

Urteil vom 30. Oktober 2024, II R 14/23

Anteilsvereinigung bei einer ausländischen Stiftung

ECLI:DE:BFH:2024:U.301024.IIR14.23.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 2 S 1, GrEStG § 5 Abs 1, GrEStG § 6a, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 3, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 4, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Mai 2023, Az: 11 K 2851/21 GE

Leitsätze

1. Eine grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung durch Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf eine niederländische Stiftung ("stichting") ist nicht nach § 5 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerfrei, wenn der Rechtstypenvergleich ergibt, dass die Stiftung ihrer rechtlichen Struktur nach nicht mit einer Gesamthandsgemeinschaft nach innerstaatlichem Recht vergleichbar ist.
2. Beruht die Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft auf eine niederländische Stiftung ("stichting") weder auf einer Sacheinlage- oder Beitragsverpflichtung noch auf einer anderweitigen gesellschaftsvertraglichen Grundlage, da die "stichting" weder Gesellschafter noch Anteilseigner hat, sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG nicht gegeben.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.05.2023 - 11 K 2851/21 GE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine am ...01.2017 gegründete Stiftung nach niederländischem Recht ("stichting"), die ihren Sitz im Königreich der Niederlande (Niederlande) hat. Zweck der Klägerin ist der Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen gegen Ausgabe von Zertifikaten.
- 2 Im Zeitpunkt der Gründung der Klägerin waren die A B.V. (A) zu 25 % und die B B.V. (B) zu 75 % an der C B.V. (C), jeweils Kapitalgesellschaften niederländischen Rechts, beteiligt. C war Eigentümerin eines inländischen Grundstücks, das sie im Jahr 2016 im Wege einer Abspaltung von der D B.V. (D) erworben hatte.
- 3 Gesellschafter der A und der B waren die Gebrüder EC und FC. Diese bildeten auch den Vorstand der Klägerin.
- 4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ...01.2017 übertrugen A und B ihre jeweiligen Beteiligungen an der C auf die Klägerin. Die Klägerin war im Gegenzug zur Ausgabe von Zertifikaten verpflichtet und hatte die Gesellschaftsanteile zugunsten der Zertifikatsinhaber zu verwalten. Für jeden übertragenen Anteil an der C gab sie ein hiermit korrespondierendes Zertifikat an A und B als Anteilsveräußerer aus. Die Zertifikate entfielen daher zu 25 % auf A und zu 75 % auf B.
- 5 Anlässlich einer vom Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung durchgeführten Prüfung gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass durch die Übertragung der Anteile an

der C auf die Klägerin der Tatbestand der Anteilsvereinigung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) verwirklicht worden sei. Mit Bescheid vom 30.01.2020 setzte das FA Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € gegenüber der Klägerin fest. Hierbei ging es von einem geschätzten Grundstückswert von ... € aus.

