

**letzte Aktualisierung:** 22.3.2023

FG Hessen, Urt. v. 18.10.2022 – 5 K 914/21

**GrEStG § 6a**

**Grunderwerbsteuer; Steuervergünstigung bei Umstrukturierung in Konzern**

Die Steuerbefreiung einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage setzt gem. § 6a S. 4 GrEStG voraus, dass das herrschende Unternehmen am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der abhängigen Gesellschaften innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Auf die Einhaltung dieser Vorbehaltensfrist kann nicht im Wege einer teleologischen Reduktion verzichtet werden, wenn die abhängige Gesellschaft bereits vor dem Umwandlungsvorgang bestand und daher die Einhaltung der Vorbehaltensfrist möglich ist.

(Leitsatz der DNotI-Redaktion)

---

Gericht:	<b>Hessisches Finanzgericht 5. Senat</b>
Entscheidungsdatum:	<b>18.10.2022</b>
Aktenzeichen:	<b>5 K 914/21</b>
ECLI:	<b>ECLI:DE:FGHE:2022:1018.5K914.21.00</b>
Dokumenttyp:	<b>Urteil</b>
Quelle:	
Norm:	<b>§ 6a GrEStG</b>

---

## **Orientierungssatz**

Bei Einbringung einer Beteiligung an einer grundbesitzenden KG in eine bestehende Vorrats-GmbH ist die Vorbehaltensfrist zwingend zu wahren.

---

## **Verfahrensgang**

nachgehend BFH München, II R 46/22, Revision anhängig

### **Tenor**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

### **Tatbestand**

Die Klägerin ist eine GmbH und Co. KG, an der neben einer nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligten Komplementär-GmbH insgesamt sieben Gesellschafter als Kommanditisten mit Kommanditanteilen zwischen 27,5 % und 7,5 % beteiligt waren. Die Klägerin verfügte über diversen Grundbesitz in der Gemarkung ..., Amtsgericht ...-Grundbuch von... Blatt ....

Die Kommanditisten – allesamt natürliche Personen – erwarben am ... jeweils eine eigene Vorrats-GmbH, und zwar die A (erste bis siebte) Unternehmensverwaltung GmbHs, wobei jeder Kommanditist Alleingesellschafter seiner GmbH war.

Jeweils mit notariellem Vertrag vom ... (UR-Nr. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... und .../... des Notars B) brachten die sieben Kommanditisten u.a. ihren Kommanditanteil an der Klägerin jeweils in die ihnen gehörige GmbH im Wege der Sachkapitalerhöhung steuerlich gemäß §§ 20 ff. Umwandlungssteuergesetz mit Wirkung zum ... zu Buchwerten ein. Gleichzeitig wurde am ... jeweils ein Einbringungs- und Abtretungsvertrag zwischen dem jeweiligen Kommanditisten und seiner GmbH geschlossen, mit dem die Gesellschaftsanteile an die jeweilige GmbH mit wirtschaftlicher Wirkung zum ... abgetreten wurden. Die Eintragung der Gesellschafterwechsel im Handelsregister der KG (HRA ..., AG C) erfolgte am ....

Eine grunderwerbsteuerliche Anzeige des Vorgangs erfolgte nicht.

Mit Bescheid vom 11.07.2018 erließ das beklagte Finanzamt gegenüber der Klägerin wegen der Änderung im Gesellschafterbestand durch die Verträge vom ... wegen eines dadurch verwirklichten Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes – GrEStG – unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem unter Schätzung der Bemessungsgrundlage auf ..., - EUR in Höhe von 5 %, mithin ..., - EUR, Grund-erwerbsteuer festgesetzt wurde. Zugleich wurde ein Verspätungszuschlag von ..., - EUR festgesetzt.

Nach erfolgter Feststellung der Grundbesitzwerte durch Feststellungsbescheide wurde die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 21.03.2019 nach der sich danach ergebenden Bemessungsgrundlage von zusammen ..., - EUR auf ..., - EUR herabgesetzt, der festgesetzte Verspätungszuschlag blieb unverändert bestehen. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 24.04.2019 Einspruch ein, mit dem die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG begehrte wurde.

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.06.2021, am 09.06.2021 zur Post gegeben, wies das Finanzamt den Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid zurück.

