27, m.w.N.), im Streitfall also nach den Regelungen des Grunderwerbsteuerrechts.
- 29** (3) § 6a Satz 4 GrEStG enthält keine gesonderte Regelung zur Frage, ob die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin die von der F-GmbH eingehaltene fünfjährige Vorbehaltensfrist nach § 45 AO für die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen kann.
- 30** Im Rahmen der §§ 5 und 6 GrEStG ist anerkannt, dass die dort geregelten Behaltensfristen auf einen Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und von diesem weiter zu erfüllen sind (vgl. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 5 Rz 128, § 6 Rz 137; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 5 Rz 76). Auch bei den in § 6a GrEStG genannten Fristen handelt es sich nicht um höchstpersönliche Verhältnisse, die unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verbunden sind. Sie sind vielmehr mit dem Halten der Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft verbunden.

- 31** Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb die für §§ 5 und 6 GrEStG bei einer Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall geltenden Grundsätze nicht auch für die partielle Gesamtrechtsnachfolge nach Aufspaltung eines Rechtsträgers aufgrund § 123 Abs. 1 UmwG übertragen werden können, denn die Rechtswirkungen sind in beiden Fällen identisch. Der partielle Gesamtrechtsnachfolger tritt nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG in dem im Aufspaltungsvertrag bestimmten Umfang vollständig in die Rechte und Pflichten des nach Wirksamwerden der Aufspaltung erloschenen Rechtsvorgängers ein. Das schließt die Vorbesitzzeiten ein, in denen der aufgespaltene Rechtsträger als herrschendes Unternehmen an einer abhängigen Gesellschaft beteiligt war.
- 32** (4) Eine Umgehung der gesetzlichen Eingrenzung der Steuervergünstigung nach § 6a Satz 1 GrEStG durch die in § 6a Satz 4 GrEStG geregelten Fristen ist in diesen Fällen ausgeschlossen, weil bereits die Übertragung der mindestens 95 % betragenden unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft im Wege der Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 Nr. 1 UmwG gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG steuerbar ist. Somit greift im vorliegenden Fall für die Aufspaltung selbst § 6a GrEStG nicht. Die Klägerin war vor der Aufspaltung am 20.08.2010 erst aufgrund der Einbringung des von A gehaltenen Anteils an der KG am 28.05.2010 mittelbar zu 50 % an der F-GmbH beteiligt und somit nicht herrschende Gesellschaft im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG, der eine Beteiligung in Höhe von 95 % erfordert. Mitnahmeeffekte sind daher ausgeschlossen. Der Übergang der Vorbehaltsfrist des § 6a Satz 4 GrEStG ist danach nur für die Anwendbarkeit des § 6a GrEStG auf weitere, nachfolgende steuerbare Rechtsvorgänge, im Streitfall für die Verschmelzung der F-GmbH auf die Klägerin nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG im Jahr 2013 von Bedeutung.
- 33** (5) Die vorstehenden Grundsätze stehen auch nicht im Widerspruch zur Zielrichtung des § 6a GrEStG. Der Gesetzgeber wollte mittels dieser Vorschrift Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen erleichtern, damit Unternehmen flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können (BTDrucks 17/147, S. 10; BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, Rz 35; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 9; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 6a Rz 3). Die Vor- und Nachbehaltsfristen des § 6a Satz 4 GrEStG sollen "ungewollte Mitnahmeeffekte" durch Gestaltungen, die "nicht in der Zielrichtung der Ausnahme von der allgemeinen Belastung mit der Grunderwerbsteuer liegen", verhindern (BTDrucks 17/147, S. 10; BTDrucks 17/15, S. 21). Kurzfristige Gestaltungen in Form von Rechtsvorgängen im Zusammenhang mit nur kurzfristig im Konzern gehaltenen Beteiligungen sollten von der Begünstigung ausgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 15/19 (II R 50/13), BFHE 266, 326, BStBl II 2020, 329, Rz 36). Solche Gestaltungen sind jedoch auch ausgeschlossen, wenn Vorbehaltsfristen eines Rechtsvorgängers auf einen Gesamtrechtsnachfolger übertragen werden. Dies führt nicht dazu, dass das grundsätzliche Erfordernis der Einhaltung der Fristen entfällt.
- 34** (6) Der Übergang der Fünfjahresfrist nach § 6a Satz 4 GrEStG bei einer Aufspaltung nach § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG, § 45 AO steht auch nicht im Widerspruch zu den Gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.05.2023. Richtig ist die Anweisung der Finanzverwaltung, dass das herrschende Unternehmen während der gesamten Vorbehaltsfrist ununterbrochen die Eigenschaften als herrschendes Unternehmen selbst erfüllen muss (Tz 3.2.2.1 der GLE zu § 6a GrEStG). Diese Verwaltungsanweisung enthält jedoch keine Aussage darüber, ob dem partiellen Gesamtrechtsnachfolger bei einer Aufspaltung die Dauer der Beteiligung der aufgespaltenen Gesellschaft zuzurechnen ist. Der Hinweis auf Tz 3.2.2.2 der GLE zu § 6a GrEStG hat im Streitfall keine Bedeutung. Diese Regelung betrifft die Einhaltung von Nachbehaltsfristen bei sogenannten Kettenumwandlungen. Auf die Frage der Einhaltung der Vorbehaltsfristen bei vorherigen Aufspaltungen findet die Regelung keine Anwendung.
- 35** dd) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Vorbehaltsfrist des § 6a Satz 4 GrEStG im Streitfall gewahrt wurde und § 6a Satz 1 GrEStG auf die Verschmelzung der F-GmbH auf die Klägerin Anwendung findet. Die Klägerin war zwar erst seit der Aufspaltung der KG durch notariellen Vertrag vom 20.08.2010 an der F-GmbH unmittelbar zu 100 % beteiligt. Ihr war aufgrund der Aufspaltung am 20.08.2010 die seit 1993 bestehende Beteiligung der KG an der F-GmbH in Höhe von 100 % als partieller Gesamtrechtsnachfolgerin zuzurechnen. Die Klägerin wurde danach in Bezug auf die Beteiligung an der F-GmbH herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG.
- 36** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.