

## **Verfahrensgang**

**FG Münster, vom 10.03.2022 – 8 K 1945/19 GrE**, [IPRspr 2022-107](#)

BFH, Urt. vom 23.07.2024 – II R 11/22, [IPRspr 2024-155](#)

## **Rechtsgebiete**

Allgemeine Lehren → Anpassung, Substitution, Transposition

Juristische Personen und Gesellschaften → Gesellschaftsstatut, insbesondere Rechts- und Parteifähigkeit

## **Leitsatz**

*Nach einem Rechtstypenvergleich entspricht die Struktur einer niederländischen Stiftung (stichting) grundsätzlich der einer deutschen Stiftung, nicht einer deutschen Gesamthandsgemeinschaft. [LS der Redaktion]*

## **Rechtsnormen**

BGB § 705; BGB § 718; BGB § 719

BW 2 (Niederl.) Art. 285

FGO § 68; FGO § 100

GrEStG § 1; GrEStG § 5

HGB § 109

## **Sachverhalt**

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzhaltenden Gesellschaft auf die Klägerin, eine niederländische Verwaltungsstiftung, der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die A-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in A-Stadt ist Eigentümerin eines Grundstücks in A-Stadt. An der A-GmbH ist seit 2006 allein die A-N.V. („N.V.“; im Folgenden: A-N.V.), eine Körperschaft belgischen Rechts mit Sitz in Belgien, beteiligt. Unmittelbarer alleiniger Gesellschafter dieser Gesellschaft war zunächst der niederländische Staatsbürger Person A. 2009 wurde mit notariellem Vertrag eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts in der Rechtsform einer Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid („B.V.“) mit Sitz in den Niederlanden, die Holding B.V. gegründet. Gründer waren Verwaltungsgesellschaften (jeweils in der Rechtsform einer B.V.), deren Anteile jeweils von einem Enkelkind von Person A gehalten wurden. Am gleichen Tag gründete Person A die Klägerin, eine Stiftung nach niederländischem Recht, die ihren Sitz ebenfalls in den Niederlanden hat. Gesellschaftszweck der Klägerin ist die Herausgabe und das Verwalten der Anteile an der Holding B.V. und die Herausgabe von Zertifikaten zu diesen Anteilen. Alleiniger Vorstand der Klägerin ist Person A. Person A brachte seine Anteile an der Holding B.V. in die Stiftung ein, die im Gegenzug Zertifikate ausgab. Die an Person A ausgegebenen Zertifikate schenkte er zu gleichen Teilen den Verwaltungsgesellschaften der Enkelkinder. 2009 wurde von der Gesellschafterversammlung der Holding B.V. die Ausgabe weiterer Gesellschaftsanteile beschlossen. Am gleichen Tag übernahm Person A Anteile und brachte als Gegenleistung unter anderem seine Anteile an der A-N.V. ein. Ebenfalls am gleichen Tag brachte er seine am gleichen Tag erworbenen Anteile an der Holding B.V. gegen die Ausgaben von Zertifikaten in die Klägerin ein. Diese Zertifikate schenkte Person A am 2009 den Verwaltungsgesellschaften seiner Enkel. Eine Anzeige der Vorgänge beim Beklagten erfolgte nicht. Anlässlich einer Außenprüfung bei der A-GmbH teilte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung A-Stadt den Sachverhalt dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung A-Stadt („Steufa“) mit. Der Beklagte erließ am 06.10.2016 (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) einen Grunderwerbsteuerbescheid.

Mit Einspruchsentscheidung vom 23.05.2019 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Mit der dagegen gerichteten Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter. Aufgrund eines geänderten Bescheids über die Feststellung des Grundbesitzwerts hat der Beklagte am 13.11.2019 einen weiteren Änderungsbescheid erlassen. Die Klägerin beantragt, die Grunderwerbsteuerbescheide vom 06.10.2016 und vom 22.05.2019 sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.05.2019 und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 13.11.2019 aufzuheben.

### **Aus den Entscheidungsgründen:**

*(Randnummern der IPRspr-Redaktion)*

[1] Der Bescheid vom 13.11.2019 ist nach § 68 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden. Das Klagebegehren ist zulässigerweise auf die Aufhebung aller Bescheide gerichtet, weil nur so dem klägerischen Rechtsschutzbegehren Rechnung getragen werden kann (vgl. BFH, Urteil vom 17.09.1992, V R 17/86; BFH/NV 1993, 279; Paetsch in Gosch, AO/FGO § 68 FGO Rn. 42).

[2] Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ...

[3] Der Vorgang unterliegt aber nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder jedenfalls Nr. 2 GrEStG (in der – auf den Streitfall anwendbaren – Fassung vom 20.12.2001) der Grunderwerbsteuer ...

