BFH Bundesfinanzhof

Anwendung des § 6a GrEStG auf Anteilsübertragungen im Ausland

1. Die sogenannte Verlängerung der Beteiligungskette, bei der der übertragende Alleingesellschafter zugleich Alleingesellschafter der erwerbenden Gesellschaft ist, unterliegt auch bei ausländischen Gesellschaften nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer, wenn der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, ein inländisches Grundstück gehört.

2. Ob die nach der maßgeblichen ausländischen Rechtsordnung zu beurteilenden Rechtsvorgänge einer nach § 6a GrEStG begünstigten Umwandlung entsprechen, hat das Finanzgericht anhand des dafür maßgebenden ausländischen Rechts von Amts wegen zu ermitteln. Eine Revision kann nicht darauf gestützt werden, dass die Vorentscheidung auf der fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts beruht.

3. § 1 Abs. 3 GrEStG verstößt nicht gegen die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.02.2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. L 46, 11).

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

4. Die Nichtanwendung des § 6a GrEStG bei der Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft auf eine ausländische Gesellschaft verstößt weder gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) noch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Es liegt auch keine gegen EU-Recht verstoßende Beihilfe vor (Art. 107 Abs. 1 AEUV).

GrEStG	§ 1 Abs. 3, § 6a
AEUV	Art. 49, Art. 63 Abs. 1, Art. 107 Abs. 1

Urteil vom 25.09.2024 - II R 36/21
Vorinstanz: FG Münster vom 23.09.2021 - 8 K 1125/17 GrE

T e n o r

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.09.2021 - 8 K 1125/17 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

1 Anfang August 2010 war die in Irland ansässige A Unlimited (A) alleinige Gesellschafterin der ebenfalls in Irland ansässigen B Limited (B). B war Alleingesellschafterin weiterer Gesellschaften, die ihrerseits an Gesellschaften beteiligt waren, die über inländischen Grundbesitz verfügten. Andere Gesellschafter waren an diesen grundbesitzenden Gesellschaften nicht beteiligt. Die inländischen Grundstücke der grundbesitzenden Gesellschaften lagen in den Bezirken verschiedener Finanzämter, der wertvollste Bestand an Grundstücken befand sich im Bezirk des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde am 11.08.2010 auf der Grundlage des "BVI Business Companies Act 2004" gegründet. Der Sitz der Klägerin befand sich auf den Britischen Jungferninseln. Sie wurde in das dortige Register eingetragen. Alleinige Gesellschafterin war A.

3 Am 27.08.2010 übertrug A alle Anteile an der B auf die Klägerin. Dieser Rechtsvorgang wurde der deutschen Finanzverwaltung zunächst nicht angezeigt. 2015 stellte sich anlässlich einer Außenprüfung durch das zuständige Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X die Frage nach der grunderwerbsteuerlichen Relevanz der Anteilsübertragung. Die Klägerin vertrat die Ansicht, dass zwar ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GrEStG) vorliege, dieser jedoch nach § 6a GrEStG steuerfrei sei. Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X führte daraufhin im Auftrag des FA weitere Außenprüfungen bei der Klägerin und der A durch, die sich auf die Feststellung

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG und die Grundbesitzwerte bezogen. Die Prüfer gelangten zu dem Ergebnis, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG vorliege und die Voraussetzungen des § 6a GrEStG nicht erfüllt seien.

4 Das FA folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 29.08.2016 gegenüber der Klägerin einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer aufgrund des Übertragungsvertrages vom 27.08.2010. Darüber hinaus setzte das FA gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom 29.08.2016 einen Verspätungszuschlag in Höhe von 25.000 € fest.

5 Die Klägerin legte gegen den Feststellungsbescheid und die Festsetzung des Verspätungszuschlags Einspruch ein. Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 16.03.2017 als unbegründet zurück.

6 Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) unterlag die Übertragung der Anteile nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 bzw. 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG waren hingegen nicht erfüllt. Die Inanspruchnahme der Klägerin sei im Hinblick auf die Ausübung des Auswahlermessens nicht zu beanstanden. Das FA habe auch den Verspätungszuschlag ermessensfehlerfrei festgesetzt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1926 veröffentlicht.