Mit der am 08.07.2021 erhobenen Klage begeht die Klägerin eine Herabsetzung der Grunderwerbsteuer auf 0,- EUR, da die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG zu gewähren sei. Die Klägerin ist der Auffassung, an den Einbringungsvorgängen seien jeweils ein herrschendes Unternehmen (jeder Kommanditist) und je eine abhängige Gesellschaft beteiligt gewesen. Beteiligte an dem Einbringungsvorgang seien die jeweiligen Kommanditisten und die sieben A GmbHs, da nur diese Vermögen übertragen bzw. aufgenommen hätten. Die Kommanditisten seien auch Unternehmer, da sie zunächst über ihre Kommanditistenstellung und nach der Einbringung über ihre 100 % GmbH-Beteiligung wirtschaftlich tätig gewesen seien. Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG sei nicht auf Unternehmen i.S. des Umsatzsteuergesetzes beschränkt. Es liege für jeden Rechtsvorgang jeweils ein herrschendes Unternehmen (Kommanditist) und je eine davon abhängige GmbH vor.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts seien auch die jeweiligen A GmbHs als „abhängige Gesellschaften“ im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG anzusehen. Die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist von fünf Jahren – die Vorrats GmbHs hätten bei der Einbringung den Kommanditisten noch keine fünf Jahre gehört – sei unschädlich. Die Grundzüge der BFH-Rechtsprechung, wonach die Nichteinhaltung der Fristen unschädlich sei, weil die Frist in Folge des begünstigten Umwandlungsvorgangs nicht eingehalten werden könne, sei auch auf Fälle der Einbringung anwendbar. Es bestehe eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit des Vorgangs der Einbringung mit dem Fall der Abspaltung/Ausgliederung auf einen mit dem Wirksamwerden der Umwandlung neu entstehenden Rechtsträger. Die Besonderheit bei der Einbringung liege darin, dass der aufnehmende Rechtsträger zuvor gegründet sein müsse und damit das Element der Gleichzeitigkeit des Gründungsaktes und des Vermögensübergangs fehle. Zwar sei die Einhaltung der 5-Jahresfrist (Vorbehaltensfrist) in Fällen der Einbringung theoretisch möglich, wirtschaftlich unterschieden sich beide Vorgänge aber nicht. Sie dienten demselben Umstrukturierungsziel, nämlich Vermögen aus einem herrschenden Unternehmen auf eine abhängige Gesellschaft zu übertragen, die erst im Zuge des einheitlichen Einbringungsvorgangs neu entstehe und deshalb erst mit ihrer Entstehung abhängig werden könne. Die Gesellschaften A (erste bis siebte) Unternehmensverwaltung GmbH seien zwar nicht durch umwandlungsrechtliche Vorgänge neu gegründet, sondern als Vorratsgesellschaften gekauft worden. Allerdings gebiete der Gesetzeszweck des § 6a GrEStG (Vermeidung von Wachstumshemmrisiken) und das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG – (gleiche Besteuerung von wirtschaftlich vergleichbaren

Sachverhalten), dass auch bei dem Kauf einer Vorratsgesellschaft – die einzig zu dem Zweck der späteren Einbringung der KG-Anteile erworben wurde – die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG als unbedeutlich anzusehen. Denn es dürfe keine unterschiedlichen Besteuerungsfolgen auslösen, ob eine Gesellschaft durch umwandlungsrechtliche Vorgänge neu gegründet oder aus wirtschaftlichen (Vereinfachungs-) Gründen eine Vorratsgesellschaft gekauft werde (so auch Behrens und Seemaier in DStR 2020, S. 1415). Andernfalls würde ein Unternehmen dem Gesetzeszweck zuwider gezwungen, die kostenintensivere Ausgliederung/ Abspaltung zur Neugründung zu wählen, obwohl wirtschaftlich betrachtet dies eine Gestaltungsbeschränkung für viele mittelständische Konzerne und ein Hemmnis darstelle. Andernfalls hätte man nach strenger Gesetzestextauslegung bereits fünf Jahre vor der geplanten Einbringung eine Gesellschaft allein nur zur diesem Zweck gründen/ erwerben müssen. Dies stehe ausdrücklich der Gesetzesintention, der Möglichkeit der Unternehmen zu einer flexiblen Anpassung an Marktverhältnisse, entgegen. Der vorliegende Sachverhalt der Einbringung von KG-Anteilen in eine Vorrats-GmbH sei daher wirtschaftlich vergleichbar mit der Ausgliederung/ Abspaltung zur Neugründung, da beide Vorgehen dasselbe Umstrukturierungsziel im Konzern verfolgten. Beide Konstellationen seien daher zwingend auch gleich zu besteuern.

