

**Titel:**

**Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 6a GrESTG für einen durch Sachgründung steuerbaren Erwerbsvorgang**

**Normenketten:**

GrESTG § 6a

GrESTG § 1 Abs. 2b

**Leitsätze:**

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. (redaktioneller Leitsatz)

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. (redaktioneller Leitsatz)

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. (redaktioneller Leitsatz)

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. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Grunderwerbsteuer

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München vom -- – II R 13/24

**Fundstellen:**

AG 2025, 136

GmbHR 2024, 1281

StEd 2024, 630

UVR 2025, 11

EFG 2024, 2053

ErbStB 2024, 344

DStR 2025, 158

LSK 2024, 24699

DStRE 2025, 179

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

1

Streitig ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) für einen durch Sachgründung gemäß § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang gegeben sind.

2

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft, an der Herr A mit 45.000 DM und Frau B mit 5.000 DM am Stammkapital von 50.000 DM zum 02.01.2017 als Gesellschafter beteiligt waren. Die Klägerin ist Eigentümerin mehrerer Grundstücke in der Gemarkung G, Fl.Nr. 012/34, eingetragen im Grundbuch für G, Blatt 1111 und in der Gemarkung H, Fl.Nrn. 789, 345/6, 678, 567, 456, 678, 567, eingetragen im Grundbuch für H, Blatt 2222, 3333, 4444.

3

Mit notariellem Vertrag vom 16.09.2021, URNr. xxx0/2021 der Notarin Z, wurde die Firma C UG (haftungsbeschränkt) gegründet. Geschäftsführer der C UG (haftungsbeschränkt) ist Herr A.

4

Mit weiterem notariellen Vertrag vom 16.09.2021, URNr. xxx1/2021 der Notarin Z, wurde die C UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG (im Folgenden: UG & Co. KG) gegründet. Gegenstand der KG ist der Erwerb, das Halten, die Verwaltung und die Veräußerung von grundbesitzenden Gesellschaften. Einziger Kommanditist mit einer Einlage von 3.600 € ist gemäß Teil B, Anlage 1, § 3 der Urkunde Herr A. Die Einlageleistung hat laut § 3 der Urkunde dadurch zu erfolgen, dass Herr A den in der Anlage 2 zu dieser Urkunde aufgeführten Geschäftsanteil an der Firma X GmbH (Klägerin) mit Wirkung zum Zeitpunkt der Gründung der Kommanditgesellschaft auf die Gesellschaft überträgt. Die Sacheinlage der Gesellschafter wird bis zu einem Wert von 3.600 € auf die übernommene Einlage angerechnet, ein darüberhinausgehender Mehrbetrag wird dem Rücklagenkonto gutgeschrieben. Die Komplementärin, die C UG (haftungsbeschränkt), hat keinen Kapitalanteil an der UG & Co. KG.

5

Gemäß Teil C der genannten Urkunde ("Anlage 2, Einbringungsvertrag"), § 2, bringt Herr A als Einlage seinen Geschäftsanteil an der X GmbH in die UG & Co. KG ein. Dieser entsprach 90 % des Stammkapitals an der X GmbH. Die Einbringung erfolgte mit wirtschaftlicher und steuerlicher Wirkung zum 16.09.2021 und in Erfüllung der nach § 3 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrages eingegangenen Sacheinlageverpflichtung. Nach § 3 von Teil C der Urkunde tritt Herr A seinen Geschäftsanteil an der Klägerin "hiermit" an die UG & Co. KG ab, die die Abtretung ausdrücklich annimmt.

6

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 28.12.2021 setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer aus einer Bemessungsgrundlage von x.xxx.xxx € in Höhe von xx.xxx € fest. Der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung anzusetzende Grundbesitzwert wurde gemäß § 155 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 162 Abs. 5 AO geschätzt, da ein Bescheid über die gesonderte Feststellung der Grundbesitzwerte noch nicht ergangen war.

7

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und trug zur Begründung vor, der Erwerbsvorgang sei gemäß § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

8

Mit geändertem Grunderwerbsteuerbescheid vom 07.06.2022 wurden die Schätzwerte an die nunmehr festgestellten Grundbesitzwerte angepasst. Die Grunderwerbsteuer wurde ausgehend von einem Grundbesitzwert von x.xxx.xxx € auf xx.xxx € erhöht.

9

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos; der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 09.08.2022 als unbegründet zurückgewiesen.

10

Das Finanzamt führte zur Begründung aus, nach § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG gelte der Übergang von mindestens 90 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter als ein auf die Übereignung der Grundstücke im Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine neue Kapitalgesellschaft

gerichtetes Rechtsgeschäft. Im vorliegenden Fall sei die UG & Co. KG vorher kein Gesellschafter der X GmbH gewesen. Durch den unmittelbaren dinglichen Übergang von 90 % der Anteile von Herrn A auf die UG & Co. KG seien damit 90 % der Anteile auf einen neuen Gesellschafter übergegangen. Somit seien die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2b GrEStG erfüllt. Die Grundstücke im Besitz der X GmbH seien fiktiv auf eine neue Gesellschaft übergegangen.

