



FINANZGERICHT MÜNSTER

Im Namen des Volkes

U R T E I L

In dem Rechtsstreit

S T GmbH & Co. KG,

- Klägerin -

Prozessbevollmächtigter:

gegen

Finanzamt M

- vertreten durch den Vorsteher -

- Beklagter -

wegen

Gewerbsteuerermessbetrag 2003 und gesonderter
und einheitlicher Feststellung von
Besteuerungsgrundlagen für 2003

hat der 2. Senat in der Besetzung:

Vorsitzende Richterin am Finanzgericht	...
Richterin am Finanzgericht	...
Richterin am Finanzgericht	...
Ehrenamtliche Richterin	...
Ehrenamtliche Richterin	...

ohne mündliche Verhandlung in der Sitzung vom 14.02.2013 für Recht erkannt:

Der Gewinnfeststellungsbescheid für 2003 vom 20.08.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2010 wird dahingehend geändert, dass der Gewinnanteil der Klägerin von bisher ... EUR auf ... EUR herabgesetzt wird.

Der Gewerbesteuerermessbetragsbescheid für 2003 vom 25.05.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2010 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuerermessbetrag für 2003 auf ... EUR festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof, Ismaninger Straße 109, 81675 München, innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

1. die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
2. die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - a) die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - b) soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Kommanditbeteiligung nach § 1 Abs. 2a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) angefallene Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe sofort abzugsfähig oder als Anschaffungsnebenkosten aktivierungspflichtig ist.

Die Klägerin ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Mit Unternehmenskaufvertrag vom 19.12.2002 erwarb sie mit Wirkung zum 01.01.2003 von Herrn T H dessen Kommanditanteile (100 v.H.) an der T Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG (nachfolgend: T KG). Gegenstand des Unternehmens der T KG waren die Verwaltung von Immobilien sowie die Vermietung von Immobilien und Maschinen. Komplementärin der T KG war die weder am Gesellschaftsvermögen noch am Kapital beteiligte T Vermögensverwaltungs- und Geschäftsführungs GmbH, die mit Wirkung zum 31.12.2007 aus der T KG ausgeschieden ist. Die T KG ist daraufhin aufgelöst worden und die Firma erloschen. Infolgedessen ist das Vermögen der T KG der Klägerin als einziger Kommanditistin angewachsen und diese Gesamtrechtsnachfolgerin der T KG geworden.

Im Kalenderjahr 2008 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I eine Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 bei der ehemaligen T KG durch. Der Prüfer gelangte dabei zu dem Ergebnis, dass der Anteilserwerb durch die Klägerin im Kalenderjahr 2003 die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt habe (s. Tz. 2.3 des Betriebsprüfungsberichts vom 05.11.2008). Der Beklagte folgte dieser Feststellung und erließ unter dem 08.10.2009 einen Grunderwerbsteuerbescheid über ... EUR. Dieser Bescheid erging an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der T KG. Sowohl die Grunderwerbsteuerpflicht der T KG gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG i.V.m. § 13 Nr. 6 GrEStG als auch die Höhe der festgesetzten Grunderwerbsteuer ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Der Betriebsprüfer vertrat in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass die Grunderwerbsteuer nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe bei der T KG, sondern als Anschaffungsnebenkosten der im Gesamthandsvermögen der T KG befindlichen Grundstücke und Gebäude zu beurteilen sei und erhöhte dementsprechend das Abschreibungsvolumen der einzelnen Gebäude und Grundstücke der T KG. Wegen Einzelheiten wird auf Tz. 2.3 des

Betriebsprüfungsberichts vom 05.11.2008 sowie auf die Anlage 1 zu diesem Bericht verwiesen.