Keine Unterscheidung dürfe außerdem zu dem Fall gemacht werden, in dem die Kommanditanteile in eine bereits bestehende GmbH eingebracht werden und diese GmbH vom herrschenden Unternehmen (hier: jeweiliger Kommanditist) gegründet wurde, sich also ihr Vermögen unmittelbar vom herrschenden Unternehmen ableiten lasse. Denn das herrschende Unternehmen müsse wirtschaftlich frei entscheiden können, ob es eine abhängige Gesellschaft selbst gründe oder aus wirtschaftlichen oder zeitlichen Gründen eine Vorrats-GmbH erwerbe. Insoweit sei eine teleologische Reduktion des Fristenerfordernisses bei § 6a GrEStG geboten.

Die Klägerin beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.03.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2021 dahingehend abzuändern, als die Grunderwerbsteuer unter Gewährung der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG auf 0,- EUR herabgesetzt wird.

Antrag nach § 139 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung – FGO – ist gestellt.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte ist der Auffassung, die Voraussetzungen des § 6a GrEStG lägen nicht vor. Zwar sei nicht an der zwischenzeitlichen Auffassung festzuhalten, die Vorschrift sei bereits deshalb nicht anwendbar, weil nicht nur ein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG, sondern im Fall der Einbringungen der Kommanditanteile gleich sieben herrschende Unternehmen vorliegen würden. Doch scheitere die Steuerbefreiung daran, dass die Vorbehaltensfrist bei den Einbringungen der Kommanditanteile in die (A-) GmbHs nicht eingehalten worden sei, da die GmbHs im Zeitpunkt der Einbringung noch nicht seit fünf Jahren bestanden haben. Soweit der BFH die Einhaltung der Fristen für unbedeutlich halte, gelte dies nur für die Fälle, in denen die Einhaltung der Fristen aus Rechtsgründen des Umwandlungsvorgangs nicht möglich sei. Die Vorschrift des § 6a Satz 4 GrEStG sei im Unterschied zu den §§ 5 und 6 GrEStG nicht stets teleologisch reduziert auszulegen, wenn es an einer objektiven Steuerumgehungsmöglichkeit fehle. Während §§ 5 und 6 GrEStG grundstücksbezogen seien, sei die Vorschrift des § 6a GrEStG beteiligungsbezogen auszulegen. Dieses Verständnis zeige sich insbesondere in dem entschiedenen BFH-Verfahren II R 17/19 (BStBI II 2020,348). Nach diesem Verständnis sei auch eine im Konzern neu gegründete Gesellschaft vor Ablauf der fünf

Jahre kein geeigneter Beteiligter eines begünstigten Umwandlungsvorgangs (vgl. Wi-schott/Graessner, NWB 2020, 1320 (1326)). Gleiches müsse dann aber auch für eine innerhalb der Vorbehaltensfrist erworbene Vorratsgesellschaft gelten. Die erheblich restriktivere Beurteilung von Umwandlungen zur Aufnahme als solche zur Neugründung sei auch lt. Bro-emel/Mörwald in DStR 2021, 140 (141) nachvollziehbar. Ein Verstoß gegen Art. 3 GG liege nicht vor, weil es sich um eine unterschiedliche Behandlung unterschiedlicher Sachverhalte handele. Während im Fall der übertragenden Umwandlung zur Neugründung die Vorbehaltensfrist in Bezug auf die aufnehmende Gesellschaft aus Rechtsgründen nicht eingehalten werden könne, könne bei im Umwandlungszeitpunkt bereits bestehenden Gesellschaften die vorgelagerte Vorbehaltensfrist grundsätzlich gewahrt werden.

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die gewechselten Schriftsätze in der Akte verwiesen.

Das Verfahren bezüglich des Verspätungszuschlags wurde mit Beschluss vom 18.10.2022 vom hiesigen Verfahren abgetrennt.

