

---

**Datum:** 05.09.2002  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13.Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 5561/01  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2002:0905.13K5561.01.00

---

**Tenor:**

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die im Zusammenhang mit einer Verschmelzung bei der Klägerin angefallene Grunderwerbsteuer als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder als zu aktivierende Anschaffungsnebenkosten auf Grund und Boden und Gebäude zu behandeln ist.

2

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 2.12.1988 gegründete Klägerin war bis zum 31.12.1995 unter der Firma "A-GmbH" ausschließlich als Komplementärin der B-GmbH & Co. KG (im folgenden B-KG) tätig. Am Vermögen der B-KG war die Klägerin nicht beteiligt. Mit Verschmelzungsvertrag vom 27.8.1996 ist das Vermögen der B-KG gemäß § 2 Nr. 1 Umwandlungsgesetz (UmwG) rückwirkend zum 1.1.1996 auf das Vermögen der Klägerin übertragen worden. Die Klägerin hat das im Rahmen der Verschmelzung übernommene Vermögen der B-KG mit Zwischenwerten angesetzt. Im Vermögen der B-KG befand sich u. a. Grundbesitz, der im Verschmelzungsvertrag mit 6.827.727,74 DM bewertet wurde. Die "Gegenleistung" an die Gesellschafter der B-KG bestand in der Gewährung von "neuen" Anteilen an der Klägerin. Zu diesem Zweck wurde im Rahmen der Verschmelzung eine Kapitalerhöhung bei der Klägerin von 100.000 DM auf 3.430.000 DM beschlossen. Außerdem wurde die Klägerin im Zuge der Verschmelzung in ihre jetzige Firma umbenannt. Bei einer weiteren Kapitalerhöhung am 27.8.1996 ist das Stammkapital um 2.170.000 DM auf insgesamt 5.600.000 DM erhöht worden.

3

Mit Bescheid für 1996 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom 13.5.1998 wurde die Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im wesentlichen erklärungsgemäß veranlagt. In diesem Bescheid wurde ein steuerlicher Verlust von 3.187.305 DM festgestellt und die Körperschaftsteuer auf 0 DM festgesetzt.

4

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1991 bis 1996 (Bericht vom 13.1.1999) vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, daß die Verschmelzung der grundbesitzenden B-KG auf die Klägerin einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang darstelle. Er ermittelte die Grunderwerbsteuer mit 136.496 DM. Außerdem war der Prüfer der Ansicht, daß die im Rahmen der Verschmelzung anfallende Grunderwerbsteuer nicht sofort als Betriebsausgabe abgezogen werden könne. Sie stelle zusätzliche Anschaffungskosten bei den Wirtschaftsgütern Grund und Boden bzw. Gebäude dar und sei entsprechend zu aktivieren. Er verteilte die Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt 136.496 DM im Wege der Schätzung in Höhe von 62.796 DM (ca. 46 %) auf den Grund und Boden und in Höhe von 73.700 DM (54 %) auf die Gebäude. Wegen der Einzelheiten der Schätzung wird auf Tz. 49 des Bp-Berichts verwiesen. Im Streitjahr berücksichtigte der Prüfer von der insgesamt angefallenen Grunderwerbsteuer lediglich einen Betrag in Höhe von 3.685 DM (AfA = 5 % von 73.700 DM) als betrieblichen Aufwand.

Die im Rahmen der Verschmelzung entstandene Grunderwerbsteuer in Höhe von 136.496 DM wurde mit Bescheid vom 28.1.1999 - mittlerweile bestandskräftig - gegen die Klägerin festgesetzt.

Der Beklagte folgte der Betriebsprüfung und erließ am 27.10.1999 einen entsprechend geänderten Bescheid für 1996 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG.

Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie den sofortigen Abzug der Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe begehrte, blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 22.8.2001).

