

Urteil vom 23. November 2022, I R 25/20

"Kosten für den Vermögensübergang" in § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006

ECLI:DE:BFH:2022:U.231122.IR25.20.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 12 Abs 2 S 1, GrEStG § 1 Abs 3

vorgehend FG München, 13. Mai 2020, Az: 6 K 75/19

Leitsätze

1. Die Zuordnung von Kosten zu den "Kosten für den Vermögensübergang" als Bestandteil des "außer Ansatz bleibenden" Übernahmeergebnisses (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006) folgt dem Veranlassungsprinzip.
2. Objektbezogene Aufwendungen --wie z.B. die Grunderwerbsteuer beim Übergang eines Grundstücks-- erfüllen diese Zuordnungsbedingung nicht. Bei der aufgrund einer sog. Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuer fehlt es aber an einem solchen Objektbezug; denn Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG ist 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 (Senatsurteile vom 20.04.2011 - I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761; vom 14.03.2011 - I R 40/10, BFHE 233, 393, BStBl II 2012, 281).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 13.05.2020 - 6 K 75/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wurde im Rahmen einer Umstrukturierung (Anteilserwerb und Einbringung) Alleingesellschafterin der GmbH alt; anschließend wurde die Beteiligungsgesellschaft auf die Klägerin verschmolzen (Aufwärtsverschmelzung).
- 2 Bis zum2007 waren an der GmbH alt zu 38,5 % T, zu 2,5 % K und zu 59 % die B KG beteiligt. Die GmbH alt war zu 100 % an einer weiteren GmbH (GmbH 1) sowie als Kommanditistin an einer KG (KG 1) beteiligt. Die KG 1 war alleinige Kommanditistin einer weiteren KG (KG 2), die Eigentümerin der von der KG 1 genutzten Betriebsgrundstücke war.
- 3 Mit Kaufvertrag vom2007 hat die B KG mit Wirkung zum2007 ihre Beteiligung an der GmbH alt an die Klägerin verkauft. T und K haben ihre Anteile an der GmbH alt mit Einbringungsvertrag vom gleichen Tage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und Zahlung einer Barkomponente in die Klägerin eingebracht. Nach dieser Einbringung war die Klägerin alleinige Gesellschafterin der GmbH alt.
- 4 Mit Vertrag vom2007 wurde (zum2007 mit steuerlicher Wirkung auf den 31.12.2006) die Verschmelzung der GmbH alt auf die Klägerin beschlossen. Nach dieser Verschmelzung war die Klägerin alleinige Gesellschafterin der GmbH 1 und der KG 1 und damit auch mittelbar Kommanditistin der KG 2. Die Gesellschaftsverhältnisse blieben bis zum Jahr 2011 (Streitjahr) unverändert.

- 5 Unter der Annahme, dass die Übertragungs- und Verschmelzungsvorgänge zum2007 den Tatbestand einer mittelbaren Anteilsvereinigung in der Hand der Klägerin (§ 1 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes --GrEStG--) erfüllen, wurde die Grunderwerbsteuer zunächst auf ... € und dann nach Feststellung des Grundbesitzwerts durch bestandskräftigen Bescheid vom 02.04.2013 auf ... € festgesetzt.
- 6 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung qualifizierte der Prüfer die Grunderwerbsteuer als Kosten des Vermögensübergangs i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) und damit als Teil des außer Ansatz bleibenden Übernahmeergebnisses der Klägerin aus der Aufwärtsverschmelzung und rechnete den als Betriebsausgabe gebuchten Aufwand dem Einkommen außerbilanziell wieder hinzu. Dies berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) in Bescheiden vom 07.04.2015 über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2011.
- 7 Nach erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht (FG) München, Außensenate Augsburg, die dagegen erhobene Klage mit Urteil vom 13.05.2020 - 6 K 75/19 (GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2020, 980) als unbegründet ab.
- 8 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie die Verletzung von Bundesrecht geltend macht.
- 9 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2018 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € als Betriebsausgabe berücksichtigt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die nach § 1 Abs. 3 GrEStG gegenüber der Klägerin festgesetzte Grunderwerbsteuer den Kosten für den Vermögensübergang nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zuzuordnen ist.
- 12 1. Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bleibt bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder ein 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. Nach Satz 2 dieser Regelung ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) anzuwenden, soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.
- 13 § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 schließt danach die Kosten des Vermögensübergangs in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses mit ein; diese bleiben folglich mit dem Übernahmeergebnis steuerlich außer Ansatz. Dabei sind sie --unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Entstehung-- mit Wirkung zum Übertragungsstichtag zu berücksichtigen und im Ergebnis ebenso zu behandeln wie nachträgliche Anschaffungskosten auf die Anteile an der Übertragerin (Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 12 Rz 239, m.w.N.).
- 14 2. Die Einbeziehung der Übernahmekosten in das Übernahmeergebnis steht dabei gewissermaßen "in Konkurrenz zu den allgemeinen Grundsätzen über die Aktivierung von Aufwendungen" (so Rödter in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 240). Während die Finanzverwaltung zunächst auch sog. objektbezogene Kosten der Übernehmerin als laufende Betriebsausgaben behandelt hatte (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Rz 04.43), differenziert sie nunmehr, da sie jeden Verschmelzungsvorgang als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang ansieht (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 00.02), zwischen den laufenden Kosten der Verschmelzung und den aktivierungsfähigen objektbezogenen Kosten für den Erwerb des übergehenden Grundstücks oder anderer Wirtschaftsgüter (BMF-Schreiben vom 18.01.2010, BStBl I 2010, 70). Als Kosten des Vermögensübergangs i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 sind danach zutreffend nur (noch) die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers --unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung-- sowie die nicht objektbezogenen Kosten, die dem übertragenden Rechtsträger zuzuordnen und nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. Sie bewirken eine Minderung des Übernahmeertrags bzw. eine Erhöhung des

