

Urteil vom 20. April 2011, I R 2/10

Durch Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuern sind keine Anschaffungskosten - Begriff der "Anschaffungskosten" - Besteuerungsgegenstand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 1, HGB § 255 Abs 1, GrEStG § 1 Abs 3 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 4 Nr 2 Buchst b, UmwStG § 20, AktG § 183, KStG § 8 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 07. Dezember 2009, Az: 6 K 4720/07 K,F

Leitsätze

Die infolge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuern sind von der aufnehmenden Gesellschaft nicht als Anschaffungs(neben)kosten der eingebrachten Anteile zu aktivieren .

Tatbestand

I.

- 1** Streitpunkt ist, ob in Zusammenhang mit der Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen aufgrund Anteilsvereinigung angefallene Grunderwerbsteuern als Anschaffungskosten der erworbenen Anteile zu aktivieren sind oder ob es sich dabei um sofort abzugsfähigen Aufwand handelt.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr zum 30. September, die im Streitjahr (2000) die Rechtsform einer AG hatte und deren sämtliche Anteile --teilweise mittelbar-- von der X-AG gehalten wurden. Die X-AG war ferner unmittelbar zu jeweils 50,1 v.H. an der A-GmbH sowie an der B-AG beteiligt. Zu den Betriebsvermögen der beiden letztgenannten Gesellschaften zählte jeweils auch Grundbesitz. Die restlichen Anteile an der A-GmbH und an der B-AG gehörten zum ganz überwiegenden Teil der Y-AG, an der die Klägerin im Streitjahr zu 88 v.H. beteiligt war und zu der sie als Organträgerin in einem körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsverhältnis stand.
- 3** Mit Einbringungsvertrag vom 29. Juni 2000 übertrug die X-AG ihre Anteile an der A-GmbH und an der B-AG im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Kapitalerhöhung durch Sacheinlage gemäß § 183 des Aktiengesetzes (AktG) auf diese. Die Einbringung erfolgte nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 zu Buchwerten. Nach Erwerb der Anteile war die Klägerin auf Grundlage des Berechnungsmodus des § 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b des Grunderwerbsteuergesetzes i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --GrEStG-- für die Hinzurechnung von Anteilen abhängiger Gesellschaften zu mehr als 95 v.H. unmittelbar und mittelbar an beiden Gesellschaften beteiligt. Das zuständige Betriebsfinanzamt wertete den Einbringungsvorgang als grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG und stellte die grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen entsprechend fest. Die jeweiligen Belegenheitsfinanzämter setzten gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuern in Höhe von zuletzt insgesamt 435.283,23 € fest.
- 4** Die Klägerin zog die Zahlungen für die Grunderwerbsteuern in ihrer Steuerbilanz zum 30. September 2000 als Betriebsausgaben ab. In ihrer Handelsbilanz --nicht aber in der Steuerbilanz-- aktivierte die Klägerin die Grunderwerbsteuern als Anschaffungsnebenkosten auf die eingebrachten Beteiligungen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, bei den Aufwendungen für die Grunderwerbsteuern handele es sich um aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten auf die eingebrachten Beteiligungen und erließ entsprechende körperschaftsteuerrechtliche Änderungsbescheide für das Streitjahr.
- 5** Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat sie als unbegründet abgewiesen. Sein Urteil vom 8. Dezember 2009 6 K 4720/07 K,F ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG)

2010, 666 abgedruckt.