Mit der vorliegenden Klage wendet sich die Klägerin weiterhin gegen die Aktivierung der Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten. Sie macht geltend, die Verschmelzung der B-KG auf die Klägerin stelle bereits keinen Anschaffungsvorgang dar, so daß die infolge der Verschmelzung entstandene Grunderwerbsteuer bereits dem Grunde nach nicht als Anschaffungskosten aktiviert werden könne. Die handelsrechtliche Betrachtungsweise, wonach eine Verschmelzung als Anschaffungsvorgang betrachtet werde, obwohl es sich hierbei um eine Gesamtrechtsnachfolge handle, sei systemwidrig. Erfolge eine Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, so könne durch die Übertragung nicht gleichzeitig ein Anschaffungsvorgang verwirklicht werden (Hinweis auf BT-Drucksache 12/6885, 17; Orth, GmbHR 1998, 511; Ott, INF 1998, 389). Es sei zwar nach dem "alten" UmwStG 1977 noch vertretbar gewesen, die Grunderwerbsteuer auch steuerrechtlich als Anschaffungskosten zu behandeln, weil für Fälle der Verschmelzung gemäß § 5 und § 15 UmwStG 1977 ausdrücklich ein Anschaffungsvorgang fingiert worden sei (§ 5 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1977). Diese Fiktion eines Anschaffungsvorganges sei aber mit dem Umwandlungssteuergesetz 1995 für alle Umwandlungsvorgänge entfallen. Eine Verschmelzung könne daher nach dem neuen Umwandlungssteuerrecht nicht mehr wie ein Anschaffungsvorgang behandelt werden. Das neue Recht differenziere nunmehr ausdrücklich zwischen Gesamtrechtsnachfolge einerseits und Anschaffungsvorgängen andererseits. § 4 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 regelten, daß die übernehmende Gesellschaft im Falle einer Verschmelzung in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft eintrete. Durch diese Gesetzesformulierung habe der Gesetzgeber einen eindeutigen Systemwechsel dahingehend durchgeführt, daß er den Übergang der Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Verschmelzung nicht mehr als Anschaffungsvorgang sehe. Diesen Systemwechsel habe auch die Finanzverwaltung vollzogen. Nach Tz. 04.43 des Umwandlungssteuer-Erlasses vom 25.3.1998 (BStBl I 1998, 268) seien daher Kosten der Verschmelzung (auch die Grunderwerbsteuer) bei der übernehmenden Gesellschaft mangels Anschaffungsvorgangs nicht als Anschaffungskosten,

sondern als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Auch wenn die Regelungen des § 4 und 12 UmwStG 1995 unmittelbar nur die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine andere Körperschaft betreffen, so müsse dies auch für den vorliegenden Fall der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft gelten. Dieser Verschmelzungsvorgang richte sich nach § 20 UmwStG 1995. Die Auswirkungen der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft, d. h. der Klägerin, seien in § 22 UmwStG 1995 geregelt, der wiederum auf § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 verweise. Im Falle der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Körperschaft erfolge die Übertragung des Vermögens ebenfalls im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Es fehle daher auch insoweit an einem Anschaffungsvorgang. Diese Rechtsfolge werde insbesondere dadurch gestützt, daß § 22 UmwStG 1995 ausdrücklich zwischen einer Übertragung im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge und einem Anschaffungsvorgang unterscheide. So verweise § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG 1995 für die Fälle der Übertragung des Gesellschaftsvermögens der übertragenden Gesellschaft zum Buchwert und zum Zwischenwert auf § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 und damit auf eine Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. § 22 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 1995 normiere hingegen für den Fall einer Übertragung zu Teilwerten ausdrücklich die Fiktion eines Anschaffungsvorganges, sofern sich die Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge vollziehe. Erfolge die Übertragung zu Teilwerten jedoch nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, so solle nach § 22 Abs. 3 2. Halbsatz UmwStG 1995 nicht die Anschaffungsfiktion des § 22 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 1995, sondern der Gedanke der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 22 Abs. 2 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 Anwendung finden. § 22 UmwStG 1995 treffe somit mehrfach ausdrücklich die Unterscheidung zwischen einer Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und der Einzelrechtsnachfolge. Nur bei letzterer liege ein Anschaffungsvorgang vor. Da die Einbringung der B-KG im Wege der Verschmelzung erfolgt sei, scheide im Streitfall daher die Annahme von Anschaffungskosten aus.

Selbst wenn man mit der Rechtsprechung des BFH zum alten Umwandlungssteuergesetz 1977 (Urteil vom 15.10.1997, BStBl II 1998, 168) zu der Auffassung komme, eine Verschmelzung sei auch nach dem geänderten Wortlaut des Umwandlungssteuergesetzes 1995 steuerlich als Anschaffungsvorgang zu behandeln, sei die Aktivierung der Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten gleichwohl rechtswidrig. Da die Finanzverwaltung gemäß Tz. 04.43 des Umwandlungssteuererlasses bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft die Grunderwerbsteuer als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandle, müsse auch für den Fall der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten eine entsprechende Handhabung erfolgen. Tz. 22.01 des Umwandlungssteuer-Erlasses verstoße daher gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.