#### 11

Zwar handele es sich vorliegend um einen Einbringungsvorgang nach § 6a Satz 1 GrEStG, da der Rechtsvorgang durch eine Einbringung der Anteile in die UG & Co. KG verwirklicht worden sei. Die Befreiung werde gemäß Satz 3 der Vorschrift jedoch nur gewährt, wenn an dem genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaften beteiligt gewesen seien. Als "abhängig" würden nach Satz 4 nur Gesellschaften gelten, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % beteiligt sei. Als "herrschendes Unternehmen" komme hier Herr A selbst in Betracht, da auch Privatpersonen sowie Einzelunternehmer als "herrschende Unternehmen" gelten könnten. Herr A sei jedoch nur zu 90 % an der eingebrachten X GmbH beteiligt gewesen. Somit sei diese nicht nach Satz 4 "abhängig" von Herrn A. Am Rechtsvorgang seien damit nicht nur von Herrn A abhängige Gesellschaften beteiligt und eine Steuerbefreiung nach § 6a Sätze 1 und 3 GrEStG scheide aus. Der Vorgang sei somit steuerbar und in vollem Umfang steuerpflichtig.

#### 12

Der Prozessbevollmächtigte hat hiergegen Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgetragen:

#### 13

Herr A habe als freiberuflicher Bauingenieur Bauplanungs- und Architekturleistungen sowohl an Dritte als auch an die Klägerin erbracht. Seine Beteiligung an der X GmbH sei aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen dem Ingenieurbüro und der Klägerin seitens der Finanzverwaltung dem notwendigen Betriebsvermögen des Ingenieurbüros A zugeordnet und entsprechend steuerlich als Betriebsvermögen bei Herr A erfasst worden.

#### 14

Die Voraussetzungen des § 6a Satz 1 GrEStG seien vorliegend erfüllt, da durch die Übertragung der Geschäftsanteile des Herrn A an der Klägerin in Höhe von 90 % auf die UG & Co. KG mindestens 90 % der Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter übergegangen seien, was nach § 1 Abs. 2b GrEStG einen steuerbaren Rechtsvorgang darstelle. Ebenso seien die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 GrEStG erfüllt. Nach § 6a Satz 3 GrEStG gelte § 6a Satz 1 GrEStG nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt seien. Abhängig in diesem Sinne sei eine Gesellschaft nach § 6a Satz 4 GrEStG, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt sei.

#### 15

Unstreitig sei Herr A vorliegend als herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a UStG anzusehen. Hinsichtlich der UG & Co. KG seien zudem die Beteiligungsvoraussetzungen einer abhängigen Gesellschaft im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG gegeben, da Herr A an dieser Gesellschaft, wie auch an der Komplementär-Gesellschaft, 100 % der Vermögensanteile halte.

#### 16

Die Auffassung des Finanzamtes, dass die Voraussetzung des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG vorliegend gleichwohl nicht erfüllt seien, weil Herr A nicht auch zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt gewesen sei, sei unzutreffend. Das Finanzamt begründe dies mit der Annahme, dass vorliegend nicht die Einbringung besteuert werde, sondern der Gesellschafterwechsel. An diesem "Vorgang" sei auch die X GmbH beteiligt, weswegen diese Gesellschaft auch Beteiligte im Sinne des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG sei. Diese Auffassung widerspreche dem Gesetzeswortlaut. Der nach § 1 Abs. 2b GrEStG besteuerte Rechtsvorgang sei der Übergang der Anteile. Die Besteuerung werde nach § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG ausgelöst, wenn "mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf neue Gesellschafter

übergehen". Dieser Übergang der Anteile gelte – dem Gesetzeswortlaut nach – als ein auf die "Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Kapitalgesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft". Der nach § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG zu besteuern Rechtsvorgang sei demnach der rechtsgeschäftliche Übergang der Anteile, an dem die Klägerin jedoch nicht beteiligt sei.

§ 6a Satz 3 und 4 GrEStG bezögen sich nicht auf die übertragene Gesellschaft bzw. deren Anteile. Dies ergebe sich sowohl aus dem Wortlaut der Vorschrift als auch aus dem Sinn und Zweck der Norm.

#### 17

Der Wortlaut des § 6a Satz 3 GrEStG schreibe vor, dass an dem "Rechtsvorgang" ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften "beteiligt" sein dürften. Die Norm beziehe sich daher ausdrücklich nur auf die an dem die Besteuerung auslösenden Rechtsvorgang beteiligten Unternehmen. An dem Rechtsvorgang der Einbringung seien jedoch nur das einbringende und das aufnehmende Unternehmen beteiligt. Die Gesellschaft, deren Anteile übertragen würden, sei an dem der Einbringung zugrundeliegenden Rechtsgeschäft nicht beteiligt. Sie sei nicht Vertragspartei. Lediglich ihr Gesellschafterbestand ändere sich. Diese Auslegung von § 6a GrEStG entspreche zudem der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (unter Hinweis auf das Urteil vom 28.09.2022 II R 13/20, BStBl II 2023, 666), nach der Satz 3 der Vorschrift sich nur auf die Unternehmen beziehe, die an dem die Besteuerung auslösenden Rechtsgeschäft unmittelbar beteiligt seien. Unerheblich sei daher, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig sei. Soweit das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen von § 6a Satz 3 GrEStG mit dem Argument ablehne, dass an dem Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2b GrEStG auch die Klägerin beteiligt gewesen sei, sei diese Argumentation nicht richtig. § 1 Abs. 2b GrEStG definiere nicht den Rechtsvorgang im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG. § 1 Abs. 2b GrEStG regle den Besteuerungstatbestand. § 6a Sätze 1 und 2 GrEStG definierten die Rechtsvorgänge, auf die sich der Tatbestand des § 6a Satz 3 GrEStG beziehe. Zu den Rechtsvorgängen im Sinne des § 6a GrEStG zähle u.a. die vorliegende Übertragung, an der die Klägerin jedoch nicht selbst beteiligt gewesen sei. Die vom Finanzamt vorgenommene Auslegung verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil Unternehmen, bei denen – wie bei der Klägerin – die Beteiligungsgrenze von 95 % nicht erfüllt sei, ohne sachlichen Grund und damit verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt schlechter behandelt werden würden als Unternehmen, bei denen die Beteiligungsgrenze erfüllt sei. Damit würde eine Übertragung von 90 % der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft besteuert werden, aber eine Übertragung von 95 % nicht. Dafür gebe es keinen sachlichen Grund. Erst Recht gebe es keinen sachlichen Grund, die Einbringung gegenüber anderen Rechtsvorgängen im Sinne des § 6a Satz 1 GrEStG schlechter zu behandeln.