7 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie rügt die Verletzung des § 1 Abs. 3 GrEStG, hilfsweise des § 6a GrEStG.

8 Die Klägerin vertritt die Ansicht, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht verwirklicht worden sei. Die Verlängerung der Beteiligungskette habe unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dazu geführt, dass sich mittelbar an der Herrschaft der Obergesellschaft über die Grundstücke der Konzerngesellschaften etwas geändert habe. Zudem verstoße § 1 Abs. 3 GrEStG gegen die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.02.2008 betreffend

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2008, Nr. L 46, 11) --Kapitalansammlungsrichtlinie--.

9 Selbst wenn von einem steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG auszugehen sein sollte, sei dieser nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Es liege eine entsprechende Umwandlung aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (EU) im Sinne des § 6a Satz 2 GrEStG vor. Die vom FG vertretene Auffassung verletze die in Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geregelte Kapitalverkehrsfreiheit. Immobilieninvestitionen würden von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt. Die enge Auslegung des § 6a GrEStG durch das FG beschränke die Kapitalverkehrsfreiheit der Klägerin in Form einer mittelbaren Diskriminierung. Die Steuerbefreiung sei für einen deutschen Steuerpflichtigen einfacher zu erreichen als für einen ausländischen. Im Streitfall seien die wesentlichen Strukturmerkmale einer begünstigten Umwandlung erfüllt. Wäre die Reorganisation als Ausgliederung zur Neugründung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 3 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) zwischen zwei deutschen Gesellschaften strukturiert worden, wäre diese Umwandlung nach § 6a GrEStG begünstigt. Tatsächlich handele es sich um eine § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 3 UmwG vergleichbare Umstrukturierung. In diesem Fall müsse die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht eingehalten werden. Es liege auch ein Fall der Übertragung von Vermögenswerten gegen Gewährung von Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger vor. Ausreichend sei, dass dies in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erfolge. Selbst wenn der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht verletzt sei, liege eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor. Die Klägerin selbst sei zwar in einem Drittland ansässig. Es reiche aber aus, dass eine Partei des Kapitaltransfers in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sei.

10 Lege man --wie das FG-- den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG eng aus, liege auch ein Verstoß gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG) vor. § 6a GrEStG begünstige eine Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG. Es sei willkürlich, nur bestimmte Umwandlungsvorgänge von der Grunderwerb-

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

steuer auszunehmen. Sachliche Gründe dafür seien nicht erkennbar. Im Übrigen verstoße § 6a GrEStG auch gegen das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot. Es sei völlig offen, unter welchen Voraussetzungen die Klägerin den Anforderungen einer Vergleichbarkeit der Umwandlung hätte Genüge leisten können.

11 Die Festsetzung des Verspätungszuschlags sei rechtswidrig. Ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG müsse nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, Abs. 3 GrEStG zwar auch dann angezeigt werden, wenn er steuerfrei sei. Hier liege aber --wie dargelegt-- schon kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG vor. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, hätte wegen § 6a GrEStG keine Steuerfestsetzung erfolgen dürfen. Führe eine verspätet abgegebene Steuererklärung zu einer Steuerfestsetzung von 0 €, sei die Festsetzung eines Verspätungszuschlags unzulässig.

12 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 29.08.2016 und den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags vom 29.08.2016, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.03.2017, aufzuheben,

hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zur Vorabentscheidung wegen der Anwendung der Kapitalansammlungsrichtlinie und der Frage, ob die Nichtanwendung des § 6a GrEStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, vorzulegen.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Übertragung der Anteile der A an der grundbesitzenden B auf die Klä-

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

gerin durch Vertrag vom 27.08.2010 nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt und dafür die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG nicht zu gewähren ist. Eine Aussetzung des Verfahrens wegen einer Vorlage an den EuGH kommt nicht in Betracht. Zutreffend ist das FG auch davon ausgegangen, dass das FA den Verspätungszuschlag ermessensfehlerfrei festgesetzt hat.

15 1. Die Übertragung der Anteile an der grundbesitzenden B auf die Klägerin erfüllt den Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG.

16 a) Nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % (heute 90 %) der Anteile einer Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht in Betracht kommt. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG gilt Entsprechendes bei der Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % (heute 90 %) der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen ist.