Dem Gericht lag die beim Beklagten für den Vorgang geführte Grunderwerb-steuerakte nebst Rechtsbehelfsverfahren vor. Diese war Gegenstand des Verfahrens.

## **Entscheidungsgründe**

Die Klage war unbegründet.

1.

Durch die Einbringung der Kommanditanteile aller Kommanditisten in ihre jeweiligen GmbHs ist es am 25.07.2014 bezogen auf die grundbesitzende KG zur Verwirklichung des Steuertatbestandes des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gekommen.

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Änderung des Gesellschafterbestandes nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann in einem einzelnen Rechtsvorgang oder in Teilakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 II R 3/11, BStBl II 2013, 963; vom 9. Juli 2014 II R 49/12, BStBl II 2016, 57, und vom 25. November 2015 II R 18/14, BStBl II 2018, 783).

Mit der Einbringung der Kommanditanteile sind durch die zugleich erfolgte Abtretung die GmbHs zivilrechtlich zu neuen Kommanditisten der KG geworden, so dass sich am ... unmittelbar der Gesellschafterbestand der KG dergestalt geändert hat, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der KG (hier 100 %) auf neue Gesellschafter übergegangen sind.

2.

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 6a GrEStG war im Streitfall nicht anwendbar. Die Voraussetzungen der Norm lagen nicht vor.

a)

Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a,

3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG, einer Einbringung – wie im Streitfall – oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben. Die Nichterhebung der Steuer setzt voraus, dass an dem Rechtsvorgang 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 Rechtsvorgang (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang (Nachbehaltensfrist) unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist (§ 6a Satz 4 GrEStG).

b.)

Nach Auffassung des Senats scheitert im Streitfall die Anwendung des § 6a GrEStG nicht – wie der Beklagte im Klageverfahren zwischenzeitlich meinte – daran, dass im Ergebnis gleich sieben Kommanditisten ihre Kommandanteile auf sieben eigene GmbHs übertragen haben, so dass an dem grunderwerbsteuerlichen Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG sieben „herrschende“ Unternehmen beteiligt gewesen wären. Zwar sind „beteiligt“ am Rechtsvorgang dabei nur diejenigen Rechtsträger, deren Vermögen unmittelbar betroffen ist, d.h. für den Streitfall jeder Kommanditist und seine GmbH, zwischen denen der jeweilige Einbringungsvorgang erfolgt ist. Dem Rechtsvorgang des § 1 Abs. 2a GrEStG ist aber von Gesetzes wegen eigen, dass er in Teilakten erfolgen kann. Hieraus folgt, dass auch die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG bei einem Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG teilaktsbezogen anwendbar ist und zu einer quotalen Anwendung auf einzelne Teilakte führen kann, wenn für den Teilakt die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Auch nach zutreffender Verwaltungsauffassung (vgl. gleichlautende Ländererlasse vom 22.09.2020, BStBl I 2020, 960, Tz. 2.4) ist die Begünstigung nach § 6a GrEStG in den Fällen des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG insoweit anteilig zu gewähren, als durch den begünstigungsfähigen Vorgang der Tatbestand des § 1 Absatz 2a Satz 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. auch Kugelmüller-Pugh in Viskorf, GrEStG, 20. Aufl. 2022, § 6a, Rdnr. 53 ff, m.w.N. zum Meinungstand).

c.)

Bezogen auf jeden der sieben Teilakte zur Verwirklichung des Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG waren aber nicht jeweils ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft im Sinne des § 6a GrEStG beteiligt. Zwar ist der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG nicht auf Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes begrenzt und für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG eröffnet, die wirtschaftlich tätig sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2019 II R 17/19, BStBl II 2020, 348). Herrschendes Unternehmen können folglich auch Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften sowie natürliche und juristische Personen sein, die wirtschaftlich tätig sind; aus dem Begriff Unternehmen lässt sich nicht herleiten, dass für die Anwendung des § 6a GrEStG die Beteiligung an den abhängigen Gesellschaften im Betriebsvermögen gehalten werden müsste, da eine solche Anknüpfung an bilanzielle oder ertragssteuerrechtliche Begriffe der Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer fremd ist (vgl. BFH, Urteil vom 21. August 2019 II R 15/19 (II R 50/13), BStBl II 2020, 329, Rn. 19 - 20). In diesem Sinne konnten daher die Kommanditisten – jeweils natürliche Personen – als „Unternehmen“ im Sinne des § 6a GrEStG angesehen werden, da sie über ihre Kommandanteile und hernach als Alleingesellschafter einer GmbH als neue Kommanditistin

wirtschaftlich tätig waren.

