

GRUNDERWERBSTEUERLICHE KONZERNKLAUSEL

ÜBERSICHT ÜBER DIE RECHTSPRECHUNG DES BFH ZU § 6A GRSTG

VON ANDREA SEEMANN

I. Einleitung

Auch Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge unterliegen der Grunderwerbsteuer, wenn dadurch unmittelbar oder mittelbar inländische Grundstücke übertragen werden. Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel nach § 6a GrEStG stellt solche Umstrukturierungsvorgänge unter bestimmten Voraussetzungen von der Grunderwerbsteuer frei. Was sich zunächst sehr einfach anhört, war im Detail Anlass für zahlreiche Urteile des Bundesfinanzhofs, die nachfolgend zusammenfassend dargestellt werden sollen.

II. Verfahrensgang

Bevor der Bundesfinanzhof im Hauptsacheverfahren über insgesamt sieben Klagen entscheiden konnte, hatte er dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob es sich bei der Konzernklausel um eine unzulässige Beihilfe handelt. Erst nachdem der EuGH dies mit Urteil vom 19. Dezember 2018, AZ C-374/17, „A-Brauerei“ verneint hatte, konnte der Bundesfinanzhof die anhängigen Verfahren entscheiden.

III. Anwendungsfälle des § 6a GrEStG

Um die Befreiung des § 6a GrEStG zu beanspruchen, muss eine Umwandlung, also insbesondere eine Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung bzw. eine Einbringung oder andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage vorliegen. Diese Umwandlung muss zu einem Grunderwerbsteuertatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG führen. Schließlich muss es sich um einen Konzernsachverhalt handeln, an dem ausschließlich ein herrschendes und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (Beteiligungsquote: mindestens 95%) beteiligt sind. Die Beteiligungsquote von 95% muss während eines Zeitraums von fünf Jahren vor (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach (Nachbehaltensfrist) der maßgeblichen Umwandlung bestehen.

INHALT

- I. Einleitung
- II. Verfahrensgang
- III. Anwendungsfälle des § 6a GrEStG
- IV. Auszug aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
 1. BFH, Urteil vom 21. August 2019, AZ II R 19/19
 2. BFH, Urteil vom 21. August 2019, AZ II R 20/19
- V. Zusammenfassende Übersicht und Fazit

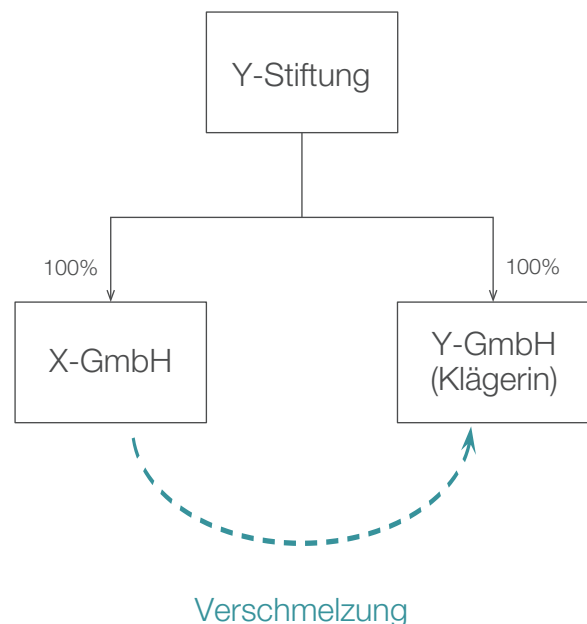
Strittig waren u.a. die Anforderungen an das herrschende Unternehmen als Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne und die Anforderungen an die Einhaltung der Vor- und Nachbehaltensfrist.

IV. Auszug aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

1. BFH, Urteil vom 21. August 2019, AZ II R 19/19

„§ 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S.d. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. Das herrschende Unternehmen muss nicht Unternehmer i.S.d. UStG sein.“