Die Klägerin beantragt,  
den Bescheid für 1996 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom 27.10.1999 dahingehend zu ändern, daß die aufgrund der Verschmelzung der B-KG entstandene Grunderwerbsteuer in Höhe von 136.496 DM in vollem Umfang als Betriebsausgabe abgezogen wird.

Der Beklagte beantragt,  
die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er im wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung vom 22.8.2001 und Tz. 22.01 des Umwandlungssteuer-Erlasses.

## **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist begründet.

Der angefochtene Bescheid für 1996 über Körperschaftsteuer und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG vom 27.10.1999 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit der Beklagte die im Zusammenhang mit der Verschmelzung der B-KG auf die Klägerin angefallene Grunderwerbsteuer nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt hat. Der Beklagte hat die für den Verschmelzungsvorgang angefallene und bestandskräftig festgesetzte Grunderwerbsteuer zu Unrecht als (nachträgliche) aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten behandelt. Die bei der Klägerin angefallene Grunderwerbsteuer ist im Streitjahr in vollem Umfang als Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich der erkennende Senat anschließt, mindern Verschmelzungskosten, die in die Sphäre der übernehmenden Gesellschaft fallen, grundsätzlich deren - steuerpflichtigen - laufenden Gewinn. Etwas anderes gilt nur dann, wenn sie bei einzelnen übergegangenen Wirtschaftsgütern als zusätzliche Anschaffungskosten zu aktivieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.4.1998 I R 83/96, BStBl II 1998, 698; BFH-Urteil vom 15.10.1997 I R 22/96, BStBl II 1998, 168).

Hiervon ausgehend kann die Klägerin im Streitjahr die angefallene Grunderwerbsteuer in vollem Umfang als Betriebsausgabe abziehen.

Das Gericht teilt die Auffassung des BFH, daß es sich bei der im Zusammenhang mit einer Verschmelzung entstehenden Grunderwerbsteuer ausschließlich um eigenen betrieblichen Aufwand der übernehmenden Gesellschaft handelt. Nicht das übertragende, sondern das übernehmende Unternehmen wird durch die Grunderwerbsteuer wirtschaftlich belastet. Dieses allein muß die benötigten Mittel, nachdem die Verschmelzungsvorgänge abgeschlossen sind, in voller Höhe aufbringen. Es handelt sich deshalb ausschließlich um dessen Aufwand; es trägt nicht als Dritter Kosten, die durch die Einkunftserzielung des übertragenden Unternehmens veranlaßt sind (BFH-Urteil vom 15.10.1997 in BStBl II 1998, 168).

Nach dem im Streitfall anzuwendenden Umwandlungssteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994 (BStBl I 1994, 839; UmwStG 1995) ist die bei der Verschmelzung angefallene Grunderwerbsteuer nicht als zusätzliche Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude zu aktivieren.

Der Senat ist zwar mit dem BFH der Ansicht, daß es sich bei einer Verschmelzung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten um tauschähnliche Vorgänge handelt, die als rechtsgeschäftliche Veräußerungen zu beurteilen sind (BFH-Urteil in BStBl II 1998, 168). Die im Rahmen einer Verschmelzung mit Grundstücksübergang anfallende Grunderwerbsteuer gehört daher beim übernehmenden Unternehmen nach dem Maßstab des § 255 Abs. 1 HGB zu den objektbezogenen (nachträglichen) Anschaffungsnebenkosten. Diese (handelsrechtliche) Beurteilung ergibt sich nach allgemeiner Auffassung bereits aus § 24 des Umwandlungsgesetzes vom 28.10.1994 (BGBl I 1994, 3210, BGBl I 1995, 428; UmwG 1995; vgl. Hörtnagl in Schmidt/ Hörtnagl/Stratt, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 3. Auflage, § 24 UmwG Rz. 10 f.; Thiel/Eversberg/van Lishaut/Neumann, GmbHR 1998, 397;

