Urteil vom 02. September 2014, IX R 50/13

Durch Wechsel im Gesellschafterbestand ausgelöste Grunderwerbsteuern sind keine Anschaffungskosten - Besteuerungsgegenstand des § 1 Abs. 2a GrEStG

BFH IX. Senat

EStG § 7, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 23 Abs 1 S 4, GrEStG § 1 Abs 2a, GrEStG § 13 Nr 6, HGB § 255 Abs 1

vorgehend FG München, 21. Oktober 2013, Az: 5 K 1847/13

Leitsätze

Die infolge eines Wechsels im Gesellschafterbestand ausgelösten Grunderwerbsteuern stellen keine Anschaffungs(neben)kosten der erworbenen Kommanditanteile oder des vorhandenen Grundbesitzes der Objektgesellschaft dar.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, deren Zweck die Vermietung und Verpachtung eigenen Grundbesitzes ist, ist Eigentümerin eines Bürogebäudes in X, das sie nach dessen Fertigstellung im Streitjahr 2002 vermietete. Gesellschafter der Klägerin waren als Komplementärin ohne Beteiligung am Vermögen und am Ergebnis die Z-GmbH und als Kommanditisten die E-S.a.r.l., eine Körperschaft, sowie die B-GmbH.

2 Die S-GmbH & Co. KG (S-KG), deren Unternehmensgegenstand den Erwerb, die Verwaltung und die Vermietung des Bürogebäudes in X umfasst, ist eine Fondsgesellschaft, bei der eine GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin und drei Kommanditisten, die natürliche Personen sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Zur Verwirklichung des Unternehmensgegenstands erwarb die S-KG mit Kauf- und Abtretungsvertrag sowie Vereinbarung über das Ausscheiden und den Eintritt von Gesellschaftern vom 27. Juli 2001 (Kaufvertrag) mit wirtschaftlicher Wirkung zum 28. Februar 2002 sämtliche Kommanditanteile von den Kommanditisten der Klägerin; die Kommanditanteile wurden mit Wirkung zum 28. Februar 2002 an die S-KG abgetreten. Sie hält infolge des Erwerbs 99,98 % der Kommanditanteile der Klägerin.

3 Der Klägerin traten mit Wirkung zum 28. Februar 2002 drei weitere natürliche Personen als zur Geschäftsführung befugte Kommanditisten sowie die S-GmbH als Komplementärin bei; die Z-GmbH schied aus der Gesellschaft aus. Die S-GmbH, die im Streitjahr eine Haftungsvergütung in Höhe von 2.081 € erhielt, ist weder am Vermögen noch am Ergebnis der Klägerin beteiligt.

4 Das Finanzamt X setzte wegen des Gesellschafterwechsels mit Bescheid vom 19. Dezember 2002 gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.634.640 € fest. Nach § 8 Ziff. 1 des Kaufvertrags, zu dessen Vertragsparteien neben der S-KG und den bisherigen Kommanditisten der Klägerin u.a. auch die Klägerin zählte, sollten Steuererstattungen und Steuernachzahlungen für Sachverhalte vor dem Stichtag 28. Februar 2002 zu Lasten der bisherigen Kommanditisten gehen, wobei dies --mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer-- auch für etwa im Zusammenhang mit dem Verkauf und der Abtretung der Kommanditanteile anfallende Steuern gelten sollte, die zu Lasten der Klägerin erhoben werden. Die Grunderwerbsteuer sollte den Kaufpreis nicht mindern. Sie wurden von der Klägerin am 30. Dezember 2002 entrichtet und an die S-KG weiterbelastet, wo sie als Aufwand erfasst wurde.

