

BFH: Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6a GrEStG

Der BFH hat sieben zur Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel anhängige Verfahren entschieden. Dabei legt er die Regelungen der Grunderwerbsteuerbefreiung des § 6a GrEStG weit aus. Das gilt sowohl für den in der Norm verwendeten Begriff des herrschenden Unternehmens als auch für die von der Steuerbegünstigung erfassten Umwandlungsvorgänge. Insbesondere müssen die für die Steuerbegünstigung vorausgesetzten Vor- und Nachbehaltensfristen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.

Nur in einem Verfahren (II R 17/19) sah der BFH die Anwendungsvoraussetzungen des § 6a GrEStG nicht als erfüllt an.

Hintergrund

Beim BFH waren sieben Verfahren zu der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG anhängig, die bisher aufgrund des Vorlagebeschlusses vom 30.05.2017 (II R 62/14, siehe [Deloitte Tax-News](#)) ausgesetzt waren. Die Verfahren unterscheiden sich dabei in den jeweils in Frage stehenden Anwendungsvoraussetzungen des § 6a GrEStG. Nachdem der EuGH mit seinem Urteil vom 19.12.2018 in der Rechtssache C-374/17 (A-Brauerei) dem von Deloitte vertretenen Standpunkt gefolgt ist und entschieden hat, dass die Steuerbefreiung in § 6a GrEStG keine verbotene Beihilfe darstellt (siehe [Deloitte Tax-News](#)), wurden die Verfahren fortgeführt. Zu den mündlichen Verhandlungen beim BFH hatten wir bereits berichtet (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Entscheidungen

Der BFH legt in seinen Entscheidungen die Regelungen der Konzernklausel des § 6a EStG weit aus, was aufgrund der mündlichen Verhandlungen bereits zu erwarten war. Das gilt sowohl für den in der Norm verwendeten Begriff des herrschenden Unternehmens als auch für die Frage, welche Umwandlungsvorgänge von der Steuerbegünstigung erfasst werden. Der BFH setzt dabei die Einhaltung der für die Steuerbegünstigung erforderlichen Vor- und Nachbehaltensfristen nur insoweit voraus, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.

Die folgende Darstellung fasst die in den jeweiligen Verfahren aufgestellten Entscheidungsgrundsätze zusammen.

Urteil vom 21.08.2019, II R 15/19 (II R 50/13) - Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf eine natürliche Person als herrschendes Unternehmen; Begriff des herrschenden Unternehmens

Anwendung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG

Die Befreiungsvoraussetzungen sind nach Ansicht des BFH auch für den Fall erfüllt, dass eine abhängige Gesellschaft auf eine natürliche Person als „herrschendes Unternehmen“ verschmolzen wird.

Auslegung des Begriffs „herrschendes Unternehmen“

Der Wortlaut des § 6a GrEStG spreche zwar von einem herrschenden „Unternehmen“. Daraus lasse sich aber nicht der Schluss ziehen, dass das herrschende Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform organisiert sein muss. Zudem lasse sich aus dem Begriff „Unternehmen“ nicht herleiten, dass für die Anwendung des § 6a GrEStG die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften im Betriebsvermögen gehalten werden muss. Die Steuerbefreiung sei auch anwendbar, wenn die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten wird. Dies gelte selbst dann, wenn eine Kapitalgesellschaft auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen wird und dieser das Vermögen als Gesamtrechtsnachfolger übernimmt. Der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft kann „herrschendes Unternehmen“ i.S.d. § 6a GrEStG sein, so der BFH.

Vor- und Nachbehaltensfristen

Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht,

fallen nach den in § 6a S. 4 GrEStG geregelten Vor- und Nachbehaltensfristen grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Grunderwerbsteuerbefreiung. Die Finanzverwaltung versucht, diesen Widerspruch zu dem Begünstigungszweck des § 6a GrEStG, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern, mittels eines engen Verbundbegriffs zu lösen. Umwandlungsvorgänge, durch die ein entsprechender „Verbund“ aus dem herrschenden Unternehmen und der oder den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft(en) sowie den dieses Beteiligungsverhältnis vermittelnden abhängigen Gesellschaften begründet oder beendet wird, sind danach nicht nach § 6a GrEStG begünstigt (vgl. Tz. 2.1 Abs. 3 S. 1 der gleich lautenden Erlasse vom 19.06.2012).

Entgegen dieser Verwaltungsauffassung kommt der BFH nun zu dem Ergebnis, dass § 6a S. 4 GrEStG dahingehend auszulegen ist, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Im zugrundeliegenden Streitfall müsse zwar das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist). Die Frist von fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist) müsse jedoch in Bezug auf die verschmolzene abhängige Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Verschmelzung nicht eingehalten werden könne.

Abhängigkeitsverhältnis

Ebenso unerheblich für die Steuerbegünstigung ist nach Auffassung des BFH der Umstand, dass durch den Umwandlungsvorgang das Abhängigkeitsverhältnis beendet wurde. Eine Einschränkung dahingehend, dass solche Umwandlungsvorgänge aus dem Anwendungsbereich des § 6a GrEStG herausfallen, lasse sich weder dem Wortlaut noch dem Zweck der Norm entnehmen.