Der Beklagte folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ für 2003 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie über den Gewerbesteuermessbetrag. Diese Änderungsbescheide gab er an die ehemalige Komplementärin der T KG als deren Empfangsbevollmächtigte bekannt. Auf den Einspruch der Klägerin hob der Beklagte beide Änderungsbescheide auf und erließ unter dem 20.08.2009 inhaltlich gleichlautende Bescheide an die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der T KG. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin erneut Einspruch ein. Der Beklagte wies die Einsprüche der Klägerin mit Einspruchsentscheidungen vom 30.06.2009 insoweit als unbegründet zurück, als er die gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG entstandene Grunderwerbsteuer weiterhin als Anschaffungsnebenkosten ansah. Seine Entscheidung begründete er damit, dass die in Rede stehende Grunderwerbsteuer im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Anteilserwerb durch die Klägerin stehe und damit notwendigerweise als Anschaffungsnebenkosten zu beurteilen sei (Hinweis auf die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 20.08.2007 – S 2171 – Deutsches Steuerrecht (DStR) 2007, 1679). Die Klägerin habe mit Vertrag vom 19.12.2002 sämtliche Kommanditanteile an der T KG erworben. Der Anteil an einer Personengesellschaft verkörpere im ertragsteuerlichen Sinne die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.02.1991 GrS 7/89, Bundessteuerblatt (BStBl) II 1991, 691). Erwerbe daher eine Person gleichzeitig sämtliche Anteile an einer Personengesellschaft, sei dieser Vorgang als Anschaffung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens zu beurteilen (BFH-Urteil vom 08.09.2005 IV R 52/03, BStBl II 2006, 128). Dass Schuldnerin der Grunderwerbsteuer nicht die Klägerin selbst als Erwerberin der Kommanditanteile, sondern die T KG sei, stehe dieser Beurteilung nicht entgegen. Denn auch beim Erwerb eines Betriebsgrundstücks durch eine Personengesellschaft sei diese Schuldnerin der Grunderwerbsteuer, die dann als Anschaffungsnebenkosten zusammen mit den Anschaffungskosten für das Grundstück anteilig auf die einzelnen Gesellschafter entfalle.

Die Klägerin hat daraufhin Klage erhoben. Sie vertritt weiterhin die Auffassung, die in Rede stehende Grunderwerbsteuer mindere als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe den Gewinn der T KG. Sie begründet dies damit, dass es beim Wechsel des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft an einem tatsächlichen Erwerbsvorgang für das Grundstück fehle. Dieser werde im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG für Zwecke der Grunderwerbsteuerpflicht lediglich fingiert. Mangels eines tatsächlichen Eigentumsübergangs sei daher auch die T KG als grundbesitzende Personengesellschaft gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG Schuldnerin der Grunderwerbsteuer gewesen und nicht sie selbst als Erwerberin der Kommanditbeteiligung. Hingegen fehle es im Ertragssteuerrecht an einer den Grundstückserwerb fingierenden entsprechenden Vorschrift. In bilanzrechtlicher Hinsicht könne diese Steuer bei der T KG nur dann aktiviert werden, wenn es sich um Anschaffungsnebenkosten der im Gesamthandsvermögen der T KG befindlichen Immobilien handele. Diese lägen gemäß § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) nur dann vor, wenn es sich um Aufwendungen handele, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Da die Grundstücke aber bereits vor der Veräußerung der Kommanditanteile durch Herrn T H im uneingeschränkten Eigentum der T KG gestanden hätten, sei diese Voraussetzung nicht erfüllt. Insbesondere habe die T KG durch die Zahlung der Grunderwerbsteuer nicht erneut Eigentum an den bereits seit vielen Jahren in ihrem Eigentum stehenden Grundstücken erwerben können.

Auch eine Bilanzierung dieses Aufwandes in Form einer Ergänzungsbilanz für die Klägerin komme nicht in Betracht. Denn da sie nicht Schuldnerin der Grunderwerbsteuer gewesen sei, habe sie keine eigenen Aufwendungen gehabt.

Ihre Auffassung sieht die Klägerin bestätigt durch die Entscheidung des BFH vom 20.04.2011 (Az.: I R 2/10, BStBl II 2011, 761), wonach dieser die Auffassung vertreten habe, dass die in Folge einer Sacheinlage von Gesellschafteranteilen durch Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG entstandene Grunderwerbsteuer nicht zu den Anschaffungskosten für die neu erworbenen Geschäftsanteile an der grundstückshaltenden Gesellschaft gehöre, sondern es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben handele. Der BFH habe seine Entscheidung damit begründet, dass es für die grunderwerbsteuerliche Fiktion eines Grundbesitzererwerbs bei der Anteilsvereinigung keine ertragsteuerliche Entsprechung gebe. Dementsprechend fehle