5 Die S-KG berücksichtigte in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr die Grunderwerbsteuer in voller Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Nach Durchführung einer Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Grunderwerbsteuer im geänderten Feststellungsbescheid vom 20. Juni

2008 nicht in voller Höhe als Werbungskosten an, sondern beurteilte sie als Anschaffungs(neben)kosten und ließ lediglich einen Betrag im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung (AfA) zum Abzug zu. Das nach erfolglosem Einspruchsverfahren von der S-KG beim Finanzgericht (FG) München erhobene Klageverfahren (Az. 5 K 1701/09) wurde mit Beschluss vom 28. März 2012 bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2002 der Klägerin ausgesetzt. Die hiergegen beim Bundesfinanzhof (BFH) erhobene Beschwerde wurde mit Senatsbeschluss vom 19. September 2012 zurückgewiesen (IX B 65/12, BFH/NV 2013, 15).

6 Das FA änderte aufgrund eines Antrags der Klägerin den Bescheid für 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vom 2. März 2009 mit Bescheid vom 14. Juni 2012 gemäß § 174 der Abgabenordnung, berücksichtigte jedoch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich einen der Höhe nach unstreitigen AfA-Betrag von 36.586 € als weitere (Sonder)Werbungskosten und stellte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 767.036 € (davon 2.081 € Haftungsvergütung als Sondereinnahmen der S-GmbH) fest. Dementsprechend verminderte es nach dem zwischen den Beteiligten unstreitigen Gewinnverteilungsschlüssel die der S-KG zuzurechnenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um einen Betrag von 36.586 €. Das FA beurteilte die entrichtete Grunderwerbsteuer als Anschaffungs(neben)kosten und ließ insoweit lediglich einen AfA-Betrag zum Abzug zu. Der Einspruch gegen den Bescheid vom 14. Juni 2012, der am 12. September 2012 nochmals aus nicht streitgegenständlichen Gründen geändert worden ist, blieb erfolglos.

7 Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 478 veröffentlichten Urteil statt. Die aufgrund der Übertragung von mehr als 95 v.H. der Kommanditanteile an der Klägerin auf die S-KG nach § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in Höhe von 1.634.640 € festgesetzte Grunderwerbsteuer sei nicht den Anschaffungs(neben)kosten zuzuordnen und demgemäß nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 i.V.m. § 7 EStG im Rahmen der AfA, sondern --auch wenn die Grunderwerbsteuer im Rechtsverhältnis untereinander von der S-KG getragen werde-- als sofort abziehbare Werbungskosten bei den gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf der Ebene der Klägerin mindernd im Streitjahr zu berücksichtigen.

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 7 und § 7 EStG i.V.m. § 255 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- i.V.m. § 1 Abs. 2a GrEStG). Die entrichtete Grunderwerbsteuer sei als Anschaffungskosten bei der Klägerin zu aktivieren. Anschaffungskosten seien neben der Entrichtung des Kaufpreises alle sonstigen Aufwendungen des Erwerbers, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stünden, insbesondere zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung anfielen. Die Anschaffung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stehe ertragsteuerlich der Anschaffung des anteiligen Grundstücks gleich. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise finde bei einer vollständigen oder einer wesentlichen Änderung des Gesellschafterbestandes die Übertragung des Grundstücks im Gesellschaftsvermögen von der aus den "Altgesellschaftern" bestehenden Gesellschaft auf eine aus den "Neugesellschaftern" bestehende Personengesellschaft statt. Hätte diese neue KG das Grundstück von der bisherigen KG erworben, wäre die Grunderwerbsteuer zu den Anschaffungs(neben)kosten zu zählen gewesen. Werde im Streitfall auf zivilrechtlich anderem Wege wirtschaftlich das gleiche Ergebnis erzielt wie durch einen unmittelbaren Grundstückserwerb, so müssten auch die steuerrechtlichen Folgen die Gleichen sein.

9 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Zutreffend hat das FG die gegen die Klägerin festgesetzte und im Streitjahr entrichtete Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.634.640 € als sofort abziehbare Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) bei den gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mindernd berücksichtigt. Sie stellt keine

Anschaffungs(neben)kosten des Vermietungsobjekts dar, die in Höhe der AfA abzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG) wären.