Urteil vom 21.08.2019, II R 19/19 (II R 63/14) - Verschmelzung mehrerer von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften; Begriff des herrschenden Unternehmens

Anwendung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG

Nach Ansicht des BFH erfasst die Steuerbegünstigung in § 6a GrEStG auch den Fall, dass eine von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft auf eine andere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft verschmolzen wird. Das herrschende Unternehmen (im Streitfall: gemeinnützige Stiftung) muss dabei nicht Unternehmer i.S. des UStG sein.

Auslegung des Begriffs „herrschendes Unternehmen“

Dem Wortlaut des § 6a GrEStG sowie den Gesetzesmaterialien lässt sich nach Auffassung des BFH nicht entnehmen, dass der Begriff des herrschenden Unternehmens nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu bestimmen ist (a.A. Tz. 2.2 Abs. 1 S. 2 der gleich lautenden Erlasse vom 19.06.2012). Auch aus der zur Auslegung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vertretenen Auffassung, wonach herrschendes Unternehmen i.S. dieser Vorschrift jeder Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sein kann und diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn die Anteile am erwerbenden Unternehmen zum Privatvermögen einer natürlichen Person gehören (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.1974, II R 185/66), seien keine Rückschlüsse für die Auslegung desselben Begriffs in § 6a GrEStG zu ziehen. Aus der Definition des abhängigen Unternehmens in § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG lasse sich ebenfalls nicht herleiten, dass herrschendes Unternehmen i.S. des § 6a Abs. 3 GrEStG nur Unternehmen i.S. des UStG sein können.

Vielmehr gilt die Vorschrift des § 6a GrEStG nach Ansicht des BFH mangels näherer gesetzlicher Eingrenzung für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind (vgl. BFH-Beschluss vom 30.05.2017, II R 62/14).

Vor- und Nachbehaltensfristen

Bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen muss nach Ansicht des BFH in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist eingehalten werden. Dies gelte bei der Verschmelzung sowohl für die Verschmelzung auf die abhängige Gesellschaft als auch für die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen. Entsprechendes gelte, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. In diesem Fall müsse bei der Verschmelzung die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die beiden abhängigen Gesellschaften und die Nachbehaltensfrist nur in Bezug auf die aufnehmende

Gesellschaft eingehalten werden.

Abhängigkeitsverhältnis

Unerheblich für die Steuerbegünstigung ist nach Auffassung des BFH zudem der Umstand, dass durch den Umwandlungsvorgang das Abhängigkeitsverhältnis zu der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft beendet wurde. Denn das Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem herrschenden Unternehmen und der aufnehmenden Gesellschaft bestehe unverändert fort.

Urteile vom 22.08.2019, II R 18/19 (II R 62/14) und vom 21.08.2019 II R 20/19 (II R 53/15) - Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen Anwendung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind nach Ansicht des BFH auch für den Fall erfüllt, dass eine abhängige Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen verschmolzen wird.

Vor- und Nachbehaltensfristen

Um die Steuerbegünstigung zu erlangen, muss bei der Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen nach Auffassung des BFH zwar das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist). Die Einhaltung der Nachbehaltensfrist, die umwandlungsbedingt – durch den Untergang der Beteiligung aufgrund der Verschmelzung – nicht gewährleistet werden kann, sei jedoch für die Vergünstigung nach § 6a GrEStG nicht erforderlich.

Abhängigkeitsverhältnis

Unerheblich für die Steuerbegünstigung ist zudem der Umstand, dass durch den Umwandlungsvorgang das Abhängigkeitsverhältnis beendet wurde, so der BFH.

Urteil vom 21.08.2019, II R 16/19 (II R 36/14) - Entstehen einer abhängigen Gesellschaft durch Ausgliederung aus einem herrschenden Unternehmen Anwendung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG

Nach Ansicht des BFH erfasst die Vorschrift des § 6a GrEStG auch den Fall, dass eine abhängige Gesellschaft durch Ausgliederung aus einem herrschenden Unternehmen neu entsteht.

Vor- und Nachbehaltensfristen

Der BFH geht auch im Rahmen dieses Verfahrens entgegen der Verwaltungsauffassung davon aus, dass die in § 6a S. 4 GrEStG genannten Vor- und Nachbehaltensfristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Bei der Ausgliederung zur Neugründung müsse das herrschende Unternehmen zwar innerhalb von fünf Jahren nach der Ausgliederung zu mindestens 95 % an der neu gegründeten Gesellschaft beteiligt bleiben (Nachbehaltensfrist). Die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die neu gegründete Gesellschaft müsse allerdings nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Ausgliederung nicht eingehalten werden könne. Entsprechendes gelte, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. In diesem Fall müsse bei der Ausgliederung zur Neugründung die Vorbehaltensfrist nur in Bezug auf die abgebende Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist in Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften eingehalten werden.

Abhängigkeitsverhältnis

Nach Auffassung des BFH ist auch der Umstand, dass das Abhängigkeitsverhältnis erst durch den Umwandlungsvorgang begründet wurde, für die Anwendung des § 6a GrEStG unerheblich.

