

Mit **Urteil vom 14.1.2009** (Az: I R 36/08) hat der BFH entschieden, bei welchen Unternehmen und unter welchen Bedingungen die Vorschrift des § 8b Abs. 7 KStG eingreift und somit das Körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg keine Anwendung findet.

Bekanntlich gilt gemäß § 8b Abs. 1 und 2 KStG ein nationales Schachtelprivileg für die Veräußerung der Anteile an und den Erhalt von Dividenden von Kapitalgesellschaften durch andere Kapitalgesellschaften. Danach werden faktisch nur noch 5 % der Dividende und des Veräußerungsgewinns besteuert. Eine wesentliche Ausnahme hierzu besteht in Fällen des § 8b Abs. 7 KStG. Nach dieser Vorschrift gilt die Steuerbefreiung nicht - und werden somit sowohl die Dividenden als auch die Veräußerungsgewinne voll der Gewerbe- und Körperschaftsteuer unterworfen - , wenn die entsprechenden Anteile entweder bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a des Kreditwesengesetzes (KWG) dem Handelsbuch zuzurechnen sind oder von Finanzunternehmen im Sinne des KWG mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. Im Gegenzug sind auch alle Aufwendungen, wie z.B. Veräußerungsverluste oder Teilwertabschreibungen auf die Anteile, entgegen dem allgemeinen Verbot des § 8b Abs. 3 KStG voll abzugsfähig.

Die meisten in der Literatur eingehend diskutierten Streitpunkte beschäftigen sich dabei mit der zweiten Alternative des Anwendungsbereiches der Norm - nämlich der Gültigkeit für „Finanzunternehmen“, wohingegen die Rechtslage für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute als relativ gesichert angesehen werden kann. Auch das von der Finanzverwaltung am 25.7.2002 erlassene Anwendungsschreiben zu der Vorschrift hatte insoweit für weiteren Diskussionsbedarf gesorgt. Insbesondere der weite Anwendungsbereich, der alle Holdinggesellschaften sowie die private „Spardosen“-GmbH grundsätzlich mit einbezieht, sowie die Zuordnung zum Umlaufvermögen als Äquivalent des „Ziels der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges“ und damit der Erfüllung des zweiten Tatbestandsmerkmals wurden zum Teil stark kritisiert.

Der BFH musste sich nun in seinem Urteil erstmalig mit diesen offenen Punkten des § 8b Abs. 7 S. 2 KStG für Finanzunternehmen auseinandersetzen und hat diese folgendermaßen geklärt:

- „Finanzunternehmen“ sind solche Unternehmen, die weder Kreditinstitute i.S. des § 1 Abs. 1 KWG a.F. noch Finanzdienstleistungsinstitute i.S. des § 1 Abs. 1a KWG a.F. sind und deren Haupttätigkeit u.a. darin besteht, Beteiligungen zu erwerben (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F.). Das ist bei Holding- und Beteiligungsgesellschaften der Fall. Durch § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG in der nunmehrigen Fassung (KWG n.F.) wird dies verdeutlicht, indem dort das "Halten" der Beteiligung ausdrücklich einbezogen wird.

Diese Auffassung deckt sich im Wesentlichen mit derjenigen der Finanzverwaltung, wonach der Begriff des Finanzunternehmens weit auszulegen ist und grundsätzlich Holdinggesellschaften sowie vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften umfasst.

- Der Begriff des „Eigenhandelserfolgs“ ist steuerlich eigenständig und ohne Rückgriff auf kreditwesenrechtliche Vorgaben zu bestimmen. Hierunter ist der Erfolg aus jeglichem "Umschlag" von Anteilen auf eigene Rechnung zu verstehen, für den das Vorhandensein einer "abstrakten" Marktsituation in Gestalt von Angebot und Nachfrage genügt. Weder bedarf es des Handels im Rahmen eines organisierten, staatlich geregelten und überwachten Marktes noch des Vorliegens eines Eigenhandels als Finanzdienstleistung für Dritte i.S. von § 1 Abs. 1a Nr. 4 KWG a.F. Als „Anteile“ gelten hierbei auch Anteile an einer GmbH.
- Das „Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs“ setzt eine Handelsabsicht mit dem Zweck des kurzfristigen Wiederverkaufs aus dem Eigenbestand voraus, die darauf abzielt, bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen Kauf- und Verkaufspreis zu nutzen und dadurch einen Eigenhandelserfolg zu erzielen. Dabei wird die Absicht, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg i.S. von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG zu erzielen, nur auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs bezogen. Spätere Maßnahmen des Erwerbers, um den Wert der Anteile bis zum Weiterverkauf zu beeinflussen, stehen einer solchen Absicht nicht entgegen.

