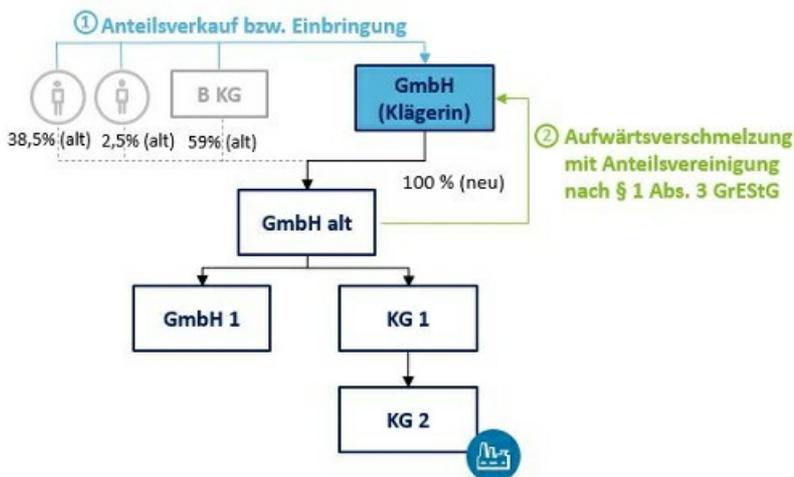


BFH: Grunderwerbsteuer wegen Anteilsvereinigung zählt zu den Kosten für den Vermögensübergang

Grunderwerbsteuer, die durch eine Aufwärtsverschmelzung aufgrund einer mittelbaren Anteilsvereinigung i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG entstanden ist, gehört zu den Kosten für den Vermögensübergang nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Nur objektbezogene Aufwendungen – wie z.B. die Grunderwerbsteuer beim Übergang eines Grundstücks – zählen nicht zu den Kosten für den Vermögensübergang. Bei der aufgrund einer Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuer fehlt es aber an einem solchen Objektbezug, da Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht der Anteilserwerb als solcher ist, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand, auf deren Grundlage das Gesetz einen zivilrechtlich nicht eingetretenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiert. Der Aufwand infolge der als Betriebsausgabe gebuchten Grunderwerbsteuer aufgrund der Anteilsvereinigung ist dem Einkommen daher außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

Sachverhalt



Ist die aufgrund der Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig oder zählt sie zu den Kosten für den Vermögensübergang nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG?

Die Klägerin, eine GmbH, wurde im Rahmen einer Umstrukturierung Alleingeschäftlerin der GmbH alt; anschließend wurde die Beteiligungsgesellschaft auf die Klägerin verschmolzen (Aufwärtsverschmelzung). Vor der Umstrukturierung waren an der GmbH alt mit 38,5 % T, mit 2,5 % K sowie die B KG mit 59 % beteiligt. Die GmbH alt selbst war alleinige Geschäftsführerin der GmbH 1 sowie Kommanditistin der KG 1, die wiederum alleinige Kommanditistin der KG 2, der Eigentümerin der von der KG 1 genutzten Betriebsgrundstücke, war.

Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass die Grunderwerbsteuer als Kosten des Vermögensübergangs i.S.d. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu qualifizieren ist und damit als Teil des außer Ansatz bleibenden Übernahmeergebnisses aus der Aufwärtsverschmelzung zu behandeln ist. Der als Betriebsausgabe gebuchte Aufwand sei dem Einkommen außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

Entscheidung

Der BFH schließt sich dem Finanzamt und FG an und stellt klar, dass die nach § 1 Abs. 3 GrEStG gegenüber der Klägerin festgesetzte Grunderwerbsteuer den Kosten für den Vermögensübergang nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG zuzuordnen ist.

Gesetzliche Grundlagen

Nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG bleibt bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der

übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz.

Kosten des Vermögensübergangs

Als Kosten des Vermögensübergangs i.S.d. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG gelten die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers – unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung – sowie die nicht objektbezogenen Kosten des übertragenden Rechtsträgers, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind. Sofern sie als laufender Aufwand beim übernehmenden Rechtsträger berücksichtigt worden sind, muss eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur erfolgen (BMF, Schreiben vom 11.11.2011).