es an einem finalen Zusammenhang zwischen dem Anteilserwerb und der anfallenden Grunderwerbsteuer. Dieser finale Zweckzusammenhang sei nach Ansicht des BFH für eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer als Anschaffungsnebenkosten auf die Beteiligung notwendig. Dieser Gedanke treffe aber erst Recht auf den im Streitfall zugrunde liegenden Fall der Veränderung des Gesellschafterbestandes bei einer Personengesellschaft zu. Denn in diesem Fall habe noch nicht einmal ein dem § 1 Abs. 3 GrEStG entsprechender Anschaffungsvorgang in Form einer Sacheinlage stattgefunden.

Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, dass ein neu in die Gesellschaft eintretender Gesellschafter (ideelle) Anteile an allen einzelnen Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft erwerbe, sei dies zwar grundsätzlich zutreffend. Allerdings müsse im Streitfall zwischen dem Beteiligungserwerb an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft und einer gewerblich geprägten Personengesellschaft unterschieden werden (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 26.04.2012 (Az.: IV R 44/09, DStR 2012, 1497). Bei einer vermögensverwaltenden Gesellschaft würden die einzelnen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Gesellschaftern zugerechnet. Bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft wie der T KG sei dagegen das Subjekt der Gewinnerzielung und der Gewinnermittlung die Personengesellschaft selbst. In den Fällen des § 15 Abs. 1 und Abs. 3 EStG werde demzufolge die Anwendung und Betrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, auf welche sich die Finanzverwaltung im Streitfall stütze, verdrängt durch die einheitliche Betrachtungsweise aus Sicht der Personengesellschaft. Danach haben nicht die Gesellschafter der Personengesellschaft, sondern die Personengesellschaft selbst die Grunderwerbsteuer getragen. Da die T KG als Personengesellschaft jedoch schon vor dem Gesellschafterwechsel uneingeschränkte Eigentümerin der Betriebsimmobilien gewesen sei, sei die durch sie gezahlte Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe und nicht als nachträglicher Anschaffungskostenaufwand anzusehen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 20.08.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2010 dahingehend zu ändern, dass ihr Gewinnanteil von ... EUR auf ... EUR gemindert wird

und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid für 2003 vom 25.10.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.06.2010 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2003 auf ... EUR festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Er vertritt unter Hinweis auf die Abstimmung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder weiterhin die Auffassung, dass die gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG entstandene Grunderwerbsteuer nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu beurteilen sei, sondern es sich um unmittelbare Folgekosten des Wechsels der Beteiligung an der Personengesellschaft handele und diese damit grundsätzlich als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sei. Für die Behandlung als Anschaffungsnebenkosten spreche vor allem, dass ein neu eintretender Gesellschafter Anteile an allen Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft erwerbe.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Finanzamtsakten und die wechselseitigen Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen. Mit Schriftsätzen vom 16.01.2013 bzw. 17.01.2013 haben die Beteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe:

Die Klage, über die das Gericht gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung entscheiden konnte, ist begründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte die im Zusammenhang mit dem Anteilskauf angefallene Grunderwerbsteuer in Höhe von ... EUR nicht als sofortabzugsfähige Betriebsausgabe bei der T KG berücksichtigt hat. Die gegen die T KG festgesetzte Grunderwerbsteuer rechnet entgegen der Auffassung des

Beklagten nicht zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten der im Vermögen der T KG befindlichen Grundstücke.

Nach der Definition des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn 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). Mangels einer abweichenden Definition im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuergesetz ist dieser handelsrechtliche Begriff auch der steuerbilanziellen Beurteilung zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 03.08.2005 I R 36/04, BStBl II 2006, 369 m.w.N.).

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 (BFH-Urteil vom 20.04.2011 I R 2/10, a.a.O.), 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 06.07.1989 IV R 27/87, BStBl II 1990, 126). Nicht entscheidend ist, ob diese Kosten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss daran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.06.1978 GrS 1/77, BStBl II 1978, 620).