- 6 Den gegen den Bescheid vom 30.01.2020 eingelegten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 09.12.2021 als unbegründet zurück.
- 7 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 941 veröffentlichtem Urteil ab.
- 8 Gegen die Vorentscheidung wendet sich die Klägerin mit der Revision. Sie macht die Verletzung materiellen Rechts geltend.
- 9 Entgegen der Auffassung des FG sei die Anteilsübertragung vom ...01.2017 nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG, jedenfalls aber nach § 5 Abs. 1 GrEStG steuerfrei. Das FG habe im Rahmen der Anwendung von § 5 Abs. 1 GrEStG zu Unrecht die Vergleichbarkeit der Klägerin mit einer Gesamthandsgemeinschaft verneint. Das niederländische Recht behandle die Klägerin in steuerlicher Hinsicht als transparent. Das von der Klägerin gehaltene Vermögen sei daher den Zertifikatsinhabern zuzurechnen. Diese seien in Bezug auf das Stiftungsvermögen allein bezugsberechtigt. § 5 Abs. 1 GrEStG greife daher nach seinem Sinn und Zweck ein.
- 10 Entgegen der Auffassung des FG liege zudem ein begünstigungsfähiger Vorgang nach § 6a GrEStG vor, da nach Satz 2 der Vorschrift sämtliche Einbringungen und Erwerbsvorgänge nach dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (EU) erfasst seien. Das FG habe zu Unrecht darauf abgestellt, dass die Klägerin kein herrschendes Unternehmen im Sinne des § 6a Satz 3 GrEStG sei, da noch keine Beteiligung seit fünf Jahren an der C bestanden habe. Da die Klägerin neu gegründet worden sei, sei die Erfüllung dieses Merkmals schlechthin unmöglich. In einem solchen Fall sei die Nichteinhaltung der Vorbehaltensfrist unschädlich.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2021 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 0 € herabgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass die Übertragung der Anteile an der C auf die Klägerin der Grunderwerbsteuer unterliegt und nicht steuerbefreit ist.
- 15 1. Die Anteilsübertragung unterliegt --entgegen der Auffassung des FG-- nicht gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder 4 GrEStG, sondern gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer.
- 16 a) § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG erfassen die Fälle des Übergangs bereits zu mindestens 95 % vereinigter Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger. Voraussetzung für die Anwendung dieser Tatbestände ist daher, dass bereits in der Hand des übertragenden Rechtsträgers die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar vereinigt sind und diese sodann auf einen Erwerber übergehen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.01.2002 - II R 52/00, BFH/NV 2002, 1053, unter II.2.; Behrens in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 789; Joisten in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 1 Rz 406; Griesar in Griesar/Jochum, eKomm, 2024, § 1 GrEStG Rz 310; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 1156).
- 17 Die Feststellungen des FG tragen nicht seine Würdigung, dass im Streitfall die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 3

oder 4 GrEStG erfüllt sind. Das FG hat nicht festgestellt, dass bereits vor dem Übertragungsvertrag vom ...01.2017 mindestens 95 % der Anteile an der C entweder in der Hand der A oder in der Hand der B als veräußernde Rechtsträger vereinigt waren. Vielmehr waren A zu 25 % und B zu 75 % an der C beteiligt, so dass deren Anteile nur zusammengefasst zu einem Überschreiten der 95 %-Schwelle führten. Für die Erfüllung des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG genügt es jedoch nicht, dass erst der Anteilserwerber mindestens 95 % der Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft in seiner Hand vereinigt.

