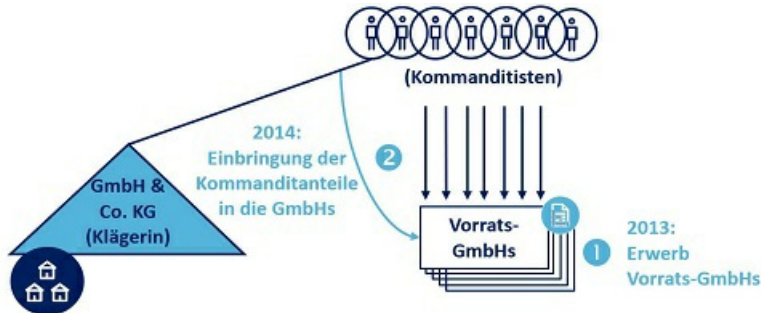


Hessisches FG: Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel bei Einbringung in eine bestehende Vorrats-GmbH

Bei Einbringung einer Beteiligung an einer grundbesitzenden KG in eine bereits bestehende Vorrats-GmbH ist für die Grunderwerbsteuerbefreiung des § 6a GrEStG die Vorbehaltensfrist gem. § 6a S. 4 GrEStG zwingend zu wahren.

Sachverhalt



? Ist im Rahmen einer Einbringung der Erwerb einer Vorratsgesellschaft vergleichbar mit den Fällen der Umwandlung zur Neugründung, sodass die Vorbehaltensfristen des § 6a S. 4 GrEStG nicht eingehalten werden müssen?

An einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG waren sieben Gesellschafter (allesamt natürliche Personen) als Kommanditisten beteiligt. Die Kommanditisten erwarben im Jahr 2013 jeweils als Alleingesellschafter eine eigene Vorrats-GmbH. In 2014 brachten sie ihren jeweiligen Kommanditanteil an der GmbH & Co. KG in die ihnen gehörige Vorrats-GmbH im Wege der Sachkapitalerhöhung steuerlich gem. §§ 20 ff. UmwStG mit Wirkung zum 01.01.2014 zu Buchwerten ein und traten zeitgleich ihren Kommanditanteil an die jeweilige GmbH ab. Das Finanzamt ging wegen der Änderung im Gesellschafterbestand von einem Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 2a GrEStG aus und setzte dementsprechend gegenüber der GmbH & Co. KG Grunderwerbsteuer fest.

Entscheidung

Das FG kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass es durch die Einbringung der Kommanditanteile aller Kommanditisten in ihre GmbHs bei der grundbesitzenden KG zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG gekommen ist und die Steuerbefreiungsvorschrift des § 6a GrEStG aufgrund der Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist nicht anwendbar ist.

Gesetzliche Grundlagen

Ändert sich bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft der Gesellschafterbestand innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies gem. § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG als ein auf die Übereignung des inländischen Grundstücks auf die neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft, welches grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG kann dabei in einem einzelnen Rechtsgeschäft oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 25.11.2015, II R 18/14).

Nach § 6a S. 1 Hs. 1 GrEStG wird jedoch für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäft aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 UmwG, einer Einbringung – wie im Streitfall – oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben. Voraussetzung ist, dass an dem Rechtsgeschäft ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a S. 3 GrEStG). Abhängig im Sinne von Satz 3 ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen

innerhalb von fünf Jahren vor (Vorbehaltensfrist) und nach (Nachbehaltensfrist) dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95% ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a S. 4 GrEStG).

Verwirklichung des Erwerbstatbestandes gem. § 1 Abs. 2a GrEStG

Mit der Einbringung der Kommanditanteile sind nach Ansicht des FG die GmbHs durch die zugleich erfolgte Abtretung zivilrechtlich zu neuen Kommanditisten der KG geworden, so dass sich unmittelbar der Gesellschafterbestand der KG dergestalt geändert hat, dass mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen der KG (hier: 100%) auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Bezogen auf die grundbesitzende KG ist es laut FG demnach zur Verwirklichung des Statbestandes des § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG gekommen.

Keine Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 6a GrEStG

Nach Auffassung des FG kommt eine Steuerbefreiung gem. § 6a GrEStG nicht zur Anwendung.