- 6 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.
- 7 Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über Körperschaftsteuer 2000, Solidaritätszuschlag und Feststellungen nach § 47 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) vom 2. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2007 dahingehend zu ändern, dass von einem um die aktivierte Grunderwerbsteuer geringeren zu versteuernden Einkommen ausgegangen wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist im Hinblick auf die Festsetzung der Körperschaftsteuer begründet und führt insoweit gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur antragsgemäßen Änderung des angefochtenen Bescheids. Im Übrigen bleibt das Rechtsmittel ohne Erfolg.
- 10 1. Bei der Ermittlung des Bilanzgewinns der Klägerin sind die infolge der Grunderwerbsteuerrechtlichen Anteilsvereinigungen hinsichtlich der A-GmbH und der B-AG gegen die Klägerin festgesetzten Grunderwerbsteuern nicht als Anschaffungsnebenkosten der durch Sacheinlage erworbenen Beteiligungen an diesen Gesellschaften zu aktivieren.
- 11 a) Im Ausgangspunkt zutreffend --und auch von der Revision nicht beanstandet-- hat das FG allerdings angenommen, dass die Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften in der Bilanz der Klägerin zum 30. September 2000 gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1999 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) mit den Anschaffungskosten anzusetzen sind. Denn der Klägerin wurden die Beteiligungen nicht durch eine Einlage der X-AG i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1997 zugeführt, für die die in dieser Vorschrift normierten Bewertungsregeln gelten würden, sondern durch einen Erwerbsvorgang. Die Einbringung der Beteiligungen im Wege der Kapitalerhöhung durch Sacheinlage (§ 183 AktG) ist steuerrechtlich als tauschähnliches Geschäft (Hingabe der Einlageforderung gegen den Empfang des Sachwertes, vgl. Senatsurteile vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253, und vom 7. April 2010 I R 55/09, BFHE 229, 518, BStBl II 2010, 1094, m.w.N.) und nicht als Einlage anzusehen.
- 12 b) Die gegen die Klägerin festgesetzten Grunderwerbsteuern rechnen indes entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht zu den Anschaffungs(neben)kosten.
- 13 Nach der Definition des § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dazu gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Körperschaft- oder Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, m.w.N.).
- 14 Der Begriff der Anschaffungskosten ist wegen der Einbeziehung von Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten grundsätzlich umfassend. Er enthält --unter Ausschluss der Gemeinkosten-- alle mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 1977 VIII R 44/74, BFHE 122, 108, BStBl II 1977, 600; Adler/Düring/ Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Rz 18), somit neben der Entrichtung des Kaufpreises alle sonstigen Aufwendungen des Erwerbers, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfallen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Juli 1989 IV R 27/87, BFHE 157, 554, BStBl II 1990, 126). Nicht entscheidend ist, ob diese Kosten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620).
- 15 Allerdings können "Anschaffungs"kosten eines Wirtschaftsguts nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind (BFH-Urteile vom 3. Juli 1997 III R 114/95, BFHE 183, 504, BStBl II 1997, 811; vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349). Hierzu ist ein

bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend. Vielmehr kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an (finaler Begriff der Anschaffungskosten, vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101; Senatsurteil in BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369, jeweils m.w.N.). Dieser Zweck muss --aus der Sicht des Bilanzierenden-- auf die beabsichtigte Funktion und Eigenschaft ("angestrebter Erfolg und betriebsbereiter Zustand", vgl. BFH-Beschluss in BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620) des angeschafften Wirtschaftsguts als Teil des Betriebsvermögens gerichtet sein (Senatsurteil in BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369).