Anders als in dem vom BFH im Urteil vom 15.10.1997 (BStBl II 1998, 168) zum UmwStG 1977 entschiedenen Fall führt diese handelsrechtliche Beurteilung unter Geltung des UmwStG 1995 aber nicht zu einer Aktivierung der Grunderwerbsteuer als Anschaffungsnebenkosten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Nach Auffassung des Senats ist § 22 Abs. 2, Abs. 3 UmwStG 1995 i. V. m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 bei zutreffender Auslegung dahingehend zu verstehen, daß Vermögensübergänge durch Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 UmwStG 1995 steuerlich nur dann als Anschaffungsvorgang zu beurteilen sind, wenn die Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge stattfindet und das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert angesetzt wird. Zu diesem Ergebnis kommt der Senat, indem er vom Wortlaut der Vorschrift ausgeht und die amtliche Begründung des Regierungsentwurfs zum UmwStG 1995 (BT Drs. 12/6885) heranzieht. 25

In § 22 UmwStG 1995 werden die Auswirkungen von Einbringungsfällen bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft geregelt. Diese Vorschrift differenziert dahingehend, daß bei einem Buchwertansatz (Abs. 1), beim Zwischenwertansatz (Abs. 2) und beim Teilwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens, das im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes (UmwG) übergeht (Abs. 3 Halbsatz 2), die übernehmende Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt (aufgrund der Verweisung auf § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG), während bei einem Teilwertansatz von eingebrachtem Betriebsvermögen, das im Wege der Einzelrechtsnachfolge übergeht, für die übernehmende Kapitalgesellschaft eine Anschaffungsfiktion bezüglich der eingebrachten Wirtschaftsgüter (Abs. 3 Halbsatz 1) gilt. Wörtlich heißt es in § 22 Abs. 3 UmwStG 1995 wie folgt: 26

*"Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert an, so gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Kapitalgesellschaft angeschafft, wenn die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt; erfolgt die Einbringung des Betriebsvermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, so gilt Abs. 2 entsprechend."* 27

Der Gesetzgeber macht durch diese Formulierung nach Auffassung des Senats deutlich, daß er steuerlich dort keinen Anschaffungsvorgang annehmen will, wo Betriebsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes übergeht. Die Vorschrift des § 22 Abs. 3 UmwStG 1995 bezieht sich unmittelbar zunächst auf Einbringungsfälle mit Teilwertansatz. Gleichwohl wird allerdings nach Auffassung des Senats durch die gewählte Formulierung deutlich, daß der Gesetzgeber in allen Fällen, also auch bei Buchwert- oder Zwischenwertansatz, in denen das übernehmende Unternehmen in die Rechtsstellung des Einbringenden eintritt, (steuerlich) einen Anschaffungsvorgang verneinen will (vgl. Orth, GmbHHR 1998, 511, 520). 28

Diese Auslegung wird auch gestützt durch die Gesetzesmaterialien. In der Bundestagsdrucksache 12/6885 zum Entwurf zur Änderung des Umwandlungssteuergesetzes finden sich zu § 23 des Entwurfs (entspricht § 22 der endgültigen Fassung des UmwStG 1995) folgende Ausführungen: 29

*"...Zur Frage der Bemessung der weiteren Absetzungen für Abnutzung sieht der Gesetzentwurf in den Fällen des § 4 Abs. 3 und 6 sowie des § 12 Abs. 3 UmwStG einen* 30

*uneingeschränkten Eintritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers vor. So tritt nach § 4 Abs. 2 UmwStG die übernehmende Personengesellschaft hinsichtlich der Absetzungen für Abnutzung sowie der erhöhten Absetzungen und ähnlicher Erleichterungen in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt auch dann, wenn die übergegangenen Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 UmwStG mit einem über den Buchwert liegenden Wert (Zwischenwert oder Teilwert) angesetzt sind.*

*Zu diesen Regelungen im zweiten und dritten Teil des Gesetzentwurfs, die vor dem Hintergrund der Einbringung durch Gesamtrechtsnachfolge zu sehen sind, paßt eine Fiktion der Anschaffung, wie sie bisher in Abs. 3 der Vorschrift vorgesehen ist, nicht. Es besteht insofern ein Widerspruch zu der bisherigen Fassung des § 23 UmwStG, wonach lediglich in den Fällen der Buchwertfortführung und bei Ansatz eines Zwischenwertes ein Eintritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers vorgesehen ist (§ 23 Abs. 1 und 2 UmwStG 1977), bei Ansatz des Teilwerts aber eine Anschaffung fingiert wird (§ 23 Abs. 3 UmwStG). Die Neufassung des § 23 Abs. 3 UmwStG (§ 22 Abs. 3 des endgültigen Gesetzes) sieht daher vor, daß es in den Fällen der Einbringung zu Teilwerten im Wege der Einzelrechtsnachfolge bei der Fiktion der Anschaffung verbleibt, da hier die Behandlung als Veräußerung nicht versagt werden kann. In den Fällen der Einbringung zu Teilwerten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ist dagegen nunmehr ein Eintritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers vorgesehen."* 31