Die Befreiungsvorschrift nach § 6a GrEStG ist bei einem Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG aus Sicht des FG zwar grundsätzlich teilaktsbezogen anwendbar und kann zu einer quotalen Anwendung auf einzelne Teilakte (hier die sieben Einbringungen in die GmbHs) führen, wenn für den Teilakt die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Die Begünstigung nach § 6a GrEStG ist in den Fällen des § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG insoweit anteilig zu gewähren, als durch den begünstigungsfähigen Vorgang der Tatbestand des § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG erfüllt wird oder der begünstigungsfähige Vorgang innerhalb der vorangehenden Fünfjahresfrist zur Erfüllung des Tatbestands beiträgt; die Begünstigung ist hierbei auf die vermögensmäßige Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers an der Personengesellschaft begrenzt (vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 22.09.2020, Tz. 2.4).

Bezogen auf jeden der sieben Teilakte zur Verwirklichung des Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG waren nach Ansicht des FG aber nicht jeweils ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft i.S. des § 6a GrEStG beteiligt. Zwar könnten die Kommanditisten als „Unternehmen“ i.S. des § 6a GrEStG verstanden werden, da sie über ihre Kommanditanteile und hiernach als Alleingesellschafter einer GmbH wirtschaftlich tätig waren. Allerdings handele es sich bei den GmbHs nicht um von den Alleingesellschaftern „abhängige“ Gesellschaften i.S. des § 6a GrEStG. Hierfür müssten die Kommanditisten am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der GmbHs innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang beteiligt sein. Die Vorbehaltensfrist sei vorliegend jedoch hinsichtlich aller Teilakte des Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG – den sieben Einbringungen in die GmbHs – nicht eingehalten, da die Kommanditisten an ihren jeweiligen GmbHs bei Einbringung noch nicht fünf Jahre beteiligt waren.

Kein Verzicht auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist

Auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist kann für die streitgegenständlichen Einbringungen aus Sicht des FG auch nicht im Wege einer teleologischen Reduktion verzichtet werden. Anders als in den vom BFH kürzlich entschiedenen Fällen, in denen die Vergünstigung des § 6a GrEStG auch bei Nichteinhaltung der Vor- bzw. Nachbehaltensfrist gewährt wurde (vgl. BFH-Urteile jeweils vom 21.08.2019, II R 21/19-II R 56/15, II R 15/19-II R 50/13 und vom 22.08.2019 II R 17/19-II R 62/14), beruhe die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist im Streitfall nicht auf umwandlungsbedingten oder einbringungsbedingten Gründen. Im Streitfall liege kein Einbringungsvorgang vor, bei dem eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, die GmbHs seien vielmehr bereits vor dem begünstigten Einbringungsvorgang gegründet wurden.

Betroffene Normen

§ 6a GrEStG

Streitjahr 2019

Anmerkungen

FG Hessen, Urteil vom 18.10.2022, 5 K 272/21, rechtskräftig

In seinem teilweise inhaltsgleichen Urteil vom 18.10.2022 (5 K 272/21) ist das FG Hessen für den Fall einer Abspaltung zur Übernahme nach § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG, die den Grunderwerbsteuerlichen Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG verwirklicht, zu dem Ergebnis gekommen, dass eine teleologische Reduktion der für die Steuerbefreiung nach § 6a S. 4 GrEStG erforderlichen Vorbehaltensfrist ebenfalls nicht in Betracht kommt, wenn die abhängige Gesellschaft bereits vor dem Umwandlungsvorgang bestand und daher die Einhaltung der vorgenannten Frist möglich ist. Das FG Hessen hatte die Revision zugelassen,

die aber nicht eingelegt wurde, sodass das Urteil rechtskräftig wurde.

Fundstelle

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 18.10.2022, [5 K 914/21](#), BFH-anhängig:
II R 46/22

teilweise inhaltsgleich:

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 18.10.2022, [5 K 272/21](#), rechtskräftig

Weitere Fundstellen

BFH, Urteile jeweils vom 21.08.2019, II R 21/19 -II R 56/15, BStBl II 2020, S. 344; II R 15/19 -II R 50/13, BStBl II 2020, S. 329 und vom 22.08.2019 II R 17/19 -II R 62/14, BStBl II 2020, S. 348, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.11.2015, II R 18/14, BStBl II 2018, S. 783, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 22.09.2020, BStBl I 2020, S. 960, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.