#### 18

Auch Sinn und Zweck der Norm schreibe diese Auslegung vor. § 6a GrEStG solle Umstrukturierungen von der Grunderwerbsteuer befreien, wenn diese innerhalb einer Unternehmensgruppe erfolgten. Für diesen Sinn und Zweck sei ausschließlich maßgeblich, ob das herrschende Unternehmen an dem Unternehmen beteiligt sei, auf das die Einbringung erfolgt, denn damit sei sichergestellt, dass die Beteiligung innerhalb der Unternehmensgruppe bzw. dem Konzern verbleibe und es sich demnach nur um eine "Umstrukturierung" handle, die gerade begünstigt werden solle. Ob und in welchem Umfang das herrschende Unternehmen an dem eingebrachten Unternehmen beteiligt sei, sei für den Zweck der Norm irrelevant. Dies sei lediglich für die Erfüllung der Tatbestände des § 1 GrEStG entscheidend.

#### 19

Auch seien die Voraussetzungen des § 6a Satz 4 GrEStG gegeben. Bereits mit Urteil vom 21.8.2019 (II R 21/19, BStBl II 2020, 344) habe der Bundesfinanzhof insoweit entschieden, dass bei einer Neugründung die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nicht eingehalten werden müsse. Mit der Entscheidung vom 28.9.2022 (II R 13/20, BStBl II 2023, 666) habe der Bundesfinanzhof zudem seine Auffassung bestätigt, wonach die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssten, als sie aufgrund eines begünstigten Rechtsvorgangs auch eingehalten werden könnten. Die Einhaltung der Vorbehaltensfrist sei bei einer Sachgründung gar nicht möglich, da das aufnehmende Unternehmen bei diesem Vorgang erst gegründet werde. Der Umstrukturierungsvorgang habe gerade das Ziel, die Beteiligung in eine neu zu gründende, beherrschte Gesellschaft einzubringen. Die vom Bundesfinanzhof für Umwandlungsvorgänge aufgestellten Grundsätze müssten auch für Sachgründungen gelten. Wirtschaftlich habe eine Ausgliederung zur Neugründung die gleiche Wirkung wie eine Sachgründung. Es sei kein sachlicher Grund erkennbar, warum für die Ausgliederung zur Neugründung keine Vorbehaltensfrist gelten

solle, jedoch für die Sachgründung. Die Sachgründung sei damit faktisch von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen. Eine Ausgliederung zur Neugründung habe gemäß § 152 Umwandlungsgesetz gar nicht stattfinden können, da eine solche nur bei Einzelunternehmen möglich sei, die als Kaufmann eingetragen seien. Ein freiberuflich tätiger Einzelunternehmer, wie vorliegend Herr A, könne sich nicht als Kaufmann eintragen lassen und sei daher von einer Ausgliederung zur Neugründung ausgeschlossen.

## 20

Das Sächsische FG habe mit Urteil vom 09.11.2023, 2 K 939/20, juris, in einer vergleichbaren Konstellation die Anwendung des § 6a GrEStG bejaht, da es ebenfalls keinen sachlichen Grund sah, eine Neugründung aufgrund der Vorbehaltensfrist von der Anwendung des § 6a GrEStG auszuschließen. Es gebe in dieser Konstellation keine Möglichkeit die Vorbehaltensfrist einzuhalten. Eine Missbrauchsgefahr bestehe nach Ansicht des Sächsischen FG nicht. Vorliegend sei die UG & Co. KG erst zur Einbringung gegründet worden. Eine Vorbehaltensfrist habe insoweit nicht eingehalten werden können, weil die Gesellschaft noch gar keine fünf Jahre existiert habe. Im Fall der Einbringung zur Gründung einer Gesellschaft sei die Vorbehaltensfrist folglich nicht anwendbar.

## 21

In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ausgeführt, dass im vorliegenden Fall der Sachgründung die Vorbehaltensfrist ebenfalls aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden könne, da mit Gründung der UG & Co. KG die Sacheinlageverpflichtung der Anteile an der X GmbH erst begründet und damit die Verbindung zum Konzern hergestellt worden sei.

## 22

Die Prozessbevollmächtigten beantragen, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 28.12.2021 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 07.06.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 09.08.2022 aufzuheben.