Darüber hinaus heißt es in der Begründung zu § 4 UmwStG 1995 u. a.: 32

*"...Dem Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge widerspricht eine Fiktion der Anschaffung der übergegangenen Wirtschaftsgüter, wie sie in § 5 Abs. 2 UmwStG 1977 enthalten gewesen ist. Das bedeutet, daß in diesen Fällen z. B. keine Investitionszulage gewährt werden kann."* 33

In § 23 Abs. 3 UmwStG 1977 hieß es: 34

*"Setzt die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Teilwert an, so gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung von der Kapitalgesellschaft zum Teilwert angeschafft."* 35

Der Wortlaut des § 5 Abs. 2 UmwStG 1977, der die Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft regelte, lautete wie folgt: 36

*"Die übergegangenen Wirtschaftsgüter gelten mit dem in Abs. 1 bezeichneten Wert als angeschafft. ...."* 37

In § 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995, in dem nunmehr die Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft geregelt sind, findet sich eine entsprechende Anschaffungsfiktion nicht mehr. 38

Aus den Formulierungen in der Begründung zum Regierungsentwurf zu § 4 und 22 UmwStG 1995 wird nach Auffassung des Senats deutlich, daß der Gesetzgeber für alle Fälle der Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes steuerlich einen Anschaffungsvorgang ausschließen wollte. Die Formulierungen in der Begründung des Gesetzesentwurfs zeigen, daß der Gesetzgeber (ertrag-) steuerlich dort einen Anschaffungsvorgang verneint hat, wo die übernehmende Gesellschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge eintritt (vgl. Orth, GmbHR 1998, 511, 517). 39

Dieser Interpretation steht nicht entgegen, daß in den Gesetzesmaterialien sowohl in der Begründung zu § 4 als auch in der Begründung zu § 22 (23) davon die Rede ist, daß der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge der *"Fiktion der Anschaffung"* widerspreche. Diese Aussagen beziehen sich unmittelbar auf die Formulierungen in §§ 5 Abs. 2 bzw. §§ 23 Abs. 3 UmwStG 1977, in denen davon die Rede war, daß die *"übergegangenen eingebrachten Wirtschaftsgüter als mit dem ... Wert als angeschafft gelten"*. Aus dem Zusammenhang ergibt sich, daß der Gesetzgeber bei einer Gesamtrechtsnachfolge steuerlich eine Anschaffung ablehnt und deshalb auch die Formulierung *"gilt als angeschafft"* nicht beibehalten kann. Der Senat teilt nicht die Auffassung von Hahn (DStZ 1998, 561, 565), wonach sich diese Aussage in den Gesetzesmaterialien auf die beiläufige Reproduktion der klassischen These reduziere, daß eine Gesamtrechtsnachfolge keinen Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang darstelle und deshalb in diesen Formulierungen kein Hinweis darauf zu erkennen sei, daß der Gesetzgeber irgend etwas Grundlegendes im Verständnis der fusionsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge habe korrigieren wollen.