- 18** b) Die Vereinigung von 100 % der Anteile an der C in der Hand der Klägerin aufgrund des Vertrags vom ...01.2017 unterliegt jedoch nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder nach Nr. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer, so dass die Annahme eines grunderwerbsteuerbaren Vorgangs durch das FG jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden ist (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 19** aa) Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt, ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden. Mit dem Anteilserwerb wird derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Denn demjenigen, der mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in seiner Hand vereinigt, wächst eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück zu (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12.02.2014 - II R 46/12, BFHE 244, 455, BStBl II 2014, 536, Rz 14, 17 und vom 25.11.2015 - II R 35/14, BFHE 251, 498, BStBl II 2016, 234, Rz 14, m.w.N.).
- 20** Dieselben Grundsätze gelten im Rahmen des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG. Danach unterliegt die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft der Grunderwerbsteuer, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vorausgegangen ist. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ist gegenüber § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG subsidiär. Ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch einen Rechtsvorgang verwirklicht worden, unterliegt die nachfolgende Übertragung der Anteile nicht erneut nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer (BFH-Urteil vom 28.11.1979 - II R 117/78, BFHE 130, 66, BStBl II 1980, 357, Rz 12).
- 21** bb) Im Streitfall kann offen bleiben, ob der Übergang der Anteile an der C auf die Klägerin den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG erfüllt. Selbst wenn nach niederländischem Recht dem Übergang der Anteile an der C auf die Klägerin ein anspruchsbegründendes Rechtsgeschäft nicht vorausgegangen sein sollte, wurde der Anteilsübergang mit der Übertragung der Anteile durch A und B auf die Klägerin aufgrund des Vertrags vom ... 01.2017 unmittelbar vollzogen, was zu einer Vereinigung von 100 % der Anteile an der C in der Hand der Klägerin führte, so dass jedenfalls ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG vorliegt.
- 22** cc) Zum Vermögen der C gehörte im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung am ...01.2017 auch ein inländisches Grundstück im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG.
- 23** (1) Ob ein Grundstück im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 der Abgabenordnung. Maßgeblich ist vielmehr eine grunderwerbsteuerrechtliche Zuordnung. Ein inländisches Grundstück ist danach einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen, wenn die Gesellschaft in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.12.2022 - II R 40/20, BFHE 279, 290, BStBl II 2023, 1012, Rz 24 ff., m.w.N.; vgl. Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 1075).
- 24** (2) Gemäß diesen Grundsätzen gehörte der C ein inländisches Grundstück im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG. C hatte das inländische Grundstück im Jahr 2016 im Rahmen einer Abspaltung von der D erworben. Dieser Erwerbsvorgang unterlag gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer.
- 25** dd) Bei der C handelt es sich auch um eine Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG. Grundbesitzende Gesellschaft im Sinne der Vorschrift kann sowohl eine Personen- als auch eine Kapitalgesellschaft sein (BFH-Urteil vom 27.05.2020 - II R 45/17, BFHE 270, 247, BStBl II 2021, 315, Rz 12). C ist eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts. Sie steht im Rahmen der Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG einer deutschen Kapitalgesellschaft gleich (vgl. BFH-Urteile vom 22.08.2006 - I R 6/06, BFHE 215, 103, BStBl II 2007, 163; vom 26.10.2021 - IX R 13/20, BFHE 275, 28, BStBl II 2022, 172, Rz 17 und BFH-Beschluss vom 27.06.2023 - VIII R 15/21, BFHE 280, 552, BStBl II 2023, 903, Rz 14; vgl. auch Hagedorn/Tervoort, Niederländisches Wirtschaftsrecht, Kap. I,

unter A.1.a). Aus diesem Grund scheidet auch eine Anwendung des vorrangigen § 1 Abs. 2a GrEStG aus. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG n.F., der den Austausch von Gesellschaftern bei einer Kapitalgesellschaft erfasst, war im Streitjahr noch nicht in Kraft (§ 1 Abs. 2b GrEStG n.F. wurde erst mit Wirkung vom 01.07.2021 durch das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.05.2021, BGBl I 2021, 986 eingefügt).