Übernahmeverlustes. Sofern sie als laufender Aufwand beim übernehmenden Rechtsträger berücksichtigt worden sind, muss eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur erfolgen (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 04.34).

- 15** 3. Es ist danach zwar zutreffend, dass objektbezogene Aufwendungen --wie z.B. die Grunderwerbsteuer beim Übergang von Grundstücken-- grundsätzlich nicht zu den "Kosten für den Vermögensübergang", sondern zu den Anschaffungs(neben)kosten gehören (vgl. Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 242; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 12 UmwG Rz 36; Schlösser/Reichl/Rapp in Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 5. Aufl., § 11 Rz 129 und 448; alle m.w.N.). Der Senat hat allerdings bereits entschieden, dass die aufgrund der sog. Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuern Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern die durch ihn begründete Zuordnung aller Anteile in einer Hand ist, auf deren Grundlage das Gesetz einen zivilrechtlich nicht eingetretenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang fingiert (Senatsurteile vom 20.04.2011 - I R 2/10, BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761; vom 14.03.2011 - I R 40/10, BFHE 233, 393, BStBl II 2012, 281).
- 16** 4. Das FG hat die im Rahmen einer Anteilsvereinigung angefallenen Grunderwerbsteuern rechtsfehlerfrei als "Kosten für den Vermögensübergang" i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 qualifiziert.
- 17** a) Zur Auslegung des Rechtsbegriffs werden in der Literatur im Wesentlichen zwei Auffassungen vertreten: Überwiegend wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, die Kostenzuordnung richte sich grundsätzlich nach dem Veranlassungsprinzip und es sei danach zu entscheiden, wessen Sphäre die entsprechenden Kosten zuzuordnen seien (Stimpel, GmbHR 2012, 199, 200; Haarmann, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2012/2013, 343 ff.; Krohn, Der Betrieb --DB-- 2018, 1755, 1757; Brühl/Weiss, GmbHR 2020, 980, 983; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 12 UmwG Rz 35; Stimpel/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz 54; Brandis/Heuermann/Klingberg, § 12 UmwStG Rz 46; s.a. Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 235; wohl einschränkend Holle/Weiss, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 167, 172; ähnlich Kuhr, Die Unternehmensbesteuerung 2016, 729, 737; Ronneberger, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2017, 954, 956). Andere sind der Ansicht, der Begriff der Kosten für den Vermögensübergang sei ausschließlich final zu bestimmen (Henerichs/Stadje, Finanz-Rundschau 2011, 890, 894; Ergenzinger/Solowieff, DStR 2020, 2844, 2847; s.a. Fleischer/Schuhmann/Peterich, NWB 2021, 3401, 3407; Sächsisches FG, Urteil vom 23.01.2017 - 6 K 1187/16, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2017, 596).
- 18** b) Der Senat folgt der erstgenannten Auffassung.
- 19** aa) Der Klägerin ist zwar zunächst einzuräumen, dass der Wortlaut des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 zu dieser Rechtsfrage nicht eindeutig ist. "Kosten für den Vermögensübergang" können sowohl alle Kosten sein, die im Sinne einer wirtschaftlichen Veranlassung für den Vermögensübergang aufgewendet werden (s. z.B. Krohn, DB 2018, 1755, 1758), als auch Kosten, die mit der Absicht der Ermöglichung einer Vermögensübertragung (finales Element) getätigt werden (s. z.B. Ergenzinger/Solowieff, DStR 2020, 2844, 2845 f.).
- 20** bb) Für die erstgenannte Auslegung spricht aber der mit der Regelung verfolgte Zweck. Die Sätze 1 und 2 in § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 sollen bewirken, dass das verschmelzungsbedingte Übertragungsergebnis auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft wie der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG behandelt wird (Begründung des Entwurfs der Bundesregierung zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, BTDrucks 16/2710, S. 41, und Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/3369, S. 10; s.a. Senatsurteile vom 09.01.2013 - I R 24/12, BFHE 240, 115, BStBl II 2018, 509; vom 26.09.2018 - I R 16/16, BFHE 263, 131, BStBl II 2020, 206). Daraus lässt sich mit dem FG schließen, dass aus Gleichbehandlungsgründen die "Kosten für den Vermögensübergang" nicht nach anderen Grundsätzen ermittelt werden dürfen als die Veräußerungskosten i.S. des § 8b Abs. 2 KStG. Im genannten Gesetzentwurf (BTDrucks 16/2710, S. 39) wird ausgeführt, dass in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses "auch" die Übernahmekosten einzubeziehen sind. Das wiederum spricht dafür, dass nicht nur und ausschließlich Kosten gemeint sein können, die unmittelbar mit der Absicht der Ermöglichung einer Vermögensübertragung im engeren Sinne getätigt werden. Im Bericht des Finanzausschusses (BTDrucks 16/3369, S. 10) wird zudem ein direkter Bezug zu § 4 Abs. 4 UmwStG 2006 sowie zu § 8b KStG hergestellt. Der Auffassung, der Wortlaut des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 sei einer solchen teleologischen Auslegung unzugänglich (so Ergenzinger/Solowieff, DStR 2020, 2844, 2846), ist nicht zu folgen.
- 21** cc) Für die vorgenannte Auslegung und die Gleichstellung mit Veräußerungskosten spricht zudem der systematische Aspekt, dass Umwandlungsvorgänge insgesamt als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge behandelt werden (Senatsurteile vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45; vom 18.11.2020 - I R 25/18, BFHE 271,