Urteil vom 21.08.2019, II R 21/19 (II R 56/15) - Entstehen einer abhängigen Gesellschaft durch Abspaltung aus einer anderen abhängigen Gesellschaft Anwendung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG

Die Befreiungsvoraussetzungen sind nach Ansicht des BFH auch für den Fall erfüllt, dass eine abhängige Gesellschaft durch Abspaltung aus einer anderen abhängigen Gesellschaft neu entsteht. Die im Streitfall vorgelegene ausländische (österreichische) Umwandlung sei dabei mit einem deutschen Umwandlungsvorgang vergleichbar.

Vor- und Nachbehaltensfristen

Bei der Abspaltung zur Neugründung müsse nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Die Vorbehaltensfrist müsse in Bezug auf die neu gegründete, abhängige Gesellschaft hingegen nicht eingehalten werden. Denn die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist beruhe auf umwandlungsbedingten Gründen. Entsprechendes gelte, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. In diesem Fall müsse bei der Abspaltung zur Neugründung die Vorbehaltensfrist nur in Bezug auf die abgebende Gesellschaft und die Nachbehaltensfrist in Bezug auf beide abhängigen Gesellschaften eingehalten werden.

Abhängigkeitsverhältnis

Unerheblich für die Anwendung des § 6a GrEStG ist nach Auffassung des BFH der Umstand, dass das Abhängigkeitsverhältnis erst durch den Umwandlungsvorgang begründet wurde.

Urteil vom 22.08.2019, II R 17/19 (II R 58/14) - Verschmelzung einer von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft

Keine Anwendung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG

Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG kann nach Ansicht des BFH im Fall der Verschmelzung einer von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft nicht angewendet werden, wenn das herrschende Unternehmen - wie im zugrundeliegenden Streitfall - zum Verschmelzungszeitpunkt weniger als fünf Jahre zu mind. 95 % an der anderen Gesellschaft beteiligt war. § 6a GrEStG stelle allein auf die Beteiligungsverhältnisse ab. Es sei daher unerheblich, ob die andere Gesellschaft bereits vor dem Erreichen der 95 %-Beteiligung wirtschaftlich und organisatorisch in das herrschende Unternehmen eingebunden war.

Vor- und Nachbehaltensfristen

Nach Auffassung des BFH muss bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist eingehalten werden. Dies gelte bei der Verschmelzung sowohl für die Verschmelzung auf die abhängige Gesellschaft als auch für die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen. Die Nachbehaltensfrist müsse nicht eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erhalten. Entsprechendes gelte, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. In diesem Fall müsse bei der Verschmelzung die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die beiden abhängigen Gesellschaften und die Nachbehaltensfrist in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft eingehalten werden.

Kein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot

Ein Verstoß gegen Art. 3 GG liegt nach Ansicht des BFH nicht vor. Zwar müsse bei einer Abspaltung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist, nicht aber die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die neu gegründete Gesellschaft eingehalten werden, 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 müsse. Darin liege jedoch keine Ungleichbehandlung desselben Sachverhalts, sondern die unterschiedliche Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte.

Betroffene Norm

§ 6a GrEStG

Vorinstanzen

Zu II R 15/19 (altes Az. II R 50/13): Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.11.2013, 8 K 1507/11 GrE, EFG 2014, S. 306

Zu II R 16/19 (altes Az. II R 36/14): Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 07.05.2014, 7 K 281/14 GE, EFG 2014, S. 1424

Zu II R 17/19 (altes Az. II R 58/14): Finanzgericht München, Urteil vom 22.10.2014, 4 K 37/12, EFG 2015, S. 243

Zu II R 18/19 (altes Az. II R 62/14): Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 16.10.2014, 4 K 1059/13, EFG 2015, S. 424

Zu II R 19/19 (altes Az. II R 63/14): Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 09.07.2014, 7 K 135/12, EFG 2015, S. 1739, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Zu II R 20/19 (altes Az. II R 53/15): Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 01.10.2015,

Fundstellen

BFH, Urteil vom 21.08.2019, [II R 15/19](#) (altes Az. II R 50/13)

BFH, Urteil vom 21.08.2019, [II R 16/19](#) (altes Az. II R 36/14)

BFH, Urteil vom 22.08.2019, [II R 17/19](#) (altes Az. II R 58/14)

BFH, Urteil vom 22.08.2019, [II R 18/19](#) (altes Az. II R 62/14)

BFH, Urteil vom 21.08.2019, [II R 19/19](#) (altes Az. II R 63/14)

BFH, Urteil vom 21.08.2019, [II R 20/19](#) (altes Az. II R 53/15)

BFH, Urteil vom 21.08.2019, [II R 21/19](#) (altes Az. II R 21/19)

Lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 30.05.2017, II R 62/14, BStBl II 2017, S. 916, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 25.11.2015, II R 63/14, BStBl II 2016, S. 170, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 20.03.1974, II R 185/66, BStBl II 1974, S. 769

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 19.06.2012, BStBl I 2012, S. 662

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.