- 26** 2. Die danach gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 GrEStG steuerbare Vereinigung von 100 % der Anteile an der C in der Hand der Klägerin ist, wie das FG zu Recht entschieden hat, nicht nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.
- 27** a) Nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind unter anderem Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen. Die Vorschrift ist auch auf eine Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 GrEStG anzuwenden, die auf einer schenkweisen Übertragung von Gesellschaftsanteilen beruht. Der Zweck der Steuerbefreiung besteht darin, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer beziehungsweise Erbschaftsteuer zu vermeiden. Wird ein Anteil an einer grundbesitzenden Gesellschaft nicht in vollem Umfang unentgeltlich, sondern im Wege einer gemischten Schenkung teilweise entgeltlich auf einen Erwerber übertragen, ist im Fall der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 GrEStG der (fiktive) Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke durch den Erwerber nur insoweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerbefreit, als der Anteil unentgeltlich zugewendet wurde (BFH-Urteil vom 15.10.2014 - II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 34).
- 28** b) Danach hat das FG die Gewährung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG zu Recht versagt. Denn die Übertragung der Anteile an der C durch A und B auf die Klägerin erfolgte nicht unentgeltlich. Vielmehr wurde die Übertragung des Eigentums an den Anteilen ausweislich des Übertragungsvertrags vom ...01.2017 gegen Ausgabe von Zertifikaten vollzogen, und zwar in der Weise, dass die Klägerin für jeden erhaltenen Anteil an der C ein "hiermit korrespondierendes Zertifikat" an A und B ausgab. Darin kam --wie das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise festgestellt hat-- zum Ausdruck, dass der wirtschaftliche Wert der Zertifikate dem der übertragenen Anteile entsprach.
- 29** 3. Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 GrEStG nicht zugunsten der Klägerin anzuwenden ist.
- 30** a) Geht ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand (Gemeinschaft zur gesamten Hand) über, so wird die Steuer gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Die Vorschrift gilt auch bei "fiktiven" Grundstückserwerben im Sinne des § 1 Abs. 1 bis Abs. 3a GrEStG und ist daher auch im Fall eines Anteilsübergangs im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1, 2 GrEStG anwendbar (vgl. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 5 Rz 34).
- 31** b) Das Vorliegen dieser Voraussetzungen hat das FG im Ergebnis zu Recht verneint.
- 32** aa) Zwar hat das FG unzutreffend darauf abgestellt, dass eine Anwendung von § 5 Abs. 1 GrEStG bereits an der fehlenden Identität zwischen den früheren Anteilsinhabern und den am Vermögen der Gesamthand Beteiligten scheitere, da die Zertifikate an die Gebrüder EC und FC als natürliche Personen ausgegeben worden seien. Denn ausweislich der notariellen Urkunde vom ...01.2017, die das FG seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, erfolgte die Ausgabe der Zertifikate an die "Übertragenden", womit im gegebenen Zusammenhang --wie die Klägerin zu Recht geltend macht-- nur A und B als Anteilsveräußerer gemeint sein konnten. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Gebrüder EC und FC bei der notariellen Beurkundung nicht im eigenen Namen, sondern als Vertreter dieser beiden Gesellschaften handelten.
- 33** bb) Das FG hat die Begünstigung des § 5 Abs. 1 GrEStG jedoch im Ergebnis zutreffend versagt, weil es die Nichtanwendung der Vorschrift auch damit begründet hat, dass die Klägerin nach einem Rechtsvergleich nicht mit einer inländischen Gesamthandsgemeinschaft gleichgestellt werden kann.
- 34** (1) Ausländische Gesellschaften können ebenfalls nach § 5 Abs. 1 GrEStG begünstigt sein, sofern deren Struktur mit einer inländischen Gesamthandsgemeinschaft vergleichbar ist (allgemeine Ansicht, vgl. z.B. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 5 Rz 8; Joisten in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 5 Rz 5; Schley in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 5 Rz 23; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 5 GrEStG Rz 8, Stand 05/2024; vgl. auch Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG vom 12.11.2018, BStBl I 2018, 1334, Rz 2; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076). Das ist der Fall, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden

ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtlich und wirtschaftlich einer inländischen Gesamthandsgemeinschaft gleichsteht. Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die im Ausland rechtsfähige Gesellschaft oder Vermögensmasse dem "Typ" und der tatsächlichen Handhabung nach einer Gesamthandsgemeinschaft nach innerstaatlichem Recht entspricht. Die Feststellung der einschlägigen ausländischen Rechtsnormen sowie die Ermittlung der für den Rechtsformtypenvergleich notwendigen gesellschaftlichen Merkmale gehört zu den vom FG von Amts wegen vorzunehmenden Tatsachenfeststellungen, an die der BFH im Revisionsverfahren grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist (BFH-Urteile vom 06.06.2012 - I R 52/11, BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240, Rz 14 und vom 20.01.2015 - II R 42/12, BFH/NV 2015, 1079, Rz 14). Im Revisionsverfahren kann lediglich überprüft werden, ob die Ermittlung der Rechtsnormen und ihres Inhalts verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und ob das FG bei seinen Ermittlungen die Denkgesetze und allgemeinen Erfahrungssätze beachtet hat (BFH-Urteil vom 19.12.2007 - I R 46/07, BFH/NV 2008, 930, unter II.2.b aa).