17 b) Für die Tatbestandsverwirklichung ist es unerheblich, ob sich unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nichts an der Zuordnung der Grundstücke ändert. Rechtsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG zwischen selbständigen Personen sind notwendigerweise mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden und erfüllen damit die Voraussetzungen der Steuerbarkeit nach dieser Vorschrift. Dies gilt auch für die Übertragung aller Anteile an einer Gesellschaft mit Grundbesitz. Die Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG ist daher zum Beispiel nicht ausgeschlossen, wenn der alle Anteile an einer Gesellschaft Übertragende zugleich Alleingesellschafter der die Anteile erwerbenden Gesellschaft ist --sogenannte Verlängerung der Beteiligungskette-- (BFH-Urteil vom 25.11.2015 - II R 64/08, BFH/NV 2016, 420, Rz 15, m.w.N.).

18 c) Ausgehend davon sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG im Streitfall erfüllt. Am 27.08.2010 sind alle Anteile der A an der grundbesitzen-

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

den B und damit mindestens 95 % der Anteile auf die Klägerin übergegangen. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist es unerheblich, dass A auch alleinige Anteilseignerin der Klägerin war. Entscheidend ist, dass die Anteile an der B und damit die (mittelbar) in deren Vermögen befindlichen Grundstücke mit der Anteilsübertragung dem Vermögen der Klägerin (erstmalig) zugeordnet wurden.

19 2. § 1 Abs. 3 GrEStG verstößt nicht gegen die Kapitalansammlungsrichtlinie. Aus dem Wortlaut dieser Richtlinie ergibt sich eindeutig, dass sie auf grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge keine Anwendung findet. Der Senat sieht daher davon ab, die Frage der Anwendbarkeit der Kapitalansammlungsrichtlinie auf die Grunderwerbsteuer dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens vorzulegen.

20 a) Eine Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht nicht, wenn zu der entscheidungserheblichen Frage nach der Auslegung oder Gültigkeit des Unionsrechts bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH existiert ("acte éclairé") oder die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt, sogenannte acte clair (EuGH-Urteil CILFIT vom 06.10.1982 - 283/81, EU:C:1982:335, Rz 13 ff.; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2021, 504, Rz 55; BFH-Urteil vom 16.07.2024 - IX R 6/22, BFH/NV 2024, 1340, Rz 45; Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 33; Schönfeld, Internationales Steuerrecht 2022, 617, 623). Nach diesen Maßstäben hat der Senat keinen Zweifel daran, dass die sich aus § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG ergebende Steuerpflicht auf der Grundlage der Rechtsprechung des EuGH mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, insbesondere nicht gegen die sogenannte Kapitalansammlungsrichtlinie verstößt (vgl. bereits ausführlich zur Vorgängerrichtlinie BFH-Urteil vom 19.12.2007 - II R 65/06, BFHE 220, 542, BStBl II 2008, 489).

21 b) Nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. e Kapitalansammlungsrichtlinie erheben die Mitgliedstaaten von Kapitalgesellschaften keinerlei indirekte Steuern auf

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

Umstrukturierungen im Sinne des Art. 4 Kapitalansammlungsrichtlinie. Eine Umstrukturierung gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. a Kapitalansammlungsrichtlinie liegt vor bei einer Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, sofern für die Einbringung zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden. Nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. b Kapitalansammlungsrichtlinie dürfen die Mitgliedstaaten unbeschadet von Art. 5 Kapitalansammlungsrichtlinie Besitzwechselsteuern, einschließlich der Katastersteuern, auf die Einbringung von in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften oder "fonds de commerce" in eine Kapitalgesellschaft erheben.

22 c) Ausgehend von diesem Wortlaut findet die Kapitalansammlungsrichtlinie auf den Streitfall keine Anwendung. Streitig ist in diesem Verfahren nicht die Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft in eine andere Gesellschaft, sondern die Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Besteuert wird nicht der Anteilserwerb oder die Anteilsübertragung, sondern der dadurch bewirkte (fiktive) Übergang des Grundstücks dieser Gesellschaft. Bemessungsgrundlage ist nicht der Wert der Anteile, sondern der Wert des Grundstücks (vgl. zur Vorgängerrichtlinie BFH-Urteil vom 19.12.2007 - II R 65/06, BFHE 220, 542, BStBl II 2008, 489, m.w.N.; FG München, Urteil vom 08.02.2023 - 4 K 1671/20, EFG 2023, 708; a.A. Behrens/Sparr, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2024, 235, 243; Stoschek, Deutsches Steuerrecht 2024, 337).