Anschaffungskosten können demnach nur solche Kosten sein, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Beschaffung des Wirtschaftsgutes tatsächlich zuzuordnen sind (BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 32/00, BStBl II 2002, 349). Hierzu ist ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung nicht ausreichend, sondern die Aufwendungen müssen gerade zum Zweck des Erwerbs des Wirtschaftsgutes getätigt worden sein (finaler Begriff der Anschaffungskosten, vgl. auch BFH-Urteil vom 20.04.2011 I R 2/10, BStBl II 2011, 761).

Dementsprechend hat der BFH in seiner Entscheidung vom 20.04.2011 (Az.: I R 2/10, a.a.O.) die im Fall der sogenannten Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG

entstehende Grunderwerbsteuer nicht als Anschaffungsnebenkosten auf die hinzuerworbenen Anteile sondern als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe angesehen. Hierzu hat er ausgeführt, dass es in ertragsteuerlicher Hinsicht an einem über die reine Kausalität zwischen Anteilserwerb und Grunderwerbsteueranfall hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Anschaffungsvorgang fehle. Die Grunderwerbsteuer werde in diesem Fall nicht entrichtet, um die Beteiligung zu erwerben, sondern sei die Folge einer grunderwerbsteuerlichen Fiktion, für die es keine ertragsteuerliche Entsprechung gebe. Die grunderwerbsteuerliche Fiktion der Anteilsvereinigung in § 1 Abs. 3 GrEStG fingiere einen zivilrechtlich nicht vorhandenen grundstücksbezogenen Erwerbsvorgang, denn die Grundstücke befänden sich nach dem Anteilserwerb unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der eingebrachten Kapitalgesellschaften und seien nicht bei dem Anteilserwerber zu bilanzieren. Die Verfügungsmacht über die Grundstücke sei weder rechtlich noch wirtschaftlich Gegenstand der Anteilserwerbe. Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Grunderwerbsteuer sei nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern eine spezifisch grunderwerbsteuerliche Fiktion auf die nicht vom Anteilserwerber unmittelbar angeschafften und nicht bei ihm zu bilanzierenden Grundstücke. Folglich handele es sich um Aufwand, der aus ertragsteuerlicher Sicht nicht spezifisch und final den hinzuerworbenen Anteilen zugeordnet werden könne.

Ob nach diesen Maßgaben die Grunderwerbsteuer, die aufgrund einer Veränderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG entstanden ist, als Anschaffungsnebenkosten oder als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe der grundbesitzhaltenden Personengesellschaft anzusehen ist, ist höchststrichterlich bisher nicht entschieden worden und wird sowohl im Schrifttum als auch von der Verwaltung unterschiedlich beurteilt.

In der Literatur wird diese Frage nach ganz überwiegender Meinung dahingehend beantwortet, dass es sich bei der nach § 1 Abs. 2a GrEStG angefallenen Grunderwerbsteuer um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben handele. Als Argument wird angeführt, dass es sich bei dem Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wie auch im Fall des § 1 Abs. 3 GrEStG um eine grunderwerbsteuerliche Fiktion eines Grundstückerwerbs handele, der zivilrechtlich und handelsbilanziell nicht nachvollzogen werde (Behrens, DStR 2008, 338; Lohmann/von Goldacker/Gick, Betriebs-Berater (BB) 2007, 295; Lohmann/von Goldacker/Zeit BB 2009, 477; Fuhrmann, Kölner

Steuerdialog 2009, 16337 Henerichs/Stadje, Finanz-Rundschau 2011, 890; Bühner, Steuer- und Bilanzpraxis 2011, 825; Gadek/Mörwald, Der Betrieb (DB) 2012, 2010).

In der OFD-Verfügung des Rheinlandes vom 23.01.2012 (Az.: S 2174 – St 141, DB 2012, 486) wird in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden in Bund und Ländern die Auffassung vertreten, in Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG lägen Anschaffungsnebenkosten auf die erworbene Personengesellschaftsbeteiligung vor. Zur Begründung führt die Verwaltung das von der Rechtsprechung entwickelte Transparenzprinzip an, wonach ein neu in die Gesellschaft eintretender Gesellschafter Anteile an allen einzelnen Wirtschaftsgütern erwerbe. Eine Ausnahme gelte nur für den Fall, dass bei einem mittelbaren Gesellschafterwechsel keine „ununterbrochene Mitunternehmerkette“ bis hinunter zur grundbesitzhaltenden und die Steuer schuldenden Personengesellschaft bestehe, sondern eine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet sei. In dieser Konstellation führe die Beachtung des Transparenzprinzips dazu, dass „ausnahmsweise“ keine Anschaffungsnebenkosten vorlägen, sondern sofort abziehbare Aufwendungen.