## 23

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen und trägt zur Begründung ergänzend im Wesentlichen Folgendes vor:

## 24

Im Streitfall sei Herr A als herrschendes Unternehmen zu 100 % an der neugegründeten UG & Co. KG beteiligt. Isoliert betrachtet würde dies eine herrschende Stellung in Bezug auf die UG & Co. KG bedeuten. Da es sich vorliegend aber um einen Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2 b GrEStG handle, seien nicht nur zwei Parteien, wie bei einer klassischen Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG beteiligt, sondern auch die Gesellschaft, deren Gesellschafterbestand sich ändere. Hier werde die Beteiligungskette unterbrochen, da Herr A nur 90 % der Anteile der X GmbH gehalten habe. Die Anwendung des § 6a GrEStG scheitere an der nicht erfüllten Mindestbeteiligung von 95% des Herrn A an der X GmbH. Somit fehle es an dem vorausgesetzten Abhängigkeitsverhältnis innerhalb des Konzerns.

## 25

Grunderwerbsteuerlich werde bei dem vorliegenden Vorgang nicht die Einbringung an sich besteuert, sondern der Wechsel des Gesellschafterbestands zu mindestens 90 % als so genannter Ersatztatbestand. Der Wechsel des Gesellschafterbestands habe bei der X GmbH stattgefunden, da Herr A seine 90 % Beteiligung in die UG & Co. KG eingebracht habe. Diese sei somit nach der Einbringung zu 90 % an der X GmbH beteiligt. Daher sei auch die X GmbH an dem oben aufgeführten Vorgang beteiligt. § 1 Abs. 2b GrEStG fingiere die Übereignung eines zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehörenden Grundstücks auf eine fiktiv "neue" Gesellschaft. Zivilrechtlich liege kein Rechtsträgerwechsel vor. Vorliegend seien an dem besteuerten Rechtsvorgang der fingierten Übereignung der Grundstücke die X GmbH als "Alt"-Gesellschaft und die UG & Co. KG als "Neu"-Gesellschaft beteiligt. Bei einer Besteuerung gemäß § 1 Abs. 2b GrEStG werde keine Einbringung von Anteilen an sich besteuert, sondern die Änderung im Personenstand der grundbesitzhaltenden Gesellschaft im Rahmen der fiktiven Grundstücksübertragung. Gemäß § 6a Satz 4 GrEStG sei eine Gesellschaft abhängig, wenn das herrschende Unternehmen am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt sei. Daher stelle die UG & Co. KG ein abhängiges Unternehmen dar. Da die UG & Co. KG allerdings nur zu 90 % an der X GmbH beteiligt sei, sei diese wiederum kein abhängiges Unternehmen, da es an der 95 %-Grenze scheitere. Die Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG könne daher nicht angewendet werden.

**26**

Auf den Inhalt der dem Senat vorliegenden Akten, der im Klageverfahren eingereichten Schriftsätze und der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 25.04.2024 wird Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

**27**

Die Klage ist unbegründet.

**28**

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom 28.12.2021 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 07.06.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 09.08.2022 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Zu Recht hat das Finanzamt im Streitfall die im Wege der Sachgründung erfolgte Übertragung von 90 % der Anteile an der X GmbH auf UG & Co. KG nicht gemäß § 6a GrEStG begünstigt.

**29**

Nach § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG gilt der Übergang von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter als ein auf die Übereignung der Grundstücke im Vermögen der Kapitalgesellschaft auf eine neue Kapitalgesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Vorschrift ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht wurden, mithin auf den vorliegenden Erwerbsvorgang vom 16.09.2021.

**30**

Die Klägerin ist als Kapitalgesellschaft vorliegend Eigentümerin mehrerer Grundstücke und zwar in der Gemarkung G, Fl.Nr. 012/34, eingetragen im Grundbuch für G, Blatt 1111 und in der Gemarkung H, Fl.Nrn. 789, 345/6, 678, 567, 456, 678, 567, eingetragen im Grundbuch für H, Blatt 2222, 3333, 4444.

**31**

Die mit notariellem Vertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft, URNr. B xxx1/2021, gemäß Teil C der Urkunde ("Anlage 2, Einbringungsvertrag") unter § 3 erfolgte Abtretung der Geschäftsanteile an der X GmbH an die UG & Co. KG zum 16.09.2021 unterliegt nach § 1 Abs. 2b GrEStG der Grunderwerbsteuer. Diese Übertragung erfüllt den Erwerbstatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG, da die UG & Co. KG vorher kein Gesellschafter der Klägerin war und nach der Einbringung zu 90 % an der X GmbH beteiligt ist, d.h. die Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft zu mindestens 90 % auf einen neuen Gesellschafter übergegangen sind. Das ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig.

**32**

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind vorliegend nicht erfüllt.

**33**

Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2 bis 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben. Die Nichterhebung der Steuer setzt voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a Satz 3 GrEStG). Im Sinne von Satz 3 abhängig ist 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). Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG ist nicht auf Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2019 II R 18/19, BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352).

**34**

Welches Unternehmen "herrschendes Unternehmen" und welche Gesellschaft "abhängige Gesellschaft" im Sinne dieser Vorschrift ist, richtet sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteil vom 28.09.2022 II R 13/20, BStBl II 2023, 666) nach dem jeweiligen Umwandlungsvorgang, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll. Soweit das Gesetz von einem herrschenden

Unternehmen spricht, ist zunächst – soweit vorhanden – das am steuerbaren Umwandlungsvorgang unmittelbar beteiligte Unternehmen gemeint. Unerheblich ist daher, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist. Ebenso wenig ist maßgebend, ob bei abhängigen Gesellschaften weitere Gesellschaften vom herrschenden Unternehmen abhängen, wenn diese Unternehmen oder Gesellschaften selbst nicht am Umwandlungsvorgang beteiligt sind.