23 d) Selbst wenn man die Kapitalansammlungsrichtlinie entgegen ihrem Wortlaut auch auf eine Anteilsübertragung grundsätzlich anwenden würde, wäre die Erhebung der Grunderwerbsteuer zumindest nach Art. 6 Abs. 1 Buchst. b Kapitalansammlungsrichtlinie zulässig. Diese Vorschrift ermächtigt die Mitgliedstaaten allgemein, indirekte Steuern zu erheben, deren Entstehungstatbestand objektiv im Zusammenhang mit der Übertragung des Eigentums an Grundstücken steht. Die Grunderwerbsteuer ist eine Besitzwechselsteuer im Sinne dieser Vorschrift (vgl. zu Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Vorgängerrichtlinie BFH-Urteil vom 19.12.2007 - II R 65/06, BFHE 220, 542, BStBl II 2008, 489; FG München, Urteil vom 08.02.2023 -

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

4 K 1671/20, EFG 2023, 708). Besteuert wird nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG der grunderwerbsteuerrechtliche Besitzwechsel an den Grundstücken, wenn auch das Eigentum an dem Grundstück selbst nicht übergeht (vgl. zu Art. 12 Abs. 1 Buchst. b der Vorgängerrichtlinie BFH-Urteil vom 19.12.2007 - II R 65/06, BFHE 220, 542, BStBl II 2008, 489; FG München, Urteil vom 08.02.2023 - 4 K 1671/20, EFG 2023, 708). Die Vorschrift setzt voraus, dass Anteile an Gesellschaften übertragen werden, denen ein inländisches Grundstück "gehört". Anteilserwerbe oder Anteilsübertragungen von Gesellschaften, denen kein Grundstück "gehört", sind nicht steuerbar.

24 e) Schließlich entspricht die Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG auch Art. 6 Abs. 2 Kapitalansammlungsrichtlinie. Nach dieser Vorschrift dürfen die nach Abs. 1 der Richtlinie zulässigen Steuern und Abgaben nicht höher sein als diejenigen, die im erhebenden Mitgliedstaat für gleichartige Vorgänge erhoben werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache des nationalen Gerichts zu prüfen, ob diese Voraussetzung erfüllt ist (Urteil Kommission/Deutschland vom 15.06.2006 - C-264/05, EU:C:2006:413). Die Grunderwerbsteuer bemisst sich bei einer Anteilsvereinigung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG nach den nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes festgestellten Werten der inländischen Grundstücke. Unerheblich ist, ob Anteile an einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft übertragen werden.

25 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbare Anteilserwerb nicht nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

26 a) Nach § 6a Satz 1 Halbsatz 1 GrEStG wird die Steuer für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG nicht erhoben. Nach § 6a Satz 2 GrEStG gilt Satz 1 auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet.

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

27 b) Ob die nach der maßgeblichen ausländischen Rechtsordnung zu beurteilenden Rechtsvorgänge einer nach § 6a GrEStG begünstigten Umwandlung entsprechen, hat das FG anhand des dafür maßgebenden ausländischen Rechts von Amts wegen zu ermitteln (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung --ZPO--; BFH-Urteil vom 25.06.2021 - II R 13/19, BFHE 275, 231, BStBl II 2022, 481, Rz 20, m.w.N.). Eine Revision kann nicht darauf gestützt werden, dass die Vorentscheidung auf der fehlerhaften Anwendung ausländischen Rechts beruhe, da ausländisches Recht nicht zum "Bundesrecht" im Sinne des § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO gehört. Vielmehr sind die Feststellungen über das Bestehen und den Inhalt ausländischen Rechts für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln.