Übersicht über den Sachverhalt

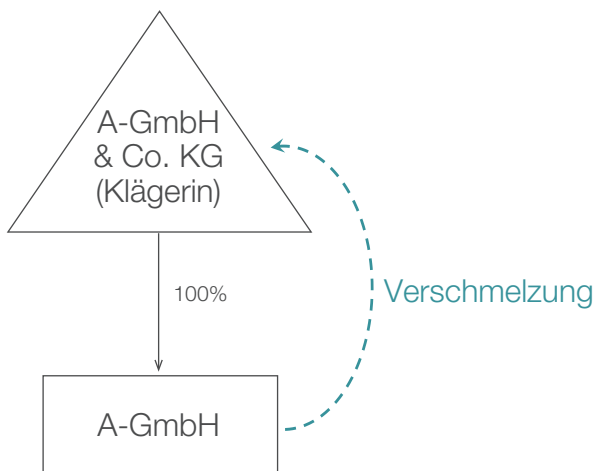


Streitig war die Frage, ob die Y-Stiftung herrschendes Unternehmen sein konnte, da diese keine umsatzsteuerliche Unternehmerin war. Auf die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft kommt es nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs nicht an, sodass für die Verschmelzung der X-GmbH auf die Y-GmbH die Befreiung des § 6a GrEStG Anwendung finden konnte. Die Vorschrift des § 6a GrEStG steht allen Rechtsträgern, nicht nur juristischen Personen offen. Auch eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person kann herrschendes Unternehmen sein. Schließlich ist die Anwendung des § 6a GrEStG unabhängig davon, ob die jeweilige Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten wird.

2. BFH, Urteil vom 21. August 2019, AZ II R 20/19

- „1. § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S.d. GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind.
 2. Die Vorschrift erfasst auch den Fall, dass eine abhängige Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen verschmolzen wird.
 3. Die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen müssen nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.
 4. Bei der Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen muss 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) muss in Bezug auf die verschmolzene abhängige Gesellschaft nicht eingehalten werden, weil sie aufgrund der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann.“

Übersicht über den Sachverhalt



Bei Verschmelzung der A-GmbH auf ihre Muttergesellschaft war es nicht möglich, die fünfjährige Nachfrist einzuhalten. Durch die Verschmelzung kam es zum Erlöschen der A-GmbH ohne Liquidation und Übernahme des gesamten Vermögens durch den aufnehmenden Rechtsträger, die A-GmbH & Co. KG. Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ebenfalls vom Anwendungsbereich des § 6a Satz 4 GrEStG erfasst. Der Wortlaut des Gesetzes ist dahingehend auszulegen, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Der Bundesfinanzhof hat sich damit für eine weite Auslegung des Gesetzes entschieden und widerspricht der engen Auslegung der Finanzverwaltung.

V. Zusammenfassende Übersicht und Fazit

Die nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick aller vom Bundesfinanzhof entschiedenen Verfahren:

Übersicht zu den Entscheidungen der BFH

Fall	AZ beim BFH	Sachverhalt	Auslegungsfragen
1	II R 15/19 (zuvor: II R 50/13)	Verschmelzung auf herrschendes Unternehmen (Einzelhandelskauffrau)	<ul style="list-style-type: none"> Begriff des herrschenden Unternehmens fünfjährige Nachbehaltensfrist Erforderlichkeit eines Konzernverbunds
2	II R 16/19 (zuvor: II R 36/14)	Ausgliederung zur Neugründung aus herrschendem Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> fünfjährige Vorbehaltensfrist Erforderlichkeit eines Konzernverbunds
3	II R 17/19 (zuvor: II R 58/14)	Verschmelzung zur Aufnahme zwischen Schwestergesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> fünfjährige Vor- und Nachbehaltensfrist
4	II R 18/19 (zuvor: II R 62/14)	Verschmelzung auf herrschendes Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> fünfjährige Nachbehaltensfrist Erforderlichkeit eines Konzernverbunds
5	II R 19/19 (zuvor: II R 63/13)	Verschmelzung zur Aufnahme zwischen zwei Schwestergesellschaften mit Stiftung als herrschendes Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> Begriff des herrschenden Unternehmens fünfjährige Nachbehaltensfrist
6	II R 20/19 (zuvor: II R 53/15)	Verschmelzung auf herrschendes Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> fünfjährige Nachbehaltensfrist Erforderlichkeit eines Konzernverbunds
7	II R 21/19 (zuvor: II R 56/15)	Abspaltung einer Immo-KapGes zur Neugründung	<ul style="list-style-type: none"> fünfjährige Vorbehaltensfrist Erforderlichkeit eines Konzernverbunds

Quelle: Wischott/Graessner, NWB 2020, 1320, 1322

Der Bundesfinanzhof hat in den vorstehend beschriebenen Verfahren das Vorliegen einer EU-rechtlich unzulässigen Beihilfe verneint, den Begriff des herrschenden Unternehmens weit ausgelegt (keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft erforderlich) und die Auslegung der fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfrist konkretisiert. Für den Steuerpflichtigen sind die Urteile positiv. Eine Veröffentlichung der Urteile im Bundessteuerblatt und damit eine Anwendung durch die Finanzverwaltung steht noch aus, soll dem Vernehmen nach aber bald erfolgen. ◆



Andrea Seemann ist Steuerberaterin und Partnerin im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz. Ihr Schwerpunkt ist die Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschaftern bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Umstrukturierungen sowie beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Abspaltung • Aufspaltung • Ausgliederung • Gesellschaftsvertrag • grunderwerbsteuerliche Konzernklausel • Rechtsprechung • Verschmelzung