Allerdings handelte es sich bei den GmbHs nicht um von den Alleingesellschaftern abhängige Gesellschaften im Sinne des § 6a GrEStG. Denn nach § 6a Satz 3 GrEStG wird u.a. für einen steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Einbringung die Grunderwerbsteuer nicht erhoben, 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 sind. Nach § 6a Satz 4 GrEStG ist abhängig im Sinne des Satz 3 eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Die gesetzlich nicht gesondert definierte „Beherrschung“ ergibt sich zwingend aus der Abhängigkeitsdefinition als Kehrseite. Diese von Gesetzes wegen einzuhaltende Vorbehaltensfrist wurde im Streitfall aber hinsichtlich aller Teilakte des Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG – den sieben Einbringungen in die GmbHs – nicht eingehalten, da die Kommanditisten an ihrer jeweiligen GmbH bei Einbringung noch nicht fünf Jahre beteiligt waren, weil die GmbHs sämtlich erst am 16.12.2013 erworben wurden.

d.)

Auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist konnte für die streitgegenständlichen Einbringungen auch nicht im Wege einer teleologischen Reduktion verzichtet werden.

aa)

Da Umwandlungsvorgänge, bei denen eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, nach dem Wortlaut des § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG nicht in den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG fallen würden, da eine vor oder nach der Umwandlung nicht existente Gesellschaft die in § 6a Satz 4 GrEStG bestimmten zeitlichen Voraussetzungen der Abhängigkeit aus rechtlichen Gründen nicht erfüllen kann, ist eine am Gesetzeszweck orientierte Auslegung des § 6a Satz 4 GrEStG dahingehend geboten, dass die dort genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können (vgl. u.a. BFH-Urteile jeweils vom 21. August 2019 II R 21/19 - II R 56/15 -, BStBl II 2020, 344; II R 15/19 - II R 50/13 -, BStBl II 2020, 329 und vom 22. August 2019 II R 18/19 - II R 62/14 -, BStBl II 2020, 352).

Eine solche (weite) Auslegung des § 6a GrEStG findet ihren Anknüpfungspunkt in der Systematik der Vorschrift, für alle steuerbaren Rechtsvorgänge aufgrund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG die Steuer nicht zu erheben, und zwar ausdrücklich und ohne Begrenzung auf bestimmte Umwandlungsfälle. Hätte § 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. z.B. BFH-Urteile vom 22. August 2019 II R 17/19, BStBl II 2020, 348 und vom 21. August 2019 II R 16/19, BStBl II 2020, 333).

bb)

Entgegen der Auffassung der Klägerin konnte hier aber nicht im Auslegungswege auf die Einhaltung der Vorbehaltensfrist verzichtet werden. Denn anders als in den vom BFH kürzlich 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 oder einbrin-

gungsbedingten rechtlichen Gründen. Im Streitfall liegt kein Einbringungsvorgang vor, bei dem eine beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, die GmbHs sind bereits vor dem begünstigten Einbringungsvorgang gegründet worden.