28 Diese Grundsätze gelten auch für die Feststellung, ob eine nach einer ausländischen Rechtsnorm durchgeführte Umstrukturierung einer Umwandlung im Sinne des § 6a GrEStG entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 21.08.2019 - II R 21/19 (II R 56/15), BFHE 266, 361, BStBl II 2020, 344, Rz 35).

29 c) Das FG hat im Streitfall unter Anwendung des maßgeblichen ausländischen Rechts festgestellt, dass es sich bei dem die Grunderwerbsteuer auslösenden Vorgang nicht um eine "entsprechende Umwandlung" im Sinne des § 6a Satz 2 GrEStG handelt.

30 Dies folgt nach Darstellung des FG bereits daraus, dass die Anteilsübertragung nach den maßgeblichen Vorschriften im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch rechtsgeschäftliche Übertragung erfolgt ist. A hat der Klägerin die Anteile an der B am 27.08.2010 für eine --symbolische-- Gegenleistung ("consideration") übertragen. Dieser Vorgang trägt keine Merkmale einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz.

31 Etwas anderes ergibt sich nach Auffassung des FG auch nicht daraus, dass die Klägerin kurz vor der Übertragung gegründet worden ist und man zugunsten der Klägerin unterstellt, dass bereits bei deren Gründung beabsichtigt gewesen

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

sei, die Anteile an der B auf die Klägerin zu übertragen. Daraus entwickelte sich kein Rechtsvorgang, der mit einer Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG vergleichbar ist. Dies folgt --wie das FG darlegt-- schon daraus, dass die Klägerin nach dem Recht der Britischen Jungferninseln errichtet worden ist. Zwar steht die Ansässigkeit einer an dem Vorgang beteiligten Gesellschaft in einem Drittstaat der Annahme einer "entsprechenden Umwandlung" im Sinne des § 6a Satz 2 GrEStG nicht entgegen, wenn das Umwandlungsrecht des EU-/EWR-Mitgliedstaats dies zulässt. Hier geht es aber darum, ob die Gründung der Klägerin wesentlicher Teil eines dem EU-Recht unterfallenden Gesamtvorgangs ist. Letzteres ist nach den Angaben des FG zu verneinen.

32 d) Diese Feststellungen des FG sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG ist unter Zugrundelegung des ausländischen Rechts --hier des irischen Rechts-- zu dem Ergebnis gelangt, dass die Übertragung der Anteile auf die Klägerin nicht einer Umwandlung im Sinne des § 6a GrEStG entspricht. Dabei hat es den konkreten Sachverhalt gewürdigt. Verfahrensmängel wurden nicht gerügt und sind auch nicht ersichtlich. Die Revisionsbegründung wendet sich vielmehr gegen die --aus ihrer Sicht-- unzutreffende Auslegung des ausländischen Rechts durch das FG. Dies kann mit der Revision jedoch nicht geltend gemacht werden.

33 4. Die Anwendung des § 6a GrEStG auf den vorliegenden Fall wirft weder die Frage nach einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) noch die nach einer gegen EU-Recht verstoßenden Beihilfe (Art. 107 Abs. 1 AEUV) auf. Der Senat sieht --ebenso wie das FG-- davon ab, das Verfahren auszusetzen und den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen (s. zu den Voraussetzungen hierzu unter II.2.a des Urteils).

34 a) Auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) kann sich die Klägerin nicht berufen, da es sich bei ihr um eine Drittstaatengesellschaft handelt. Dass sich die Gesellschaft, von der sie die vereinigten Anteile erworben hat, als in Irland ansässige Gesellschaft auf die Niederlassungsfreiheit berufen könnte, steht

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

dem nicht entgegen. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, entfaltet die Niederlassungsfreiheit auch nicht deswegen Wirkung für die Klägerin, weil sie zusammen mit der in Irland ansässigen Gesellschaft die Grunderwerbsteuer als Gesamtschuldnerin schuldet. Die Gesamtschuldnerschaft bewirkt nach § 44 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung in der im Streitjahr anwendbaren Fassung (AO) lediglich, dass die Zahlung durch einen Gesamtschuldner auch für den anderen wirkt. Weitere Tatsachen, wie zum Beispiel die Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat, werden dadurch nicht zugunsten eines anderen Gesamtschuldners fingiert.