### 35

Diese Auslegung folgt nach Ansicht des Bundesfinanzhofes dem Wortlaut des § 6a Satz 3 GrEStG, der ausdrücklich an den in Satz 1 genannten Rechtsvorgang anknüpft und verlangt, dass "an dem dort genannten Rechtsvorgang" ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften "beteiligt sind". Sind ausgehend von dem steuerbaren Rechtsvorgang nach § 6a Satz 1 GrEStG bereits ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt, ist die erste Alternative des § 6a Satz 3 GrEStG erfüllt und es bedarf keines Rückgriffs auf die zweite Alternative. Das gilt unabhängig davon, ob noch weitere herrschende Unternehmen und/oder abhängige Gesellschaften vorhanden wären.

### 36

Die Auslegung entspricht nach der Urteilsbegründung der Systematik des § 6a GrEStG. Danach wird in Satz 1 der steuerbare Rechtsvorgang, für den die Steuer nicht erhoben wird, definiert. Satz 3 gibt sodann einen Rahmen vor, wonach Satz 1 nur gilt, wenn an dem Rechtsvorgang ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Satz 4 definiert im Anschluss die abhängige Gesellschaft und damit mittelbar das herrschende Unternehmen. Wie in Satz 4 wörtlich angeführt, bezieht sich die dortige Definition nur darauf, unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschaft als abhängig im des Satzes 3 anzusehen ist. Durch Satz 4 wird aber der allein durch Satz 3 bestimmte Anwendungsbereich des § 6a Satz 1 GrEStG weder erweitert noch eingegrenzt.

"Beteiligt" am Umwandlungsvorgang im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG sind nur diejenigen Rechtsträger, deren Vermögen unmittelbar von der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge betroffen ist, d.h. diejenigen, die Vermögen verlieren/übertragen und diejenigen die Vermögen aufnehmen. Mittelbar betroffene Anteilseigner/Gesellschafter sind nicht in diesem Sinne am Umwandlungsvorgang beteiligt (vgl. Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG-Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 6a, Rz. 72). Entsprechendes gilt für Einbringungsvorgänge und andere Rechtsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Nur die unmittelbaren Vertragspartner der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen sind im Sinne von § 6a GrEStG "beteiligt" (vgl. Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG-Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 6a, Rz. 72).

### 37

Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall sind nach Ansicht des erkennenden Senates an dem vorliegenden Einbringungsvorgang von 90 % der Anteile an der X GmbH in die UG & Co. KG nur Herr A als herrschendes Unternehmen und die UG & Co. KG als ein von diesem abhängiges Unternehmen beteiligt, da nur deren Vermögen von der Einzelrechtsnachfolge betroffen sind. Herr A überträgt die Anteile, d.h. verliert Vermögen, und die UG & Co. KG nimmt Vermögen auf. Nicht an dem Vorgang beteiligt im Sinne von § 6a Satz 3 GrEStG ist die Klägerin, da deren Vermögen sich weder vermehrt noch vermindert.

### 38

Aus § 1 Abs. 2b GrEStG lässt sich nach Ansicht des Senates nichts anderes ableiten, auch wenn im Rahmen der gesetzlichen Fiktion des Erwerbstatbestandes nach § 1 GrEStG dieser Vorgang als ein auf die Übertragung eines Grundstücks auf eine neue Kapitalgesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft gilt. Für den Erwerbstatbestand wird dieser Rechtsträgerwechsel, der zivilrechtlich nicht vorhanden ist, grunderwerbsteuerrechtlich fingiert. Dies ist für die Begründung des Erwerbstatbestandes nach § 1 GrEStG notwendig. Im Rahmen der Auslegung von § 6a GrEStG führt diese Fiktion nach Ansicht des Senates jedoch nicht dazu, dass die Klägerin "Beteiligte" des Einbringungsvorgangs im Sinne von § 6a Satz 3 GrEStG wird, da die X GmbH (Klägerin) nicht unmittelbarer Vertragspartner der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung vom 16.09.2021 gewesen ist, sondern lediglich Herr A und die UG & Co. KG. Auf die unmittelbare Beteiligung an der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung kommt es jedoch bei Auslegung von § 6a Satz 3 GrEStG an, wie sich der Kommentarliteratur entnehmen lässt (vgl. Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG-Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 6a, Rz. 72). § 6a Satz 3 GrEStG ist als Befreiungsvorschrift

nach Ansicht des Senates bei Einbringungsverfahren – wie dem vorliegenden – in dem Sinne auszulegen, dass maßgeblich auf die an dem zivilrechtlichen Einbringungsverfahren "Beteiligten" abzustellen ist, d.h. auf die dingliche Anteilsübertragung, da diese auch den maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt festlegt und nicht auf den auf der Rechtsfolgenseite fingierten Grundstückserwerb durch eine neue Kapitalgesellschaft. Nach § 1 Abs. 2b GrEStG steuerbarer Erwerb ist die zivilrechtlich wirksame Anteilsübertragung, Rechtsfolge ist ein fingierter Grundstückserwerb durch eine neue Kapitalgesellschaft (vgl. Meßbacher-Hönsch, in Viskorf, GrEStG-Kommentar, § 1, Rz. 968).

#### **39**

Soweit ersichtlich wurde über diese Auslegungsfrage vom Bundesfinanzhof noch nicht höchstrichterlich entschieden.