12 1. Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten zählen, bestimmt sich für die steuerrechtliche Beurteilung und insbesondere auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 HGB (vgl. BFH-Urteile vom 3. August 2005 I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369; vom 20. Juli 2010 IX R 4/10, BFHE 230, 392, BStBl II 2011, 35; vom 9. Juli 2013 IX R 43/11, BFHE 242, 51).

13 Nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die u.a. geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben, ihn also von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen. Dazu gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die Nebenkosten des Erwerbs, die alle im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten umfassen (vgl. BFH-Urteile vom 19. April 1977 VIII R 44/74, BFHE 122, 108, BStBl II 1977, 600; vom 20. April 2011 I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761). Nicht entscheidend ist, ob diese Nebenkosten bereits vor oder im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620; BFH-Urteile vom 3. Juli 1997 III R 114/95, BFHE 183, 504, BStBl II 1997, 811; in BFHE 242, 51).

14 Allerdings können "Anschaffungs"kosten eines Wirtschaftsguts nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind (BFH-Urteile in BFHE 183, 504, BStBl II 1997, 811; vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349; in BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761). 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-Urteile vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101; in BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761, jeweils m.w.N.).

15 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG --entgegen der Auffassung des FA-- zu Recht die entrichtete Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.634.640 € als sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

16 a) Im Streitfall ist die Grunderwerbsteuer nach Maßgabe des § 1 Abs. 2a GrEStG festgesetzt worden. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 v.H. der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Steuerschuldner ist bei Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft die Personengesellschaft (§ 13 Nr. 6 GrEStG).

17 Ob die Grunderwerbsteuer, die bei Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach Maßgabe von § 1 Abs. 2a GrEStG entsteht, als Anschaffungsnebenkosten "auf die Beteiligung" (so Rundverfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt am Main vom 2. Mai 2013 S 2171 A-21-St 210, ofix HE EStG/6/57, unter 2.) bzw. "auf die Anteile an den Grundstücken" (so OFD Niedersachsen vom 19. Januar 2012, aktualisiert am 22. August 2013, S 2171-65-St 221/St 222, juris) anzusehen ist, wird unterschiedlich beurteilt. Die Finanzverwaltung bejaht dies (s. die soeben genannten Verwaltungsanweisungen und OFD Rheinland vom 23. Januar 2012 S 2174 – St 141, Der Betrieb --DB-- 2012, 486), während sich die herrschende Meinung in der Literatur für eine Behandlung als sofort abziehbaren Aufwand ausspricht (vgl. Behrens, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 338 f.; Lohmann/von Goldacker/Gick, Betriebs-Berater --BB-- 2007, 295, 296; Lohmann/von Goldacker/Zeitz, BB 2009, 477, 480; Adolf, GmbH-Rundschau 2011, 834, 836; Henerichs/Stadje, Finanz-Rundschau 2011, 890, 895; Bührer, Steuern und Bilanzen 2011, 825, 827; Gadek/Mörwald, DB 2012, 2010, 2012).

18 b) Bei der nach Maßgabe des § 1 Abs. 2a GrEStG festgesetzten Grunderwerbsteuer handelt es sich --wie der Senat (Beschluss in BFH/NV 2013, 15) bereits entschieden hat-- um eine gemeinschaftlich verwirklichte Besteuerungsgrundlage. Die Grunderwerbsteuer führt nicht schon deshalb zu Sonderwerbungskosten der S-KG, weil sie sie nach den gesellschaftsinternen Vereinbarungen --also im Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander-- allein zu tragen hatte. Es handelt sich vielmehr um Aufwand der Klägerin und nicht um einen solchen des Gesellschafters. Allein die Klägerin ist nach § 13 Nr. 6 GrEStG Steuerschuldnerin; sie kann jedoch ihren daraus entstehenden Aufwand auch abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf ihre Gesellschafter verteilen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 15).