35 b) Eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit liegt ebenfalls nicht vor. Dabei kann dahinstehen, ob Umwandlungsvorgänge, die auf dem Recht eines Drittstaats beruhen, generell unter den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit fallen. Da die Kapitalverkehrsfreiheit lediglich eine Benachteiligung der ausländischen Gesellschaften und ihrer Anteilseigner verbietet, aber eine Besserstellung gegenüber reinen Inlandssachverhalten nicht erfordert, sind nur solche (ausländischen) Vorgänge erfasst, die einem Umwandlungsvorgang im Sinne von § 6a GrEStG entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2021 - VIII R 9/19, BFHE 273, 306, BStBl II 2022, 359, Rz 21, m.w.N., zu § 20 Abs. 4a Satz 7 des Einkommensteuergesetzes). Dies ist, wie vom FG zutreffend festgestellt worden ist, vorliegend nicht der Fall (s. hierzu unter II.3.c des Urteils). Übertragungen aufgrund einer Einzelrechtsnachfolge sind von § 6a GrEStG nicht erfasst, und zwar unabhängig davon, ob sie nach deutschem Recht, dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder dem Recht eines Drittstaats zu beurteilen sind. Einer Vorlage an den EuGH kann kein anderer Sachverhalt zugrunde gelegt werden, als der vom FG festgestellte.

36 c) § 6a GrEStG stellt auch keine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. Die Vorschrift wirkt zwar selektiv, weil sie bestimmte Gesellschaften im Hinblick auf die bei einem Rechtsträgerwechsel anfallende Grunderwerbsteuer begünstigt; dies ist jedoch durch die Natur und den Aufbau des Systems der Grunderwerbsteuer gerechtfertigt (EuGH-Urteil A-Brauerei vom 19.12.2018 - C-374/17, EU:C:2018:1024, Rz 44; BFH-Urteil vom 22.08.2019 - II R 18/19 (II R 62/14), BFHE 266, 379, BStBl II 2020, 352, Rz 14).

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

37 Entgegen der Ansicht der Klägerin sind auch nicht nur deutsche Umwandlungsvorgänge von § 6a GrEStG umfasst, was möglicherweise gegen das Beihilfeverbot des Unionsrechts (Art. 107 Abs. 1 AEUV) verstoßen könnte. Voraussetzung ist jedoch, dass einer der in § 6a GrEStG genannten Tatbestände bei einer rechtsvergleichenden Betrachtung erfüllt ist. Ob es sich um einen dem deutschen Recht entsprechenden Umwandlungsvorgang handelt, richtet sich nach der --wie dargelegt-- im Revisionsverfahren nicht zu beanstandenden Feststellung des ausländischen Rechts durch das FG, das dies in dem angefochtenen Urteil verneint hat.

38 5. Der Senat hat keine begründeten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 6a GrEStG und sieht daher von einer Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG ab.

39 Soweit die Klägerin unter Bezugnahme auf allgemeine Grundsätze zum Willkürverbot und zum Bestimmtheitsgrundsatz vorträgt, § 6a GrEStG verstoße gegen Art. 3 GG, erschließt sich schon nicht, weshalb dies zu der von der Klägerin begehrten Anwendung der Vorschrift führen kann. Sollte die Klägerin eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend anstreben, dass auch ausländische Umwandlungen unter § 6a GrEStG subsumiert werden können, ist diese Rechtsfrage aus den bereits dargelegten Gründen nicht entscheidungserheblich, denn das FG ist bei seiner rechtsvergleichenden Prüfung zu dem Ergebnis gekommen, dass keine Umwandlung, sondern eine rechtsgeschäftliche Übertragung der Anteile vorliegt. § 6a GrEStG ist nach dem klaren Wortlaut der Norm nicht auf rechtsgeschäftliche Übertragungen anwendbar.

40 6. Zutreffend ist das FG auch davon ausgegangen, dass das FA den Verspätungszuschlag ermessensfehlerfrei festgesetzt hat.

41 a) Nach § 152 Abs. 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden (Satz 1). Von einer solchen Festsetzung ist abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint (Satz 2).