#### **40**

Im Sinne von Satz 3 abhängig ist 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).

#### **41**

Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, fallen nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG nicht in den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG. Eine vor oder nach der Umwandlung nicht existente Gesellschaft kann die in § 6a Satz 4 GrEStG bestimmten zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen, mit der Folge, dass entgegen den Anforderungen des § 6a Satz 3 GrEStG an dem Umwandlungsvorgang auch (mindestens) eine Gesellschaft beteiligt wäre, die mangels Einhaltung der Nachbehaltensfrist (im Falle des Erlöschens) bzw. der Vorbehaltensfrist (im Falle der Neugründung) nicht von dem herrschenden Unternehmen "abhängig" wäre (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.08.2019 II R 17/19, BStBl II 2020, 348 und vom 21.08.2019 II R 16/19, BStBl II 2020, 333).

#### **42**

Nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG wären somit sämtliche Verschmelzungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG), die Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG), die Abspaltung zur Neugründung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 2 Nr. 2, §§ 124 ff. UmwG), die Ausgliederung zur Neugründung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 3 Nr. 2, §§ 124 ff. UmwG) sowie die Vermögensübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, §§ 174 ff. UmwG), wenn sie zur Auflösung des übertragenden Rechtsträgers führt, nicht nach § 6a GrEStG begünstigt. § 6a GrEStG hätte einen sehr eng begrenzten Anwendungsbereich. Begünstigungsfähig wären im Wesentlichen die Abspaltung und die Ausgliederung von Vermögen zur Aufnahme durch Übertragung des abgespaltenen oder ausgegliederten Vermögensteils oder der abgespaltenen oder ausgegliederten Vermögensteile jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UmwG).

§ 6a Satz 4 GrEStG ist deshalb nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes dahingehend auszulegen, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können (vgl. BFH-Urteile jeweils vom 21.08.2019 II R 21/19, BStBl II 2020, 344; II R 15/19 II R 50/13, BStBl II 2020, 329 und vom 22.08.2019 II R 18/19 II R 62/14, BStBl II 2020, 352).

#### **43**

Bei Umwandlungsvorgängen zwischen einer abhängigen Gesellschaft und einem herrschenden Unternehmen muss in Fällen der Verschmelzung nur die Vorbehaltensfrist und in Fällen der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nur die Nachbehaltensfrist eingehalten werden. Das gilt bei der Verschmelzung sowohl für die Verschmelzung auf die abhängige Gesellschaft als auch für die Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen. Die Nachbehaltensfrist muss bei der Verschmelzung und die Vorbehaltensfrist bei der Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung nicht eingehalten werden, um die Steuerbegünstigung zu erlangen (vgl. BFH-Urteile vom 22.08.2019 II R 17/19, BStBl II 2020, 348 und vom 21.08.2019 II R 16/19, BStBl II 2020, 333).

#### **44**

Eine solche (weite) Auslegung des § 6a GrESTG findet nach Ansicht des Bundesfinanzhofes ihren Anknüpfungspunkt in der Systematik der Vorschrift. Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrESTG wird ausdrücklich für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2 bis 3 oder Abs. 3a GrESTG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht erhoben. Der Verweis auf § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG schließt die Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, §§ 2 ff. UmwG), die Aufspaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 1 UmwG), die Abspaltung und die Ausgliederung von Vermögen zur Neugründung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2, §§ 124 ff. UmwG) sowie die Vermögensübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3, §§ 174 ff. UmwG) ausdrücklich und ohne Vorbehalt auf bestimmte Umwandlungsfälle in die Begünstigung ein. § 6a Satz 1 GrESTG differenziert nicht danach, in welcher Richtung, horizontal auf eine Schwestergesellschaft oder vertikal auf die Muttergesellschaft, eine Gesellschaft verschmolzen wird, sondern begünstigt alle dort genannten Umwandlungsvorgänge gleichermaßen, auch wenn nur ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sind. Hätte der Anwendungsbereich des § 6a GrESTG nur auf solche Umwandlungsvorgänge beschränkt sein sollen, bei denen bereits ein Verbund aus mehreren Unternehmen besteht und nach dem Umwandlungsvorgang auch weiterbesteht, hätte dies in § 6a Satz 1 GrESTG seinen Niederschlag finden müssen (vgl. BFH-Urteile vom 22.08.2019 II R 17/19, BStBl II 2020, 348 und vom 21.08.2019 II R 16/19, BStBl II 2020, 333).

#### **45**

Nach diesen Grundsätzen, denen der erkennende Senat folgt, ist § 6a GrESTG im Streitfall nicht anzuwenden, da die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung gemäß § 6a Satz 4 GrESTG – Einhaltung der Vorbehaltensfrist – nicht erfüllt sind.

#### **46**

An dem Einbringungsvorgang ist – entgegen § 6a Satz 3 GrESTG – nicht ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und eine von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft beteiligt gewesen.

#### **47**

Vorliegend kommt Herr A zwar als "herrschendes Unternehmen" im Sinne von § 6a Satz 3 GrESTG grundsätzlich in Betracht, da er über seine Beteiligungen an der X GmbH und an der UG & Co. KG wirtschaftlich tätig ist und damit herrschendes Unternehmen sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2019 II R 62/14, BStBl II 2017, 916). Auf eine Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes kommt es nicht an.