Es besteht auch keine Veranlassung in diesen Fällen – abweichend vom Wortlaut der Norm – auf die Einhaltung der Frist des § 6a Satz 4 GrEStG zu verzichten. Eine Auslegung des § 6a GrEStG in der Weise, dass im Einzelfall eine Missbrauchsprüfung vorzunehmen ist, ist nicht zulässig. Sie stünde mit der Regelungskonzeption des Gesetzes nicht in Einklang. Zwar wollte der Gesetzgeber mittels der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen erleichtern, damit Unternehmen flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können (vgl. BTDrucks 17./147, S. 10). Mit dem zugleich eingeführten Fristenerfordernis für das Halten von Beteiligungen in § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG sollten aber ungewollte Mitnahmeeffekte vermieden werden (vgl. ebenda). Dieses Fristenerfordernis stellt sich als eine vom Gesetzgeber gewollte Typisierung zur Vermeidung einer Förderung nicht erwünschter kurzfristiger, rein grunderwerbsteuerlich motivierter Umstrukturierungen dar. Wäre eine Missbrauchsprüfung im Einzelfall gewollt, hätte ein Missbrauchselement zwingend zum Tatbestandsmerkmal erhoben werden müssen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2020 II R 8/18, BStBl II 2020, 567; FG München, Urteil vom 3. März 2022 4 K 1241/21, EFG 2022, 1216, NZB anhängig; BFH II B 27/22). Für eine weitergehende teleologische Reduktion des Fristenerfordernisses hinsichtlich Fällen, in denen ein etwaiger Missbrauch zum Zwecke der Steuerumgehung objektiv ausgeschlossen erscheint, besteht angesichts des klar erkennbaren Typisierungswillens des Gesetzgebers kein Raum. Anders als die §§ 5,6 GrEStG handelt es sich bei § 6a GrEStG um eine rein beteiligungsbezogene, wirtschaftsmarktfördernde, aber nicht grundstücksbezogene Regelung. Die Grenzen vertretbarer Auslegung und zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung sind zwar weit gezogen, dürfen sich aber nicht dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck des Gesetzes entziehen, sondern müssen die gesetzgeberische Grundentscheidung respektieren; eine Interpretation, die sich über den klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt, greift unzulässig in die Kompetenz des demokratisch legitimierten Gesetzgebers ein (im Einzelnen: Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 26.11.2018 - 1 BvR 318/17, 1 BvR 1474/17, 1 BvR 2207/17, Neue Juristische Wochenschrift 2019, 351, Rz 29 bis 32; BFH, Urteil vom 22. Januar 2020 II R 8/18 , BStBl II 2020, 567; vgl. zum Ganzen kritisch: Brühl in GmbHR 2022, 828 ff – Anmerkung – m.w.N.). Vor diesem Hintergrund kann für die Anwendung des § 6a GrEStG auf die Einhaltung der Fristen des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG nach dem Gesetzeszweck nur dann verzichtet werden, wenn die Frist allein aus Rechtsgründung des gesetzlich förderungswürdigen Umwandlungs- oder Einbringungsvorgangs tatsächlich nicht eingehalten werden kann. Dies ist aber bei einer Einbringung in eine bestehende GmbH unter Kapitalerhöhung – wie hier im Streitfall – nicht der Fall, da die GmbHs bereits vor der Einbringung bestanden haben. Die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist beruhte nicht auf der Einbringung selbst – als zwingende Rechtsfolge –, sondern ausschließlich auf der freien Disposition und Gestaltungswahl der involvierten Rechtsträger. Insoweit vermag der Senat auch keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG zu erkennen, da keine vergleichbaren Sachverhalte vorliegen.

### 3.

Die Steuerfestsetzung ist zutreffend gegen die Klägerin – die Personengesellschaft, deren Gesellschafterbestand sich geändert hat – als Steuerschuldnerin gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG ergangen. Einer gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG bedurfte es nicht, da sich die Geschäftsleitung der Klägerin und der Grundbesitz im Bezirk des beklagten Finanzamts befinden, das nach § 9 Abs. 1 der am 01.01.2018 in Kraft getretenen Verordnung vom 16.11.2017 über die Zuständigkeit der hes-

sischen Finanzämter (GVBl Hessen 2017, 367) i.V.m. § 17 Abs.2 des Gesetzes über die Finanzverwaltung / Finanzverwaltungsgesetz – FVG – für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer für alle hessischen Finanzämter zuständig ist.

Hinsichtlich der Höhe der angefochtenen Grunderwerbsteuerfestsetzung ergaben sich ebenfalls keine Bedenken. Die nach § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG gesondert festgestellten Grundbesitzwerte wurden als Bemessungsgrundlage angesetzt. Soweit der angewendete Steuersatz von 5 v.H. von dem in § 11 Abs.1 GrEStG genannten abweicht, beruht dies auf dem Gesetz über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer (GVBl Hessen 2012, 457) i.V.m. Art. 105 Abs.2a Satz 2 des Grundgesetzes – GG –, wonach die Länder die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer haben. Mithin war die Klage abzuweisen.

4.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

5.

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.