421, BStBl II 2021, 732; BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 00.02; a.A. Ergenzinger/Solowieff, DStR 2020, 2844, 2847; Holle/Weiss, DStR 2018, 167, 171). Nach der ständigen Senatsrechtsprechung werden insoweit die Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben nicht (mehr) danach abgegrenzt, ob sie "in unmittelbarer sachlicher Beziehung" zu dem Veräußerungsgeschäft stehen, sondern danach, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen ist auf das "auslösende Moment" für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn (Senatsurteile vom 27.03.2013 - I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768; vom 12.03.2014 - I R 45/13, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719). Auf das auslösende Moment ist insoweit aus Gründen des Gleichklangs auch für § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 abzustellen (Stimpel, GmbHR 2012, 199, 200; Krohn, DB 2018, 1755, 1757).

- 22** c) Es unterliegt insoweit nach den Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761 auch keinen Zweifeln, dass die Grunderwerbsteuer im Falle der Anteilsvereinigung zwar nicht zweckgerichtet im Sinne eines inneren, finalen Zweckzusammenhangs für die Anschaffung aufgewendet wird, dass der fingierte Erwerb aber für die Entstehung der Aufwendungen ursächlich im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs in der Sphäre der Übernehmerin ist (Stimpel, GmbHR 2012, 199, 202; Stimpel/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 12 UmwStG Rz 57; Brandis/Heuermann/Klingberg, § 12 UmwStG Rz 47; a.A. mit Blick auf § 13 Nr. 5 GrEStG Ronneberger, NWB 2017, 954, 961). Das Veranlassungsprinzip wird insoweit nicht durch die (naturwissenschaftliche) Kausalität, sondern durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet (dazu Senatsurteile vom 18.04.2018 - I R 37/16, BFHE 261, 166, BStBl II 2019, 73; vom 09.06.2021 - I R 32/17, BFHE 273, 475).
- 23** d) Bei der im Streitfall maßgebenden Veranlassungsprüfung kommt es ausschließlich darauf an, ob die bestandskräftige Grunderwerbsteuerfestsetzung zu einer wirtschaftlichen Belastung der Klägerin geführt hat und durch den verschmelzungsbedingten Übergang der Kommanditbeteiligung veranlasst ist. Das ist zu bejahen und es ist insoweit irrelevant, ob die Grunderwerbsteuer in der Sache rechtmäßig festgesetzt worden ist bzw. der bestandskräftig gewordenen Festsetzung "Tatbestandswirkung" zukommen kann. 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 (Senatsurteil in BFHE 233, 251, BStBl II 2011, 761). Dieser stellt den maßgeblichen Besteuerungsgrund dar, so dass die Grunderwerbsteuer durch den Übergang der Kommanditbeteiligung anfällt (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.03.1992 - IV R 121/90, BFHE 168, 419, BStBl II 1992, 1038). Im maßgeblichen Grunderwerbsteuerbescheid wird in den Erläuterungen entsprechend auch ausgeführt, dass "durch Übertragungs- und Verschmelzungsvertrag vom ...2007" mindestens 95 % der Anteile an der KG 2 in einer Hand vereinigt worden sind. Insoweit wird deutlich, dass "die Verschmelzung zur Steuerbarkeit" führt (so die Forderung bei Brühl/Weiss, GmbHR 2020, 980, 982) und Letztere nicht etwa auf der Einbringung vom ...2007 beruht.
- 24** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de