- 16** c) Ob nach diesen Maßgaben die Grunderwerbsteuern, die bei Erwerb von Gesellschaftsanteilen nach Maßgabe von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG infolge unmittelbarer oder mittelbarer Anteilsvereinigung entstehen können, als Anschaffungsnebenkosten auf die hinzuerworbenen Anteile anzusehen sind, wird unterschiedlich beurteilt. Einige FG und die Finanzverwaltung bejahen dies (neben der vorinstanzlichen Entscheidung auch Urteil des FG München vom 21. Juni 2005 2 K 3182/02, EFG 2007, 252; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 7. Juli 2009 6 K 2349/08, juris; Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 20. August 2007, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1679; Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 24. Juli 2007 S 2171-65-StO 221/222, juris; ebenso Kulosa in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 30. Aufl., § 6 Rz 54 --anders Glanegger in Schmidt, 28. Aufl., § 6 Rz 84--; Gosch in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., § 17 Rz 105; Grotherr, Betriebs-Berater --BB-- 1994, 1970, 1975; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 6 EStG Rz 167 --offenlassend ders. in Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 2. Aufl., § 255 Rz 27 [Fn. 36]--; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rz 1009; Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 21 UmwStG [SEStEG] Rz 70; Menner in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 20 Rz 370; Mayer-Wegelin in Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz 311). Ein Teil der Literatur ist gegenteiliger Auffassung und spricht sich für eine Behandlung der Grunderwerbsteuern als sofort abziehbarer Aufwand aus (Ellrott/Brendt in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., § 255 Rz 325 "Grunderwerbsteuer"; Heine, Die Information über Steuer und Wirtschaft --INF-- 2002, 44, 45, und INF 2004, 583, 586 sowie INF 2005, 782, 783; Lohmann/von Goldacker/Gick, BB 2007, 295, 296 f.; Lohmann/von Goldacker/Zeit, BB 2007, 2777 und BB 2009, 477; Behrens, DStR 2008, 338, 341 f.; Müller, Der Betrieb 1997, 1433, 1435; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6 Rz 294; Ortmann-Babel in Lademann, Einkommensteuergesetz, § 6 Rz 283m "Grunderwerbsteuer"; Roser in Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger, GmbH-Beratung, Nr. 7 zu Grunderwerbsteuer). Der Senat hält die letztgenannte Auffassung für zutreffend.
- 17** aa) Nach der im Streitfall zur Anwendung gekommenen Bestimmung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt --soweit hier von Interesse-- der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile einer Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 v.H. der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen vereinigt werden würden. Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird 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 (BFH-Urteil vom 2. April 2008 II R 53/06, BFHE 220, 550, BStBl II 2009, 544, m.w.N.). Das Gesetz fingiert folglich mit Hilfe des Ersatztatbestands der Anteilsvereinigung einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang (vgl. BFH-Urteil vom 25. August 2010 II R 65/08, BFHE 231, 239, zu § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG).
- 18** bb) Das grunderwerbsteuerrechtliche Besteuerungsobjekt bei der Anteilsvereinigung --nämlich der fiktive Erwerb der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücke-- findet im Ertragsteuerrecht keine Entsprechung. Die Grundstücke befinden sich nach dem Anteilserwerb unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft und sind weiterhin bei dieser und nicht bei dem Anteilserwerber zu bilanzieren. Die Verfügungsmacht über die Grundstücke ist weder rechtlich noch wirtschaftlich Gegenstand der Erwerbsvorgänge in Bezug auf die Geschäftsanteile.
- 19** cc) Aus dieser fehlenden Entsprechung im Ertragsteuerrecht folgt nicht --wie die Vorinstanz offenbar meint--, dass mangels Anknüpfungsmöglichkeit an das "eigentliche" Besteuerungsobjekt die Grunderwerbsteuer stattdessen dem Anteilserwerb als Anschaffungskosten zugeordnet werden müsste, weil dieser das letzte die Grunderwerbsteuerpflicht auslösende Tatbestandselement ist. Vielmehr fehlt es in ertragsteuerlicher Hinsicht an einem über die reine Kausalität hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Anschaffungsvorgang. Da Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Steuer nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern eine spezifisch grunderwerbsteuerrechtliche Fiktion im Hinblick auf ein anderes, nicht vom Anteilserwerber angeschafftes und nicht bei diesem zu erfassendes Wirtschaftsgut ist, handelt es sich dabei um Aufwand, der aus ertragsteuerlicher Sicht nicht spezifisch und final dem hinzuerworbenen Geschäftsanteil zugeordnet werden kann.