Der erkennende Senat schließt sich der erstgenannten Auffassung an, wonach die nach § 1 Abs. 2a GrEStG durch Anteilserwerb an einer Personengesellschaft entstandene Grunderwerbsteuer als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln ist. Zwar unterscheidet sich dieser Fall insoweit von der gesetzlichen Regelung des § 1 Abs. 3 GrEStG, als die Grunderwerbsteuer nicht vom Erwerber der Beteiligung, sondern von der grundbesitzhaltenden Personengesellschaft selbst geschuldet wird (vgl. § 13 Nr. 6 GrEStG). Dieser Unterschied führt nach Ansicht des Senats aber nicht zu einer abweichenden Beurteilung des vorliegenden Falls. Denn auch im Fall des § 1 Abs. 2a GrEStG wird für grunderwerbsteuerliche Zwecke ein fiktiver Grundstückserwerb angenommen. Danach fällt die Grunderwerbsteuer an, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft zu mindestens 95 v.H. verändert. Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht wird somit der Übergang des Grundbesitzes der „alten“ Personengesellschaft auf eine gedachte „neue“ Personengesellschaft unterstellt. Zivilrechtlich als auch handelsbilanziell hat sich an der Zuordnung der Grundstücke aber nichts geändert. Das Grundstück findet sich auch nach der Änderung des Gesellschafterbestandes unverändert im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der grundbesitzenden Personengesellschaft und ist auch weiterhin bei dieser zu bilanzieren. Dem folgend kann es sich bei der

Grunderwerbsteuer nicht um aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten der grundbesitzhaltenden Personengesellschaft handeln, denn diese setzen lt. der gesetzlichen Definition des § 255 Abs. 1 S. 1 HGB einen Grundstückserwerb voraus, der auf Seiten der grundbesitzenden Personengesellschaft gerade nicht vorliegt. Ebenfalls können diese Aufwendungen nicht der Erwerberin zugeordnet werden, da sie nicht Schuldnerin der Grunderwerbsteuer geworden ist. Denn eine Aktivierung der Grunderwerbsteuer als Anschaffungsnebenkosten der Erwerberin in der Ergänzungsbilanz setzt eine tatsächliche Belastung der Gesellschafterin mit diesen Aufwendungen voraus, wie sie hier nicht vorliegt.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem von der Verwaltung zitierten Transparenzprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass für Zwecke der Einkünfteermittlung die Personengesellschaft nach der ständigen Rechtsprechung des BFH als partielles Steuerrechtssubjekt anzusehen ist (BFH-Beschluss vom 25.02.1991 GrS 7/89, a.a.O.; Beschluss vom 03.07.1995 GrS 1/93, BStBl II 1995, 617; BFH-Urteil vom 26.11.1996 VIII R 42/94, BStBl II 1998, 328). Aufwendungen der Gesellschaft sind deshalb auf der Ebene der Gesellschaft, Aufwendungen der Gesellschafter auf der Ebene der Gesellschafter, gegebenenfalls über Sonder- oder Ergänzungsbilanzen, zu erfassen. In ertragsteuerlicher Hinsicht hat dieses Transparenzprinzip insoweit Auswirkungen, als bei einem Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft steuerlich nicht eine Beteiligung erworben wird, sondern ein (ideeller) Anteil an allen einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens, somit also auch ein Anteil am Grundbesitz der Personengesellschaft. Allerdings lässt sich aus diesem Einkommenszurechnungsprinzip nach Ansicht des Senats nicht ableiten, dass Betriebsausgaben einer zivilrechtlich als unmittelbare Rechtsträgerin des Gesellschaftsvermögens anzusehenden Personengesellschaft ihren Gesellschaftern als anteilige Anschaffungsnebenkosten des zugrunde liegenden Grundstücksanteils zuzuordnen sind. Denn dieses hätte zur Folge, dass die Steuerbilanz und die Handelsbilanz, in der das von der Rechtsprechung für steuerliche Zwecke entwickelte Transparenzprinzip keine Anwendung findet, auseinanderfallen würden. Denn handelsrechtlich wird davon ausgegangen, dass lediglich die Anschaffung einer Beteiligung und nicht die eines Grundstücks gegeben ist. Im Ergebnis würde daher das Transparenzprinzip eine weitere Durchbrechung der abschließend geregelten Durchbrechungstatbestände des Einkommensteuerrechts (§§ 4 bis 6 EStG) der