- 35** (2) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, die Klägerin sei ihrer rechtlichen Struktur nach nicht mit einer inländischen Gesamthandsgemeinschaft vergleichbar, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. An diese Würdigung ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 36** Nach den Feststellungen des FG zum niederländischen Zivilrecht handelt es sich bei der Klägerin, die in der Rechtsform einer "stichting" organisiert ist, um eine durch Rechtsgeschäft gegründete rechtsfähige juristische Person in Form eines verselbständigten Zweckvermögens, das keine Mitglieder hat und das dem Zweck dient, mithilfe eines dazu bestimmten Vermögens ein in der Satzung festgelegtes Ziel zu verwirklichen (vgl. Art. 285 des 2. Buchs des Bürgerlichen Gesetzbuchs der Niederlande). Ausgehend hiervon hat das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze darauf abgestellt, dass sich die Klägerin nach ihrer rechtlichen Struktur bereits aufgrund des Fehlens von Mitgliedern oder Anteilseignern von einer inländischen Gesellschaftsform, deren Entstehung als Personenverband die Beteiligung von mindestens zwei Gesellschaftern voraussetzt (vgl. § 705 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs in der im Streitjahr geltenden Fassung --BGB--), unterscheidet. Ebenso durfte das FG beim Rechtstypenvergleich berücksichtigen, dass eine "stichting" im Unterschied zu einer Gesamthandsgemeinschaft nicht durch eine gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens gekennzeichnet ist. Etwas anderes ergibt sich im Streitfall nicht daraus, dass die Klägerin in ihrer konkreten Ausgestaltung als "stichting administratiekantoor" die Zertifizierung von Anteilen ermöglicht. Denn ungeachtet der wirtschaftlichen Berechtigung der Zertifikatsinhaber in Bezug auf die Erträge aus den verwalteten Anteilen verbleibt es nach den Feststellungen des FG bei der Verselbständigung des zweckgebundenen Vermögens auf Ebene der "stichting" als zivilrechtlicher Inhaberin der verwalteten Anteile, ohne dass die Zertifikatsinhaber an den Anteilen vermögensrechtlich beteiligt wären. Ebenso wenig hat das FG Anhaltspunkte für das Erfordernis einer Selbstorganschaft oder der persönlichen Haftung der Zertifikatsinhaber für von der Klägerin eingegangene Verbindlichkeiten festgestellt.
- 37** Vor diesem Hintergrund begegnet die Schlussfolgerung des FG, die Klägerin als "stichting administratiekantoor" sei kein einer inländischen Gesellschaft vergleichbares Konstrukt und damit auch nicht mit einer inländischen Gesamthandsgemeinschaft vergleichbar, keinen revisionsrechtlichen Bedenken. Die Klägerin hat auch nicht geltend gemacht, dass dem FG bei der Ermittlung der ausländischen Rechtsgrundlagen Verfahrensfehler unterlaufen sind. Soweit sie darauf hinweist, dass das FG einen unvollständigen Rechtstypenvergleich angestellt habe, macht sie der Sache nach geltend, dass die Würdigung des FG zu einem anderen Ergebnis hätte führen müssen. Ihr Hinweis darauf, dass die "stichting" in den Niederlanden einer transparenten Besteuerung unterliegt, ist für den im Rahmen von § 5 Abs. 2 GrEStG vorzunehmenden --allein auf den Abgleich der zivilrechtlichen Strukturmerkmale gerichteten-- Rechtstypenvergleich unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2017 - I R 42/15, BFH/NV 2018, 616; gleicher Ansicht Wischott/Graessner/Lottermoser, Die Unternehmensbesteuerung 2021, 331, 338; Joisten in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 5 Rz 5).
- 38** 4. Das FG hat ferner zu Recht entschieden, dass eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG ebenfalls ausscheidet.
- 39** a) Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben. Dies gilt gemäß § 6a Satz 2 GrEStG auch für entsprechende Umwandlungen, Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaates der EU oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum

Anwendung findet. Nach § 6a Satz 3 GrEStG setzt die Nichterhebung der Steuer voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und eine oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (Alternative 1) oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften (Alternative 2) beteiligt sind. Im Sinne von § 6a Satz 3 GrEStG abhängig ist eine Gesellschaft, 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 ist (§ 6a Satz 4 GrEStG). Die genannten Fristen müssen jedoch nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Vorgangs auch eingehalten werden können (BFH-Urteile vom 21.08.2019 - II R 19/19 (II R 63/14), BFHE 266, 343, BStBl II 2020, 337, Rz 34 und vom 16.03.2022 - II R 24/20, BFH/NV 2022, 1196, Rz 25).

