

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/grundsteuer-grunderwerbsteuer/bmf-ertragsteuerliche-behandlung-der-durch-einen-umwandlungsvorgang-entstandenen-objektbezogenen-kosten-des-vermoegensuebergangs.html>

22.01.2010

Grundsteuer/ Grunderwerbsteuer

## **Ertragsteuerliche Behandlung der durch einen Umwandlungsvorgang entstandenen objektbezogenen Kosten des Vermögensübergangs**

### **Hintergrund**

Umwandlungskosten sind die bei unternehmerischer Reorganisation (Umwandlung i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes) entstehenden Kosten. Umwandlungskosten sind nicht frei zuordenbar, sondern nach Auffassung des BFH sowie der Finanzverwaltung veranlassungsgerecht zu verteilen. Jeder Beteiligte hat die auf ihn entfallenden Kosten selbst zu tragen. Die Kostenzuordnung richtet sich damit nach dem objektiven wirtschaftlichen Veranlassungsprinzip und steht nicht zur Disposition der an der Reorganisation beteiligten Rechtsträger. Umwandlungskosten können dabei in allgemeine und objektgebundene Kosten unterteilt werden. Die Grunderwerbsteuer gehört hierbei zu den objektgebundenen Umwandlungskosten, die durch den speziellen Charakter einzelner Wirtschaftsgüter, vorliegend des übertragenen Grundbesitzes, ausgelöst werden.

Mit Urteilen vom 15.10.1997 (BStBl II 1998, S. 168) zur Verschmelzung von Genossenschaften und vom 17.09.2003 (BStBl II 2004, S. 686) zur Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft hat der BFH entschieden, dass es sich bei einer Verschmelzung auf Ebene des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers um ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft handelt. Der BFH geht dabei davon aus, dass sich die Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und das Vorliegen eines Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfts tatbestandlich nicht ausschließen. Anfallende Grunderwerbsteuer gehört daher nach der Rechtsprechung des BFH zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten der übernehmenden Gesellschaft. Gleiches gilt nach Auffassung des BFH auch für Verschmelzungen, da auch diese einen tauschähnlichen Vorgang darstellen, auch wenn es sich um eine Gesamtrechtsnachfolge handelt. Dagegen vertrat die Finanzverwaltung bisher die Auffassung, dass bei Verschmelzung auf Personen- und Kapitalgesellschaften keine Anschaffung vorliegt, da das Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehe. Die Grunderwerbsteuer stellte damit nach der Rechtslage vor SEStEG Umwandlungskosten der Übernehmerin dar, welche nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der übernehmenden Gesellschaft als Betriebsausgabe zu behandeln waren.

### **Verwaltungsanweisung**

Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung für die Rechtslage nach SEStEG jedoch nun geändert und schließt sich im Schreiben vom 18.01.2010 der Rechtsprechung des BFH an. Die aufgrund einer Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger anfallenden objektbezogenen Kosten der Vermögensübertragung - insbesondere die Grunderwerbsteuer - sind daher als Nebenkosten der Anschaffung aktivierungspflichtig. Das gilt auch dann, wenn bspw. der übertragende und der übernehmende Rechtsträger vereinbart haben, die Grunderwerbsteuer jeweils zur Hälfte zu übernehmen. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der Steuer gleichwohl um ausschließlich eigenen Aufwand des übernehmenden Rechtsträgers, für den der übertragende Rechtsträger in seiner Übertragungsbilanz keine Rückstellung bilden darf. Der Grunderwerbsteueranspruch entsteht erst nach Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister und damit bei der Übernehmerin. Ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten kommt insoweit daher nicht (mehr) in Betracht. Für die Aufspaltung und Abspaltung gilt dies grundsätzlich entsprechend. Vereinbarungen, wonach der übertragende Rechtsträger aufgrund einer Abspaltung anfallende Grunderwerbsteuer voll oder teilweise trägt, sind im Hinblick auf das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 KStG) bzw. einer Entnahme (§ 4 Absatz 1 Satz 2 EStG) zu prüfen.

Übergangsregelung: Aus Gründen des Vertrauensschutzes gilt indes in allen noch offenen

Anwendungsfällen der §§ 3 und 16 UmwStG – in der Fassung vor SEStEG - das BMF-Schreiben vom 25.03.1998 (BStBl 1998 I, S. 268) mit der Maßgabe weiter, dass ein Wahlrecht zur Aktivierung der Grunderwerbsteuer oder zur Behandlung als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe oder Werbungskosten besteht. Die §§ 3 und 16 UmwStG a.F. normieren den Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person sowie den Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge bzw. Sonderrechtsnachfolge. Das Aktivierungswahlrecht kann vom übernehmenden Rechtsträger allerdings nur einheitlich für alle noch offenen Anwendungsfälle ausgeübt werden.

#### **Fundstelle**

BMF vom 18.01.2010, [IV C 2 – S 1978-b/0](#)

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.