



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Grunderwerbsteuerfreie Verschmelzung der grundbesitzenden Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft

07.06.2017

Leitsatz

1. Ein Grundstücksübergang im Zuge der Umwandlung eines Rechtsträgers auf einen anderen Rechtsträger im Wege der Verschmelzung unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer (vgl. BFH-Beschluss vom 20.12.2000 – II B 53/00).

2. § 6a Satz 4 GrEStG ist im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend auszulegen, dass im Falle einer Verschmelzung zur Wahrung der Nachbehaltensfrist nur die übernehmende Gesellschaft fünf Jahre fortbestehen und an ihr die Mindestbeteiligung von 95 % bestehen bleiben muss.

3. Die im gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 19.06.2012 (BStBl I 2012, 662, Tz. 2.1, s.a. Tz. 5, Bsp. 1 a.E.) vertretene Auffassung, dass für den jeweiligen Umwandlungsvorgang ein sog. "Verbund" zu bestimmen sei und kein begünstigungsfähiger Vorgang vorliege, wenn die letzte am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen verschmolzen werde, erscheint zu restriktiv. Auch bei einer Beendigung des "Verbundes" durch Verschmelzung des abhängigen Unternehmens auf das herrschende Unternehmen ist die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG zu gewähren (vgl. Urteil des FG Nürnberg vom 16.10.2014 – 4 K 1059/13).

4. Ist danach der aufgrund der Verschmelzung durch Handelsregistereintrag verwirklichte Grundstückserwerb als nach § 6a GrEStG begünstigt anzusehen, steht dem nicht entgegen, dass der übernehmende Rechtsträger nunmehr als Folge der Verschmelzung ohne abhängige Gesellschaften, also nicht mehr als herrschendes Unternehmen – konzernangehörig – fortbestanden hat, so dass eine längerfristige Beteiligungsgegebenheit entfällt (entgegen Urteil des FG Nürnberg vom 16.10.2014 – 4 K 1059/13).

Sachverhalt

Im September 2004 wurde die A-GmbH gegründet, die seit November 2004 alleinige Gesellschafterin der K-GmbH ist.

Im August wurde die K-GmbH, die ein Grundstück besitzt, durch Verschmelzung von der A-GmbH aufgenommen. Daraufhin erging im Dezember 2013 ein Besteuerungsbescheid für die Grunderwerbsteuer gem. § 17 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG, wogegen die Klägerin Einspruch erhob, da der Vorgang ihrer Ansicht nach zwar steuerbar, aber steuerbefreit sei.

Entscheidung

Der Vorgang ist unstreitig als Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG anzusehen, da das Grundstück in das Eigentum der A-GmbH übergegangen ist. Jedoch sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG erfüllt. Danach wird eine Steuer nicht erhoben, wenn an einem Umwandlungsvorgang



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Abhängig i.S.v. S. 3 ist eine Gesellschaft an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 v.H. ununterbrochen beteiligt ist (S. 4). Nach der Auffassung der Finanzverwaltung ist zur Ermittlung des herrschenden Unternehmens in der ersten Stufe von unten nach oben der oberste Rechtsträger zu bestimmen, der ausgehend von den am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften die Mindestbeteiligungshöhe an diesen erfüllt. Die Klägerin ist als herrschendes Unternehmen der K-GmbH anzusehen, da sie alleinige Gesellschafterin der K-GmbH ist.

Ausgehend von dem Wortlaut des § 6a GrEStG fallen jedoch Verschmelzungen nicht in dessen Anwendungsbereich, weil der übertragende Rechtsträger nach dem Verschmelzungsvorgang nicht mehr existiert und damit auch kein Abhängigkeitsverhältnis zu einem herrschenden Unternehmen für einen Folgezeitraum von fünf Jahren bilden kann (Nachbehaltensfrist). Dies steht allerdings im Widerspruch zum Zweck des § 6a S. 1 GrEStG, weil auch die Verschmelzung begünstigt werden soll.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass für den jeweiligen Umwandlungsvorgang ein „Verbund“ zu bestimmen ist, der aus einem herrschenden Unternehmen und der oder den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaften sowie den dieses Beteiligungsverhältnis vermittelnden abhängigen Gesellschaften besteht. Danach liege kein begünstigungsfähiger Vorgang vor, wenn die letzte am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen verschmolzen werde, da der „Verbund“ dann nicht mehr existiert. Das FG Nürnberg (Urt. v. 16.10.2014 - 4 K 1059/13, EFG 2015, 424) hat jedoch entschieden, dass mit der Verschmelzung die Beteiligung bzw. die abhängige Gesellschaft den grunderwerbsteuerrechtlichen „Verbund“ nicht verlässt, vielmehr konkretisiert sich dieser nach der Verschmelzung nur in einem Rechtsträger.

Somit ist es nicht schädlich, dass die Klägerin nach der Verschmelzung kein herrschendes Unternehmen mit abhängigen Gesellschaften mehr ist und kein „Verbund“ mehr besteht. Der Vorgang ist nicht steuerbefreit.

Praxishinweis

Auch wenn nach einer Verschmelzung durch Aufnahme kein Abhängigkeitsverhältnis mehr besteht und so die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren nicht eingehalten werden kann, weil die Tochtergesellschaft nicht mehr existiert, ist der Vorgang gem. § 6a S. 4 GrEStG steuerbefreit. Der Zweck des § 6a GrEStG, die Umstrukturierung von Unternehmen im Bereich der Grunderwerbsteuer zu erleichtern, würde ansonsten nicht umgesetzt werden können.