#### **48**

Jedoch ist die UG & Co. KG vorliegend keine von Herrn A im Sinne des § 6a Satz 3 GrESTG abhängige Gesellschaft. Zwar war Herr A zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an der Klägerin auf die UG & Co. KG zum 16.09.2021 zu 100 % an der UG & Co. KG beteiligt. Er hielt die Beteiligung an der UG & Co. KG zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an der Klägerin jedoch erst seit der Gründung der UG & Co. KG und damit nicht, wie von § 6a Sätze 3 und 4 GrESTG gefordert, fünf Jahre.

#### **49**

Anders als in den vom Bundesfinanzhof zuletzt entschiedenen Fällen, in denen die Vergünstigung des § 6a GrESTG gewährt wurde, obwohl die Vorbehaltens- bzw. die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten wurde, beruht die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist im Streitfall nicht auf umwandlungsbedingten Gründen. Im Streitfall liegt kein Umwandlungsvorgang vor, bei dem eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, die UG & Co. KG ist vielmehr ausweislich der notariellen Gründungsurkunde vom 16.09.2021 eigenständig und unabhängig vom begünstigten Einbringungsvorgang in Form einer Sachgründung gegründet worden, vgl. Teil B, Anlage 1 des notariellen Vertrages über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft vom 16.09.2021, URNr. B xxx1/2021. Die Anteile an der Klägerin sollten laut Gesellschaftsvertrag, vgl. § 3 Nr. 3, mit Wirkung zum Zeitpunkt der Gründung der Kommanditgesellschaft auf die Gesellschaft übertragen werden. Die dingliche Übertragung der Anteile erfolgte nach Teil C, Anlage 2 des notariellen Vertrages vom 16.09.2021, URNr. B xxx1/2021, im Einbringungsvertrag ebenfalls zum Stichtag 16.09.2021, vgl. § 2 und § 3 des Einbringungsvertrages. Damit fallen zwar der Zeitpunkt der Gründung der UG & Co. KG und der Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an der Klägerin aufgrund der Regelungen im notariellen Vertrag auf denselben Tag, den 16.09.2021, allerdings handelt es sich nicht um einen einheitlichen Einbringungsvorgang aus Rechtsgründen, bei dem die UG & Co. KG mit dem Einbringungsvorgang selbst als neue Gesellschaft zwangsläufig entsteht, sondern um zwei eigenständige zivilrechtliche Verträge,

nämlich dem Gesellschaftsvertrag über die Gründung der UG & Co. KG (Teil B, Anlage 1 des notariellen Vertrages vom 16.09.2021) und dem Einbringungsvertrag (Teil C, Anlage 2 des notariellen Vertrages vom 16.09.2021). Für den Einbringungsverfahren selbst, d.h. die dingliche Abtretung der Anteile an der X GmbH, ist die zivilrechtliche Existenz der UG & Co. KG erforderlich, da diese die Abtretung der Anteile annehmen muss und ausweislich der vorliegenden Verträge auch angenommen hat. Die UG & Co. KG wurde vorliegend vor der Einbringung gegründet.

#### **50**

Die Argumentation der Prozessbevollmächtigten, § 6a Satz 4 GrEStG sei dahingehend auszulegen, dass auch bei einer Sachgründung – wie vorliegend – auf die Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist verzichtet werden müsse, da die Einbringung von Anteilen im Rahmen einer Sachgründung dieselbe wirtschaftliche Wirkung wie die Ausgliederung zur Neugründung nach dem Umwandlungsgesetz habe, wenn wie im Streitfall, die Neugründung mit der Anteilsübertragung zeitlich zusammenfalle, folgt der Senat nicht.

#### **51**

Sachlicher Grund, nur bei Ausgliederungen zur Neugründung auf die Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist zu verzichten, ist, dass bei einer Ausgliederung zur Neugründung – anders als im Streitfall – die Vorbehaltensfrist gerade wegen der Ausgliederung nicht eingehalten werden kann. In diesen Fällen kann die Vorbehaltensfrist aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden, weil die neu gegründete Gesellschaft erst durch den Umwandlungsvorgang entsteht. Anders im Streitfall. Hier haben beide an der Umwandlung Beteiligten, auch die UG & Co. KG, bereits vor dem Umwandlungsvorgang bestanden, denn Letztere hat laut Einbringungsvertrag die Abtretung der Anteile an der Klägerin angenommen. Es besteht keine Veranlassung auch in diesen Fällen – abweichend vom Wortlaut – auf die Einhaltung der Frist des § 6a Satz 3 GrEStG zu verzichten. Die UG & Co. KG hatte gegen Herrn A einen Anspruch auf Erfüllung der Sacheinlage, wie sich § 3 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrages entnehmen lässt. Dass der Tag der Erfüllung der Sacheinlageverpflichtung mit der Gründung der UG & Co. KG aus Rechtsgründen zwingend zusammenfallen muss, sieht der Senat nicht. Eine solche zeitliche Verknüpfung wurde vorliegend zwar durch den Gesellschaftsvertrag – und damit die Vertragsschließenden – hergestellt, gesetzlich zwingend ist diese jedoch nicht, so dass diese Konstellation nicht mit den vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fallgestaltungen vergleichbar ist, in denen die Vorbehaltensfrist aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden kann.