- 20** dd) Auch das FG hat diese Zusammenhänge im Ansatz zutreffend erkannt, da auch aus seiner Sicht die Grunderwerbsteuer im Falle der Anteilsvereinigung nicht "für" den Anteilerwerb entrichtet wird. Soweit die Vorinstanz (ähnlich Urteil des FG München in EFG 2007, 252) aber meint, es komme in diesem Fall für den Anschaffungskostenbegriff nicht auf die Zweckgerichtetheit der Aufwendungen an, weil die Entstehung der Grunderwerbsteuer auf einer der Disposition des Steuerpflichtigen entzogenen, zwingenden Folge des Anteilerwerbs beruhe, folgt der Senat dem nicht. Denn es ist kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, bei der Prüfung von Aufwendungen auf ihren Zweckzusammenhang mit der Anschaffung eines Wirtschaftsguts unterschiedliche Maßstäbe anzulegen, je nachdem, ob es sich um vermeidbare oder um gesetzlich festgelegte Aufwendungen handelt. Aus dem vom FG herangezogenen BFH-Urteil in BFHE 157, 554, BStBl II 1990, 126 --betreffend einen baurechtlichen Flächenbeitrag in Bezug auf ein Grundstück-- ergibt sich nichts Gegenteiliges. Auch im Hinblick auf gesetzlich angeordnete Aufwendungen bleibt es deshalb dabei, dass die bloße Ursächlichkeit des Erwerbs für die Entstehung der Aufwendungen zur Charakterisierung als Anschaffungs(neben)kosten nicht ausreicht, sondern zusätzlich auch ein innerer, finaler Zweckzusammenhang zwischen Anschaffungsvorgang und Aufwendung erforderlich ist, an dem es hier fehlt.
- 21** ee) Für die Richtigkeit dieser Lösung spricht, dass eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer insbesondere beim Erwerb von sog. "Zwerganteilen" zu überhöhten und deshalb wenig sachgerechten Bilanzansätzen führen könnte. Denn weil die Grunderwerbsteuer in den Fällen der Anteilsvereinigung nicht anhand der für den Anteilerwerb gezahlten Vergütung, sondern auf der Grundlage des sog. Bedarfswertes der fiktiv erworbenen Grundstücke bemessen wird (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 2 oder 3 des Bewertungsgesetzes, s. dazu BFH-Beschluss vom 2. März 2011 II R 23/10, BFHE 232, 358), kann der Erwerb einer geringfügigen Beteiligung, wenn dadurch der Tatbestand einer unmittelbaren oder mittelbaren Anteilsvereinigung verwirklicht wird, Grunderwerbsteuern auslösen, die die "Haupt"-Anschaffungskosten für die hinzuerworbenen Anteile erheblich übersteigen. So wären z.B. gleich hohe Grunderwerbsteuern wie die im Streitfall festgesetzten entstanden, wenn die Klägerin anstatt 50,1 v.H. nur jeweils 0,1 v.H. der Anteile der A-GmbH und der B-AG erworben hätte (und die Y-GmbH jeweils mindestens 94,9 v.H. der Geschäftsanteile innegehabt hätte).
- 22** d) Das FG hat eine andere Auffassung vertreten. Sein Urteil ist deshalb hinsichtlich der Festsetzung der Körperschaftsteuer aufzuheben. Der angefochtene Bescheid ist dahin abzuändern, dass bei der Ermittlung des Gewinns die von der Klägerin gezahlten Grunderwerbsteuern nicht als Anschaffungskosten auf die Beteiligungen an der A-GmbH und an der B-AG aktiviert werden. Die Berechnung der Körperschaftsteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.
- 23** 2. Im Übrigen (Festsetzung des Solidaritätszuschlags, gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999 zum 30. September 2000 und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1999) ist die Revision unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Einwendungen der Klägerin betreffen ausschließlich die Ermittlung ihres Bilanzgewinns als Grundlage ihres zu versteuernden Einkommens. Insoweit ist der Körperschaftsteuerbescheid aber Grundlagenbescheid sowohl für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags (vgl. § 1 Abs. 5 des Solidaritätszuschlagsgesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21. Dezember 2000, BGBl I 2000, 1978, BStBl I 2001, 38) als auch für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 47 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 (§ 47 Abs. 2 KStG 1999). Die diesbezüglichen Einwendungen können deshalb gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid als Grundlagenbescheid, nicht aber in den Verfahren gegen die Folgebescheide geltend gemacht werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 12. Oktober 2010 I R 99/09, BFH/NV 2011, 650, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de