19 c) Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist nicht die geänderte Sachherrschaft (gesamthänderische Mitberechtigung/Beteiligung am Vermögen der Gesamthand) in der Person des einzelnen Neugesellschafters oder auch mehrerer Neugesellschafter, sondern die geänderte Zuordnung der Gesellschaftsgrundstücke auf der Gesellschaftsebene (Gesamthand als eigenständiger Rechtsträger). § 1 Abs. 2a GrEStG enthält die Fiktion eines auf Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichteten Rechtsgeschäfts (BFH-Urteil vom 8. November 2000 II R 64/98, BFHE 194, 252, BStBl II 2001, 422; BFH-Beschluss vom 11. September 2002 II B 113/02, BFHE 199, 32, BStBl II 2002, 777). Das Gesetz fingiert folglich mit Hilfe des Ersatztatbestands des Wechsels im Gesellschafterbestand einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang. Die Fiktion des Grundstücksübergangs gilt nur im Rahmen der Grunderwerbsteuer, während zivilrechtlich die Identität der grundbesitzenden Personengesellschaft unberührt bleibt (ebenso Behrens, DStR 2008, 338).

20 d) Auf der Ebene der Klägerin als grundbesitzenden Gesamthand liegt daher ertragsteuerlich keine "Anschaffung" des Bürogebäudes vor. Der Grundbesitz befindet sich nach dem Wechsel im Gesellschafterbestand unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Klägerin. Die Verfügungsmacht über den Grundbesitz ist weder rechtlich noch wirtschaftlich Gegenstand der Erwerbsvorgänge in Bezug auf die Kommanditanteile. Der grunderwerbsteuerrechtliche Besteuerungstatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG findet im Ertragsteuerrecht keine Entsprechung (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761 zu § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG).

21 Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Grunderwerbsteuer nicht "für" die Anschaffung der Kommanditanteile entstanden ist. Es fehlt ertragsteuerlich an einem über die reine Kausalität hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang zwischen der Anschaffung der Kommanditanteile und der Grunderwerbsteuer. Da der Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Steuer nicht der Gesellschafterwechsel 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 den erworbenen Kommanditanteilen zugeordnet werden kann.

22 Für die Richtigkeit dieses Ergebnisses spricht zudem, dass das fingierte Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG --neben einem einzelnen Rechtsvorgang-- auch aus einer Summe von Teilakten bestehen kann, die zusammen die vollständige oder wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft ausmachen. Dies kann sich über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren hinziehen und in eine unbegrenzte Zahl von Teilakten zerfallen, die zusammen genommen tatbestandserfüllend sind und deren letzter die wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes endgültig herbeiführt (BFH-Urteil in BFHE 194, 252, BStBl II 2001, 422). Rechtsgeschäft i.S. des § 1 Abs. 2a GrEStG ist demnach nicht die letzte, zur Vollständigkeit oder Wesentlichkeit führende Veränderung im Gesellschafterbestand, sondern die Summe aller Rechtsakte, die die vollständige oder wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes bedeuten (BFH-Urteil in BFHE 194, 252, BStBl II 2001, 422). Auch daran wird erkennbar, dass der Aufwand ertragsteuerlich nicht final den erworbenen Kommanditanteilen zugeordnet werden kann.

23 e) Entgegen der Auffassung des FA folgt aus § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG, wonach die Anschaffung einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt, kein anderes Ergebnis. Denn die im Streitfall gegenständliche Grunderwerbsteuer stellt --wie oben dargestellt-- bereits keine "Anschaffungs"(neben)kosten des Grundbesitzes der Klägerin dar. Der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt ist überdies aus ertragsteuerlicher Sicht gerade nicht mit dem Fall vergleichbar, dass eine "neue KG" ein Grundstück von einer "bisherigen KG" erwirbt. Anders als in der gegebenen Konstellation des § 1 Abs. 2a GrEStG wird in einem solchen Fall auf der Ebene der Gesamthand das Grundstück angeschafft.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de