Aufgrund des Sachverhaltes und der daraus resultierenden Entscheidungsunerheblichkeit hat sich der BFH in seinem Urteil mit den nachfolgenden offenen Punkten des § 8b Abs. 7 S. 2 KStG für Finanzunternehmen nicht beschäftigt bzw. beschäftigen müssen; diese bleiben daher derzeit weiterhin ungeklärt:

- Fraglich bleibt, ob die Ansicht der Finanzverwaltung zutreffend ist, dass für die Abgrenzung, ob die Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 3 KWG die Haupttätigkeit des Finanzunternehmens darstellen, die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 15.12.1994 betreffend Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG a.F.) anzuwenden sind. Danach soll in der Regel hiervon auszugehen sein, wenn die Bruttoerträge im Durchschnitt der drei vorausgegangenen Jahre zu mindestens 75 v. H. aus den entsprechenden Tätigkeiten, also dem Halten der Beteiligungen an und der Finanzierung von Kapitalgesellschaften stammen. Unerheblich soll insoweit auch eine geschäftsleitende Tätigkeit oder die Organträgerstellung einer Gesellschaft sein.

- Nicht explizit eingegangen ist der BFH zudem auf das Merkmal der Kurzfristigkeit. Bereits die Vorinstanz (Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26.2.2008, 2 K 54/07) hatte darauf verzichten können, dies eingehend steuerrechtlich zu beurteilen, da im Sachverhalt die Absicht der kurzfristigen Veräußerung sowohl subjektiv als auch objektiv (tatsächliche Veräußerung innerhalb von zwei Monaten) eindeutig vorlag. Damit bleibt offen, ob die Auffassung der Finanzverwaltung zutreffend ist, wonach das Merkmal „Erwerb der Anteile mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs“ immer dann erfüllt sein soll, wenn die Anteile dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind.

Als Fazit lässt sich somit festhalten, dass das BFH-Urteil zwar einige der teilweise sehr streitigen Fragen zu der Vorschrift des § 8b Abs. 7 S. 2 KStG geklärt hat. Aus praktischer Sicht bietet es sich dennoch weiterhin an, der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu folgen, um ein steuerliches Risiko zu vermeiden, da diese Position teilweise vom BFH bestätigt wurde, teilweise nicht entscheidungsrelevant war, aber ihr niemals von den Gerichten widersprochen wurde.

Zu beachten ist, dass die volle Steuerpflicht der Dividenden und Veräußerungsgewinne nur dann zur Anwendung gelangt, wenn ein Finanzunternehmen vorliegt und nur insoweit dieses Anteile im Umlaufvermögen hält. Sofern es daher nicht bereits gelingt, das Vorliegen eines Finanzunternehmens zu vermeiden, kann insbesondere durch eine entsprechende (richtige) Zuordnung der Anteile zum Anlagevermögen die Steuerpflicht vermieden werden.

Nicht zu vergessen ist auch die Chance, die die Vorschrift - gerade in heutiger Zeit - bietet; nämlich die Möglichkeit, steuerliche Verluste voll geltend zu machen. Dies gilt dabei nicht nur für die Anteile selber, sondern aufgrund der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2008 auch für Gewinnminderungen aus eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen. Hinzuweisen ist aber auch hier darauf, dass dies nur dann gilt, wenn die Anteile von einem Finanzunternehmen im Umlaufvermögen gehalten werden. Offen bleibt, ob auch eine Zuordnung entsprechender Darlehen zum Umlaufvermögen verlangt wird.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.