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich (Satz 3). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, hat die zuständige Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob sie einen Verspätungszuschlag festsetzt (sogenanntes Entschließungsermessen) und wie hoch sie ihn unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des § 152 Abs. 2 AO festsetzt (sogenanntes Auswahlermessen). Diese Ermessensausübung unterliegt gemäß § 102 FGO nur der eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2012 - VIII R 19/09, BFH/NV 2013, 502, m.w.N.). Bei Steuererklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen gelten gemäß § 152 Abs. 4 AO die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe, dass bei der Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind.

42 b) Bei ihrer Ermessensentscheidung muss die Finanzbehörde alle in § 152 Abs. 2 Satz 2 AO aufgezählten Kriterien beachten und das Für und Wider ihrer Berücksichtigung gegeneinander abwägen. Dies bedeutet nicht, dass die Finanzbehörde gehalten wäre, alle diese Kriterien in jedem Fall in gleicher Weise zu gewichten. Dies ist vielmehr ihrer pflichtgemäßen Ermessensausübung überlassen. Hierbei kann im Ergebnis, je nach den Umständen des Einzelfalles, ein Merkmal stärker als ein anderes hervortreten oder schließlich auch ganz ohne Auswirkungen auf die Bemessung bleiben. Die für die Bemessung des Verspätungszuschlags maßgebenden Erwägungen müssen in dem Festsetzungsbescheid, spätestens aber in der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf angestellt werden (BFH-Urteil vom 14.06.2000 - X R 56/98, BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60). Im Verfahren vor dem Finanzgericht ist nach § 102 Satz 2 FGO --lediglich-- eine Ergänzung der bereits angestellten Ermessenserwägungen möglich. Der Behörde ist es gestattet, bereits angestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen, nicht jedoch, Ermessenserwägungen erstmals anzustellen, Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen (BFH-Urteil vom 27.11.2019 - XI R 56/17, BFH/NV 2020, 775, m.w.N.).

43 c) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht die Ermessensausübung des FA nicht beanstandet.

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

44 aa) Die Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO lagen vor. Bei der Anzeige nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 bzw. 7, Abs. 3 GrEStG handelt es sich um eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung (§ 19 Abs. 5 GrEStG). Die Klägerin hat diese Anzeige nicht innerhalb der dafür vorgesehenen Frist von zwei Wochen erstattet. Der Erwerbsvorgang wurde erst anlässlich der Prüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X angesprochen. Die Klägerin weist zu Recht selbst darauf hin, dass sie den Vorgang auch dann hätte anzeigen müssen, wenn sie der Ansicht gewesen wäre, dass der Vorgang von der Besteuerung ausgenommen ist (§ 19 Abs. 3 Halbsatz 2 GrEStG). Das hat sie --wie das FG zutreffend festgestellt hat-- jedenfalls fahrlässig unterlassen.

45 bb) Zutreffend hat das FG auch das Auswahlermessen des FA nicht beanstandet. Die Finanzbehörde hat sich zwar mit der Frage, welchem Steuerschuldner gegenüber ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden sollte, weder im Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags noch in der Einspruchsentscheidung befasst. Das FG hat jedoch die Bescheide insgesamt so bewertet, dass für die Klägerin erkennbar war, dass gegenüber der A zunächst keine Grunderwerbsteuer festgesetzt werden sollte. Insoweit war es nach Auffassung des FG folgerichtig, gegenüber der A keinen Verspätungszuschlag festzusetzen.

46 cc) Das FA hat nach Darstellung des FG auch in der Einspruchsentscheidung erläutert, weshalb es dem Grunde nach (Entschließungsermessen) einen Verspätungszuschlag festgesetzt und bei der Höhe des Verspätungszuschlags auf die Höhe der festzusetzenden Steuer und die Dauer der Verspätung abgestellt hat. Das FA hat die absolute Grenze von 25.000 € nicht überschritten, die (bei einer geschätzten Steuer von 8.500.000 €) unter der relativen Grenze von 10 % der festgesetzten Steuer liegt.

47 dd) Diese Würdigung des Sachverhalts durch das FG hält einer revisionsrechtlichen Prüfung stand. Verfahrensrügen wurden keine erhoben.

ECLI:DE:BFH:2024:U.250924.IIR36.21.0

48 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.