Zum Zeitpunkt des Entwurfes und des Erlasses des UmwStG 1995 lag zwar das BFH-Urteil vom 15.10.1997 (BStBl II 1998, 168) noch nicht vor, in dem die Verschmelzung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlicher Vorgang und damit als rechtsgeschäftliche Veräußerung qualifiziert wird. Der erkennende Senat geht im Hinblick auf die zuvor zitierten Passagen in den Gesetzesmaterialien und die Formulierung in § 22 Abs. 3 UmwStG 1995 gleichwohl davon aus, daß sich der Gesetzgeber bewußt war, zumindest auf dem Bereich der Ertragssteuern, einen vom Handelsrecht abweichenden Weg zu gehen. Daß nämlich handelsrechtlich auch bei einer Gesamtrechtsnachfolge im Rahmen des Umwandlungsgesetzes generell ein Anschaffungsgeschäft vorliegt, ergibt sich nach ganz herrschender Meinung bereits aus § 24 UmwG 1995. Die Reform des Umwandlungsrechts und des Umwandlungssteuerrechts wurden parallel betrieben und aufeinander abgestimmt. Es ist deshalb davon auszugehen, daß dem Gesetzgeber beim Entwurf des UmwStG 1995 und der dazu verfaßten Begründung die Vorschriften des UmwG 1995 und die daraus abzuleitenden handelsrechtlichen Folgen bewußt waren. Daß durch die einschlägigen Regelungen im UmwStG 1995 bei einer Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unabhängig von der handelsrechtlichen Beurteilung (ertrag-)steuerlich ein Anschaffungsvorgang verneint werden soll, ergibt sich letztlich auch aus der Formulierung in der Begründung zu § 22/23 Umwandlungssteuergesetz 1995 wonach es (nur) *"in den Fällen der Einbringung zu Teilwerten im Wege der Einzelrechtsnachfolge bei der Fiktion der Anschaffung verbleibt, da hier die Behandlung als Veräußerung nicht versagt werden kann"*. 41

Die vom Senat vorgenommene Auslegung unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien steht auch im Einklang mit der vom BFH unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (überwiegend) vertretene sog. *"Andeutungstheorie"*. Danach kann der Wille des Gesetzgebers bei der Auslegung des Gesetzes nur insoweit berücksichtigt werden, als er im Gesetz selbst einen hinreichenden bestimmten Ausdruck gefunden hat (vgl. BFH-Urteile vom 14.5.1991 VIII R 31/88, BStBl II 1992, 167; vom 6.10.1993 I B 65/93, BStBl II 1994, 189; vom 18.5.1994 I R 84/93, BStBl II 1994, 713; Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 17.5.1960 2 BvL 11/59, 11/60 BVerfGE 11, 126). Diese Voraussetzung sieht das Gericht hier als erfüllt an. 42

Der Wille des Gesetzgebers, Vermögensübergänge im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz (ertrag-)steuerlich nicht als Anschaffungsvorgänge zu beurteilen, ergibt sich zunächst unmittelbar aus der oben zitierten Regelung in § 22 Abs. 3 UmwStG 1995. Darüber hinaus deutet sich dieser Wille auch mittelbar dadurch in der Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes an, daß die ursprünglichen Formulierungen in 43

§ 5 Abs. 2 und § 23 Abs. 3 UmwStG 1977, "die übergegangenen Wirtschaftsgüter gelten .... als angeschafft", in der Neufassung des Gesetzes nicht wieder aufgenommen wurden (a. A. Hahn, DStZ 1998, 561, 565).

Das vom Senat gefundene Ergebnis entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung, 44  
soweit es den Regelungsbereich der §§ 1 bis 19 UmwStG 1995 betrifft. Nach Tz. 04.07 des  
sog. Umwandlungssteuererlasses vom 25.3.1998 (BStBl I 1998, 268; UmwStErl.) soll bei  
einem Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft keine Anschaffung der  
übergegangenen Wirtschaftsgüter vorliegen, weil das Vermögen im Wege der  
Gesamtrechtsnachfolge übergeht. In Tz. 04.43 UmwStErl. 11 wird zu der hier in Frage  
stehenden Problematik ausdrücklich geregelt, daß "bei der Ermittlung der  
*Besteuerungsgrundlagen für die Besteuerung der Übernehmerin und der übertragenden  
Körperschaft auch die Kosten der Vermögensübertragung (z. B. Grunderwerbsteuer) zu  
berücksichtigen sind. Jeder der Beteiligten hat die auf ihn entfallenden Kosten selbst zu  
tragen. Die bei der Übernehmerin angefallenen Kosten der Vermögensübertragung  
(Umwandlungskosten) sind Betriebsausgaben*".

Die Finanzverwaltung hat damit die noch zum UmwStG 1977 vertretene Auffassung 45  
aufgegeben, wonach die im Zusammenhang mit der Vermögensübernahme entstehenden  
objektbezogenen Kosten (z. B. Grunderwerbsteuer) stets bei den betreffenden  
Wirtschaftsgütern als Anschaffungskosten zu aktivieren sind (vgl. Tz. 022 des BMF-  
Schreibens vom 15.4.1986, BStBl I 1986, 164).