[4] Schließlich ist entgegen der Auffassung der Klägerin § 5 Abs. 2 GrEStG nicht anwendbar. Die Klägerin ist keine Gesamthandsgemeinschaft nach deutschem Recht. Die Vorschrift ist auch nicht entsprechend anzuwenden. § 5 Abs. 2 GrEStG ist zwar auch auf ausländische Gesellschaften anzuwenden, sofern deren Struktur den inländischen Gesamthandsgemeinschaften entspricht (allgemeine Ansicht, vgl. Viskorf in ders., § 5 GrEStG Rn. 8; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 5 GrEStG Rn. 15\_2; Pahlke, § 5 GrEStG Rn. 5; Pahlke in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 12 Rn. 127, 299; Wachter in Behrens/ders., § 19 GrEStG Rn. 149). Dazu ist die Gesamtstruktur der ausländischen Gesellschaft mit den wesentlichen Strukturmerkmalen der inländischen Gesamthandsgemeinschaften zu vergleichen, sog. Rechtstypenvergleich (Pahlke, § 5 GrEStG Rn. 5; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 5 GrEStG Rn. 15\_2). Dabei ist zunächst auf die generell-abstrakten Strukturmerkmale und das daraus abzuleitende gesetzliche Leitbild nach der ausländischen Rechtsordnung abzustellen. Wenn die strukturellen Regelungen der ausländischen Rechtsordnung allerdings dispositiv sind, ist die individuell-konkrete Ausgestaltung im Einzelfall entscheidend (Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.06.2018, 9 K 11080/17, EFG 2019, 793). Nach einem Rechtstypenvergleich entspricht die Struktur der Klägerin weder nach den abstrakt-generellen Regelungen zur stichting noch nach ihrer konkret-individuellen Ausgestaltung einer deutschen Gesamthandsgemeinschaft.

[5] Grundsätzlich entspricht die Struktur einer niederländischen stichting der einer deutschen Stiftung (Engers/Stevens in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA Niederlande 2012, Art. 3 Rn. 16; Berg/Schnabelrauch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang I Rn. 105). Nach Art. 285 des 2. Buchs des Bürgerlichen Gesetzbuchs der Niederlande ist eine Stiftung eine durch eine Rechtshandlung gegründete Rechtsperson, die keine Mitglieder hat und zum Zweck hat, mithilfe eines dazu bestimmten Vermögens ein in der Satzung festgelegtes Ziel zu verwirklichen („Een stichting is een door een rechtshandeling in het leven geroepen rechtspersoon, welke geen leden kent en beoogt met behulp van een daartoe bestemd vermogen een in de statuten vermeld doel te verwezenlijken“). Schon aufgrund des Fehlens von Mitgliedern/Gesellschaftern kann die Struktur einer niederländischen Stiftung nicht derjenigen von Gesamthandsgemeinschaften nach deutschem Recht entsprechen. Die Gesamthandsgemeinschaft ist vor allem durch die gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens geprägt. Nach § 718 Abs. 1 BGB werden die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen). Nach § 719 Abs. 1 BGB kann ein Gesellschafter nicht über seinen Anteil an dem Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen verfügen; er ist nicht berechtigt, Teilung zu verlangen. Nach § 719 Abs. 2 BGB kann ein Schuldner nicht gegen eine Forderung, die zum Gesellschaftsvermögen gehört, eine ihm gegen einen einzelnen Gesellschafter zustehende Forderung aufrechnen. Diese gesamthänderische Bindung von Vermögen setzt einen schuldrechtlichen Vertrag zwischen mindestens zwei Gesellschaftern voraus (BFH, Urteil vom 29.05.1974, II 53/64, BStBl II 1974, 697; vgl. § 705 BGB, § 109 Handelsgesetzbuch). Eine Einmann-Personengesellschaft gibt es im deutschen Recht nicht (BFH, Beschluss vom 08.01.2019, II B 62/18 ([IPRspr 2019-15](#)), BFH/NV 2019, 293). Nichts Anderes gilt, wenn man die konkret-individuelle Struktur der Klägerin als Verwaltungstiftung in den Blick nimmt. Die Klägerin wurde durch die notarielle Urkunde vom 14.10.2009 (xxx) durch Person A allein errichtet; ihr liegt kein Gesellschaftsvertrag zugrunde. Auch die Ausgabe der Zertifikate und deren

Schenkung an die Verwaltungsgesellschaften der Enkel der Person A ändern daran nichts; die Zertifikate vermitteln keine Beteiligung an der Klägerin, sondern nur (Gewinnbezugs-)Rechte an der Holding B.V.

[6] Auf den Vergleich weiterer Strukturmerkmale (etwa Selbstorganschaft, Einstimmigkeitsprinzip, Treuepflicht) kommt es daher nicht an. Dass die Klägerin nach niederländischem Steuerrecht transparent behandelt wird, spielt für den Rechtstypenvergleich keine Rolle, weil dieser auf die zivilrechtlichen Strukturmerkmale abstellt.

[7] ...

## Fundstellen

### LS und Gründe

DStRE, 2022, 1453

EFG, 2022, 869, mit Anm. *Haversath*

## Permalink

<https://iprspr.mpipriv.de/2022-107>

## Lizenz

Copyright (c) 2024 [Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht](#)



Dieses Werk steht unter der [Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz](#).