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz darstellen (vgl. insoweit auch Henerichs/Stadje, a.a.O).

Als weiteres gewichtiges Argument zugunsten der Literaturmeinung spricht der Umstand, dass die Auffassung der Finanzverwaltung mit den vom BFH im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Grundsätzen im Widerspruch steht, wonach die rechtliche Einordnung von Aufwendungen als Anschaffungskosten einen über die reine Kausalität hinausgehenden finalen Zusammenhang zwischen Aufwendung und Anschaffung voraussetzt. Denn auch im Streitfall handelt es sich - wie bei dem vom BFH zu entscheidenden Streitfall - in grunderwerbsteuerrechtlicher Hinsicht um einen fiktiven Erwerbsvorgang, der zivilrechtlich als auch handelsrechtlich keine Entsprechung findet. Da auslösendes Moment für die Entstehung der Steuer eine ausschließlich grunderwerbsteuerrechtliche Fiktion im Hinblick auf ein von der Gesellschaft tatsächlich nicht (neu) angeschafftes Wirtschaftsgut ist, kann der Grunderwerbsteueraufwand aus ertragsteuerlicher Sicht nicht spezifisch und final der aufgrund des Transparenzprinzips unterstellten Anschaffung von Anteilen an allen einzelnen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft zugeordnet werden. So wie der BFH auch bei § 1 Abs. 3 GrEStG einen reinen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Beteiligung und der Entstehung der Grunderwerbsteuer gesehen hat, fehlt es nach Ansicht des Senats auch im Fall des § 1 Abs. 2a GrEStG an einem über die reine Kausalität hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Anschaffungsvorgang.

Unter Berücksichtigung der Grunderwerbsteuer als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe beläuft sich der laufende Gewinnanteil der Klägerin für das Streitjahr 2003 auf ... EUR. Dabei hat der Senat den für die Klägerin laut Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 20.08.2009 festgestellten Gewinnanteil in Höhe von ... EUR zunächst um die im Rahmen der Betriebsprüfung ermittelte Mehr-AfA lt. Anlage 1 des Bp-Berichts (... EUR) und den bisher lt. Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigten Aufwand für Gewerbesteuer (... EUR) erhöht. Dieser Betrag war dann um die als sofort abzugsfähige Grunderwerbsteuer in Höhe von ... EUR und den Ausgleichsposten lt. Anlage 1 des Bp-Berichts in Höhe von ... EUR zu mindern, so dass sich für das Kalenderjahr 2003 ein Gewinnanteil der Klägerin von nunmehr ... EUR ergibt.

Der Gewerbesteuermessbetrag für 2003 beträgt ... EUR. Bei seiner Berechnung hat der Senat den Gewerbeertrag lt. Bescheid vom 25.10.2010 in Höhe von ... EUR zugrunde gelegt und diesen Betrag entsprechend den o. Ausführungen um die jeweiligen Korrekturbeträge erhöht bzw. gemindert. Der sich danach ergebende auf volle 100 EUR abgerundete Gewerbeertrag von ... EUR war um den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 GewStG von ... EUR zu kürzen, so dass der verbleibende Betrag ... EUR beträgt.

Da ausschließlich der Gewinnanteil der Klägerin streitig ist, war eine Beiladung der früheren Komplementärin der T KG, deren Gewinnanteil unverändert geblieben ist, gemäß § 60 Abs. 3 FGO nicht erforderlich.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Dem Beklagten waren die Kosten des Verfahrens in voller Höhe aufzuerlegen, da die Klägerin nur zu einem geringen Teil unterlegen ist.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung.

Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfrage gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.