Die Auffassung, daß ein Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach den 46  
Vorschriften des Umwandlungsgesetzes keine Anschaffung der übergegangenen  
Wirtschaftsgüter darstellt, wird aber von der Finanzverwaltung in dem  
Umwandlungssteuererlaß nicht durchgehalten. In den Erläuterungen zu der im Streitfall  
einschlägigen Vorschrift des § 22 UmwStG 1995 heißt es unter Tz. 22.01:

*"Objektbezogene Kosten - hierzu gehört eine bei der Einbringung anfallende 47  
Grunderwerbsteuer - können auch nicht aus Vereinfachungsgründen sofort als  
Betriebsausgaben abgezogen werden, sondern sind als zusätzliche Anschaffungskosten der  
Wirtschaftsgüter zu aktivieren, bei deren Erwerb (Einbringung) sie angefallen sind."*

Eine Begründung für diese Ungleichbehandlung von z. B. Verschmelzungen von 48  
Körperschaften auf Personengesellschaften und Verschmelzungen im Sinne des § 20  
UmwStG 1995 von Personengesellschaften auf Kapitalgesellschaften findet sich in dem  
Umwandlungssteuererlaß nicht. Es läßt sich nur vermuten, daß diese Ungleichbehandlung  
auf der Überlegung beruht, Einbringungsfälle stellten aus ertragssteuerlicher Sicht einen  
Veräußerungs- bzw. tauschähnlichen Vorgang dar (so Thiel/Eversberg/vanLishaut/Neumann,  
GmbHR 1998, 397, 438; Ott INF 1998, 385, 389).

Die Überlegung kann allerdings nach Auffassung des erkennenden Senats die 49  
vorgenommene Differenzierung nicht rechtfertigen. Auch bei Verschmelzungen im  
Regelungsbereich des § 4 UmwStG 1995 handelt es sich entsprechend den o. g.  
Ausführungen handelsrechtlich und somit auch grundsätzlich steuerrechtlich um einen  
Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 15.10.1997 in  
BStBl II 1998, 168). Die abweichende (ertrag-)steuerliche Behandlung ergibt sich lediglich  
aus den insoweit vorgehenden Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes. Innerhalb  
dieser Regelung läßt sich aber eine Unterscheidung des Gesetzgebers zwischen  
Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine Kapitalgesellschaft nicht  
erkennen. Vielmehr ergibt sich neben den Gesetzesmaterialien im wesentlichen gerade aus

dem Wortlaut des § 22 Abs. 3 UmwStG 1995, daß der Gesetzgeber bei einem Übergang bzw. bei der Einbringung von Betriebsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge einen Anschaffungsvorgang ausschließen will. Dementsprechend wird auch im Schrifttum, soweit dem Ansatz der Finanzverwaltung grundsätzlich gefolgt wird (a. A. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz - Umwandlungssteuergesetz, 3. Auflage, § 4 UmwStG Rz. 34; § 22 Rz. 4; Hahn, DStZ 1998, 561; Müller, DB 1997, 1433), diese Differenzierung nicht akzeptiert (vgl. Ott, INF, 385, 389; Orth, GmbHR 1998, 511, m.w.N.). Auch aus den Reihen der Finanzverwaltung wird die Unterscheidung in Frage gestellt (vgl. Thiel/Eversberg/vanLishaut/Neumann, GmbHR 1998, 397, 438).

Die Rechtsauffassung des Senats steht letztlich auch nicht in Widerspruch zu dem BFH-Urteil vom 15.10.1997 (BStBl II 1998, 168). Das BFH-Urteil ist noch zum UmwStG 1977 ergangen und enthält dementsprechend keine Aussage dazu, ob nach dem UmwStG 1995 abweichend vom Handelsrecht bei einer Verschmelzung steuerlich ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang zu verneinen ist (vgl. insoweit auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand Juli 1999, § 3 UmwStG Rz. 190). 50

Die Berechnung der festzusetzenden Körperschaftsteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 51

Die Entscheidungen über die Kosten und deren vorläufige Vollstreckbarkeit ergeben sich aus §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 2 FGO bzw. aus § 151 Abs. 3 FGO in Verbindung mit §§ 708, 711 ZPO. 52

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, weil die Frage, ob bzw. inwieweit bei Einbringungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ertragsteuerlich ein Anschaffungsvorgang anzunehmen ist, grundsätzliche Bedeutung hat. 53