Demnach ist zwar zutreffend, dass objektbezogene Aufwendungen – wie z.B. die Grunderwerbsteuer beim Übergang von Grundstücken – grundsätzlich nicht den Kosten für den Vermögensübergang, sondern den Anschaffungs(neben)kosten zuzuordnen sind. Nach der BFH-Rechtsprechung ist jedoch Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand, auf deren Grundlage das Gesetz einen zivilrechtlich nicht eingetretenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiert (BFH, Urteile vom 20.04.2011, I R 2/10 und vom 14.03.2011, I R 40/10).

Auslegung des Rechtsbegriffs der „Kosten für den Vermögensübergang“

Hinsichtlich der Auslegung des Rechtsbegriffs herrscht in der Literatur überwiegend die Auffassung vor, dass sich die Kostenzuordnung grundsätzlich nach dem Veranlassungsprinzip richte und danach zu entscheiden sei, wessen Sphäre die entsprechenden Kosten zuzuordnen seien. Dieser Auffassung folgt nun auch der BFH. Der Wortlaut des § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG sei zwar nicht eindeutig, jedoch spricht für die o.g. Auslegung der mit der Regelung verfolgte Zweck, nach dem das verschmelzungsbedingte Übertragungsergebnis auf Ebene der übernehmenden Körperschaft wie der Veräußerungsgewinn einer Beteiligung i.S.d. § 8b Abs. 2 S. 1 KStG behandelt werden soll. Daher dürfen die Kosten für den Vermögensübergang aus Gleichbehandlungsgründen nicht nach anderen Grundsätzen ermittelt werden als die Veräußerungskosten i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG.

Weiterhin werden Umwandlungsvorgänge insgesamt als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge behandelt (BFH, Urteile vom 24.01.2018, I R 48/15 und vom 18.11.2020, I R 25/18). Nach mittlerweile ständiger BFH-Rechtsprechung werden Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben nicht (mehr) danach abgegrenzt, ob sie "in unmittelbarer sachlicher Beziehung" zum Veräußerungsgeschäft stehen, sondern danach, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Hier ist auf das "auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn abzustellen, das auch für § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG gilt (BFH, Urteile vom 27.03.2013, I R 14/12 und vom 12.03.2014, I R 45/13).

Die Grunderwerbsteuer wird im Fall der Anteilsvereinigung zwar nicht zweckgerichtet im Sinne eines inneren, finalen Zweckzusammenhangs für die Anschaffung aufgewendet, der fingierte Erwerb ist aber für die Entstehung der Aufwendungen ursächlich im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs in der Sphäre der Übernehmerin. Das Veranlassungsprinzip ist insoweit nicht durch die Kausalität, sondern durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet (BFH, Urteile vom 18.04.2018, I R 37/16 und vom 09.06.2021, I R 32/17).

Veranlassungsprüfung im Streitfall

Im Streitfall kommt es nach Ansicht des ausschließlich darauf an, ob die Grunderwerbsteuerfestsetzung zu einer wirtschaftlichen Belastung der Klägerin geführt hat und durch den verschmelzungsbedingten Übergang der Kommanditbeteiligung veranlasst ist. Das sei zu bejahen. Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist die durch die Verschmelzung herbeigeführte Zuordnung aller Anteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird deshalb grunderwerbsteuerrechtlich 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. Das Gesetz fingiert also mit Hilfe des Ersatztatbestandes der Anteilsvereinigung einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang. Dieser stellt den maßgeblichen Besteuerungsgrund dar, sodass die Grunderwerbsteuer durch den Übergang der Kommanditbeteiligung anfällt (BFH, Urteil vom 26.03.1992, IV R 121/90).

Betroffene Normen

Streitjahr 2011

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 13.05.2020, 6 K 75/19

Fundstelle

BFH, Urteil vom 23.11.2022, [I R 25/20](#), BStBl II 2023, S. 612

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, S. 1314

BFH, Urteil vom 09.06.2021, I R 32/17, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 18.11.2020, I R 25/18, BStBl II 2021, S. 732, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 18.04.2018, I R 37/16, BStBl II 2019, S. 73, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15, BStBl II 2019, S. 45, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 12.03.2014, I R 45/13, BStBl II 2014, S. 719, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 27.03.2013, I R 14/12, BFH/NV 2013, S. 1768

BFH, Urteil vom 20.04.2011, I R 2/10, BStBl II 2011, S. 761, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 14.03.2011, I R 40/10, BStBl II 2012, S. 281, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 26.03.1992, IV R 121/90, BStBl II 1992, S. 1038

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.