- 40** b) Danach hat das FG die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG zu Recht mit der Begründung versagt, dass kein begünstigungsfähiger Vorgang nach § 6a Satz 1 und 2 GrEStG vorliegt. Die Übertragung der Anteile an der C auf die Klägerin ist weder eine Einbringung noch ein anderer Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage im Sinne der Vorschrift.
- 41** aa) Einbringungen sind Rechtsvorgänge, durch die ein Gesellschafter seine Sacheinlageverpflichtung (§ 27 des Aktiengesetzes oder § 5 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) oder seine Beitragspflicht (§ 706 BGB in der bis zum 31.12.2023 geltenden Fassung) erfüllt. Bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage handelt es sich um Rechtsvorgänge, bei denen infolge des Erwerbs die Gesellschafterstellung des beteiligten Gesellschafters in rechtlicher Hinsicht berührt oder verändert wird, was etwa dann der Fall ist, wenn dem Gesellschafter bei Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft eine höhere Beteiligung an seiner Gesellschaft eingeräumt wird (zum Beispiel bei Kapitalerhöhung durch Sacheinlage), er eine höhere Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand erhält oder sich wegen der Übertragung von Anteilen durch die Gesellschaft auf den Gesellschafter dessen Beteiligung an der Gesellschaft vermindert (vgl. BFH-Urteil vom 16.02.2011 - II R 48/08, BFHE 233, 190, BStBl II 2012, 295, Rz 20, zu § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 3 GrEStG; Kugelmüller-Pugh in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 6a Rz 40; Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 6a Rz 17; gleicher Ansicht die Finanzverwaltung in den Gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 25.05.2023, BStBl I 2023, 995, Tz. 2.3).
- 42** bb) Im Streitfall beruhte die Übertragung der Anteile an der C auf die Klägerin aufgrund des Vertrags vom ...01.2017 weder auf einer Sacheinlage- oder Beitragsverpflichtung der A und der B als "Gesellschafter" der Klägerin noch auf einer anderweitigen gesellschaftsvertraglichen Grundlage. Nach dem --wie ausgeführt-- nicht zu beanstandenden Rechtstypenvergleich des FG hat die Klägerin aufgrund des im niederländischen Recht für eine "stichting" geltenden Mitgliederverbots weder Gesellschafter noch Anteilseigner und ist daher ungeachtet der wirtschaftlichen Berechtigung der Zertifikatsinhaber an den von ihr verwalteten Anteilen nicht mit einer inländischen Gesellschaft vergleichbar. Mangels einer Beteiligung der A und der B als "Gesellschafter" an der Klägerin konnte die mit Vertrag vom ...01.2017 erfolgte Übertragung der Anteile an der C auf die Klägerin deshalb von vornherein nicht dazu führen, dass hierdurch, wie von § 6a Satz 1 und 2 GrEStG vorausgesetzt, die Gesellschafterstellung eines beteiligten Gesellschafters berührt oder verändert wird.
- 43** cc) Im Übrigen fehlt es auch an dem für eine Anwendung von § 6a GrEStG erforderlichen Abhängigkeits- beziehungsweise Beherrschungsverhältnis im Verhältnis der an der Anteilsübertragung vom ...01.2017 beteiligten Rechtsträger. Denn selbst wenn man davon ausginge, dass die von der Klägerin ausgegebenen Zertifikate geeignet wären, eine "Beteiligung" an ihr im Sinne der Vorschrift zu vermitteln, wäre A lediglich zu 25 % und B lediglich zu 75 % an der Klägerin "beteiligt" gewesen. Die zur Annahme eines Abhängigkeits- beziehungsweise Beherrschungsverhältnisses erforderliche Beteiligungsquote eines herrschenden Unternehmens von mindestens 95 % wäre dadurch nicht erreicht worden.
- 44** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de