#### **52**

Ferner ist – entgegen der Ansicht der Prozessbevollmächtigten – nicht im Sinne eines Erst-recht-Schlusses aus der Rechtsprechung des II. Senats des Bundesfinanzhofes zu folgern, dass von der Einhaltung der Vorbehaltensfrist auch bei einer bereits vor Vollzug der Einbringung gegründeten (beherrschten) Gesellschaft abgesehen werden kann, da diese sich wirtschaftlich nicht von einer Ausgliederung zur Neugründung unterscheidet und die Sachgründung damit faktisch von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen sei. Vielmehr ist der Rechtsprechung des II. Senats des Bundesfinanzhofes zu entnehmen, dass die vom Gesetz geforderte Vorbehaltensfrist insoweit eingehalten werden muss, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs / Einbringungsverfahrens auch eingehalten werden kann. Anders als in den Fällen, in denen die Frist aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden kann, besteht nach der Rechtsprechung keine Veranlassung, abweichend vom Wortlaut auf die Einhaltung der Frist zu verzichten (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2019 II R 17/19, BStBl II 2020, 348, Rz. 37). Anhaltspunkte für einen solchen Erst-recht-Schluss lassen sich der Rechtsprechung des II. Senats nach Ansicht des Senats nicht entnehmen und lassen sich in der Sache auch nicht begründen.

#### **53**

Auch eine Auslegung des § 6a GrEStG in der Weise, dass im Einzelfall eine Missbrauchsprüfung vorzunehmen ist, ist im Gesetzeswortlaut nicht angelegt. Sie stünde mit der Regelungskonzeption des Gesetzes nicht in Einklang. Wäre eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall gewollt, hätte ein Missbrauchselement nach Ansicht des Senats zwingend zum Tatbestandsmerkmal erhoben werden müssen (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2020 II R 8/18, BStBl II 2020, 567). Da § 6a GrEStG an anderer Stelle definierte Merkmale anknüpft, ist stattdessen eine Typisierung gewollt.

#### **54**

Der Senat folgt daher nicht der Ansicht des Sächsischen Finanzgerichts in seiner Entscheidung vom 09.11.2023, Az. 2 K 939/20, die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, nach der auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist verzichtet werden kann, auch auf andere, rein konzerninterne Sachverhalte zu übertragen, in denen eine missbräuchliche Gestaltung nicht zu erkennen ist. Denn dies führt gerade zu einer einzelfallbezogenen Missbrauchsprüfung, wie dieses Verfahren zeigt. Eine solche ist nach Ansicht des Senates jedoch nicht im Gesetz angelegt.

#### **55**

Entgegen der Auffassung des Prozessbevollmächtigten verstößt eine nach der konkret verwirklichten Umwandlungsmaßnahme differenzierende Auslegung des Anwendungsbereichs der nach § 6a Satz 3 GrEStG einzuhaltenden Vorbehaltensfrist nicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

#### **56**

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 11.01.2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 und vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, stRspr.). Er gilt sowohl für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412), weshalb auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird, verboten ist (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 11.01.2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164).

#### **57**

Der allgemeine Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache folgender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung nicht finden lässt oder eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Belastung rechtfertigen können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 04.12.2002 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 und BFH-Urteil vom 09.04.2008 II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526). Bei der gerichtlichen Überprüfung eines Gesetzes auf seine Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz ist allerdings nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste und gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit eingehalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.2006 II R 32/04, BFH/NV 2006, 2232).

#### **58**

Diesen Anforderungen hält eine nach der konkret verwirklichten Umwandlungsmaßnahme / Einbringungsvorgang differenzierende Auslegung des Anwendungsbereichs der nach § 6a Satz 4 GrEStG einzuhaltenden Vorbehaltensfrist stand; denn entgegen der Auffassung der Prozessbevollmächtigten unterscheiden sich die Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG und die Sachgründung mit Einbringung von Gesellschaftsanteilen in rechtserheblicher Weise insofern, als – wie ausgeführt – bei einer Ausgliederung zur Neugründung der aufnehmende Rechtsträger durch den Umwandlungsvorgang rechtlich erst entsteht, während im Fall der Sachgründung auf einen bereits bestehenden Rechtsträger übertragen wird. Im Fall der Sachgründung kann durch die Wahl des Übertragungszeitpunkts auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist nach § 6a Satz 4 GrEStG Einfluss genommen werden. Aufgrund der im Fall der Sachgründung bestehenden rechtlichen Möglichkeit zur Einhaltung der Vorbehaltensfrist durch entsprechende Wahl des Übertragungszeitpunkts einerseits und der fehlenden rechtlichen Möglichkeit im Fall der Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG andererseits, liegt jedoch keine Ungleichbehandlung desselben Sachverhalts, sondern die unterschiedliche Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 22.08.2019 II R 17/19, BFHE 266, 370, BStBl II 2020, 348, Rz. 37). Soweit die Prozessbevollmächtigte auf eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit der Fallkonstellationen abstellen, ist dem nicht zu folgen. Die Grunderwerbsteuer knüpft als Rechtsverkehrsteuer an den zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsel an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.06.2016 II R 14/12, BFH/NV 2017, 1) und dabei spielen wirtschaftliche Betrachtungsweisen grundsätzlich keine Rolle (vgl. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 20. Auflage 2022, § 1 Rz. 134 ff.). Die differenzierende Auslegung der Einhaltung der Vorbehaltensfrist nach § 6a Satz 4 GrEStG im Hinblick auf die Entstehung bzw. den Bestand des aufnehmenden Rechtsträgers und nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten entspricht daher dem Charakter der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer.

**59**

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, da die Klägerin unterlegen ist.

**60**

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen. Die Notwendigkeit der Einhaltung der Vorbehaltensfrist bei Sachgründungen wird von der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht einheitlich beurteilt.