

FG Nürnberg v. 25.04.2024 - 4 K 990/22, BeckRS 2024, 24699

Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 6a GrEStG für einen durch Sachgründung steuerbaren Erwerbsvorgang

13.12.2024

Leitsatz

1. Eine Steuerbefreiung gemäß § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) bei Einbringungsvorgängen setzt voraus, dass an dem Vorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und von diesem abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Dabei gilt als abhängig nur eine Gesellschaft, an der das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang zu mindestens 95 % beteiligt ist.
2. Bei einer Einbringung zur Gründung einer neuen Gesellschaft, wie etwa im Rahmen einer Sachgründung, kann die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nur dann nicht eingehalten werden, wenn es sich um einen einheitlichen Umwandlungsvorgang handelt, bei dem die neue Gesellschaft erst durch den Umwandlungsvorgang entsteht. Andernfalls scheidet eine Steuerbefreiung aus, wenn die Beteiligungsgrenze von 95 % nicht erreicht wird.
3. Die Vorbehaltens- und Nachbehaltensfristen des § 6a GrEStG können nur dann vernachlässigt werden, wenn ihre Einhaltung aufgrund des begünstigten Umwandlungsvorgangs rechtlich unmöglich ist. Ein allgemeiner Verzicht auf die Frist bei Sachgründungen ist gesetzlich nicht vorgesehen und widerspricht dem klaren Wortlaut des Gesetzes.
4. Eine Ungleichbehandlung von Rechtsvorgängen, bei denen die Beteiligungsgrenze von 95 % nicht erfüllt wird, verstößt nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), da die unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen sachlich gerechtfertigt sind.

(redaktionelle Leitsätze)

Sachverhalt

In Streit stand, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG für einen durch Sachgründung gemäß § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang gegeben waren. Bei der Klägerin (X-GmbH) handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, an der Herr A mit 45.000 DM (90%) und Frau B mit 5.000 DM (10%) am Stammkapital von 50.000 DM beteiligt waren. Die Klägerin ist Eigentümerin mehrerer Grundstücke.

Am 16.09.2021 wurden mit notariellen Verträgen die C UG (haftungsbeschränkt) und die C UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG (C UG & Co. KG) gegründet. Herr A ist Geschäftsführer der C UG (haftungsbeschränkt) und einziger Kommanditist der UG & Co. KG.

Im Rahmen der Gründung brachte Herr A seinen Geschäftsanteil an der Klägerin (90 % des Stammkapitals der X-GmbH) als Sacheinlage in die UG & Co. KG ein. Diese Einbringung erfolgte mit wirtschaftlicher und steuerlicher Wirkung ebenso zum 16.09.2021.

Das Finanzamt lehnte in der Folge die Grunderwerbssteuerbefreiung nach § 6a GrEStG ab. Hiergegen wendete sich die Klägerin letztlich klageweise.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Entscheidung

Nach Ansicht des FG Nürnberg lagen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG nicht vor, da nach Ansicht des Gerichts die erforderlichen Beteiligungsverhältnisse fehlten. Laut § 6a Satz 3 GrEStG müssten ein herrschendes Unternehmen und mindestens eine abhängige Gesellschaft am Umwandlungsvorgang beteiligt sein. Abhängig im Sinne des Satz 3 sei eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (Nachbehaltensfrist) unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG). An dem vorliegenden Einbringungsvorgang von 90 % der Anteile an der X-GmbH in die UG & Co. KG sei nur Herr A als (rechtlich als solches in Betracht kommendes) herrschendes Unternehmen und die UG & Co. KG als ein von diesem abhängiges Unternehmen beteiligt gewesen, da nur deren Vermögen von der Einzelrechtsnachfolge betroffen gewesen seien, während das Vermögen der Klägerin, die X-GmbH, weder vermehrt noch vermindert worden sei und diese somit nicht unmittelbar in den Vorgang einbezogen gewesen sei und damit auch nicht als Beteiligte im Sinne von § 6a GrEStG anerkannt werden könne.

Anders als bei einer Ausgliederung zur Neugründung nach dem Umwandlungsgesetz, bei der die Fristen des § 6a Satz 3 GrEStG aus rechtlichen Gründen nicht eingehalten werden könne, weil die neu gegründete Gesellschaft erst durch den Umwandlungsvorgang entstehe, habe im Streitfall zudem keine solche zwingende Verbindung zwischen Gründung und Anteilsübertragung bestanden, da die UG & Co. KG unabhängig von der Einbringung gegründet worden sei und die zeitliche Verbindung zwischen Gründung und Anteilsübertragung lediglich vertraglich vereinbart, nicht aber gesetzlich vorgeschrieben gewesen sei. Eine Fristeinhaltung sei deshalb bei Sachgründungen durch die Wahl des (vertraglichen) Übertragungszeitpunkts möglich. Die differenzierende Auslegung verstoße zudem nicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), da keine Ungleichbehandlung desselben Sachverhalts, sondern eine unterschiedliche Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte vorliege.

Zudem seien wirtschaftliche Gesichtspunkte für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrssteuer, die an den zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsel anknüpfe, nicht maßgeblich.

Praxishinweis

Insgesamt zeigt die Entscheidung, dass eine sorgfältige Prüfung der Beteiligungsverhältnisse und des zeitlichen Ablaufs eines Umwandlungsvorgangs unerlässlich ist, um die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG in Anspruch nehmen zu können. Mandanten sollten deshalb frühzeitig darauf hingewiesen werden, dass eine differenzierte Auslegung der Vorschriften notwendig sein kann, um steuerliche Nachteile zu vermeiden.