Beschluss vom 12. Oktober 2010, I B 82/10

Finanzunternehmen und Eigenhandelsabsicht (Objektgesellschaft)

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 7 S 2, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1

vorgehend FG München, 17. Mai 2010, Az: 6 V 2905/09

Leitsätze

NV: Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung auf der Grundlage des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG werden nicht dadurch begründet, dass es sich bei dem Gegenstand der Beteiligungsveräußerung um Anteile handelt, die erst im Zuge einer "Ausstattung" (verbindliches Grundstücks-Kaufangebot) einen den Verkaufspreis entsprechenden wirtschaftlichen Wert erlangt haben .

Tatbestand

1 I. Streitig ist im Rahmen eines Verfahrens auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) die Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung, bei der im Streitjahr 2006 ein Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung als steuerpflichtig erfasst wurde.

2 Alleingesellschafter der im April 2006 errichteten Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), einer GmbH mit dem Unternehmensgegenstand der Verwaltung eigenen Vermögens, ist seit dem Anteilserwerb am 9. Juni 2006 X. Die Antragstellerin, die davor als sog. Vorratsgesellschaft ohne eigene Geschäftstätigkeit diente, erwarb sodann am selben Tag eine Beteiligung an der --zunächst (ebenfalls) als Vorratsgesellschaft errichteten und bisher ohne Geschäftstätigkeit gebliebenen-- Y-GmbH gemeinsam mit einer anderen Gesellschaft (Gesamtkaufpreis 27.500 €) im Umfang von 23,7/25 des Kapitals (von 25.000 €); Unternehmensgegenstand dieser GmbH ist der An- und Verkauf sowie die Vermietung und Verwaltung von Wohnbestand. Mit Vertrag vom 30. Juni 2006 veräußerte die Antragstellerin diese Beteiligung an eine Gesellschaft mit Sitz in Luxemburg (Kaufpreis: 7.584.000 €). Zuvor war gegenüber der Y-GmbH ein notarielles Kaufangebot über umfangreichen Grundbesitz abgegeben worden, zu deren Annahme diese sich im Zuge der Anteilsübertragung gegenüber der Erwerberin verpflichtet hatte. Die Geschäftstätigkeit der Antragstellerin im weiteren Verlauf des Wirtschaftsjahres beschränkte sich auf die Verwaltung des im Zuge der Beteiligungsveräußerung erzielten Vermögens (Anlage in festverzinsliche Kapitalanlagen).

3 Die Antragstellerin ging im Rahmen ihrer Steuererklärungen davon aus, dass der aus der Beteiligungsveräußerung erzielte Veräußerungsgewinn (7.556.781 €) steuerfrei sei, und berücksichtigte diesen Betrag --gemindert um nicht abziehbare Ausgaben-- einkommensmindernd. Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte demgegenüber die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag des Streitjahres unter Hinweis auf § 8b Abs. 7 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) fest, ohne den Veräußerungsgewinn von der Steuer freizustellen. Im Einspruchsverfahren kam es durch den gewinnmindernden Ansatz von Rückstellungsbeträgen zu einer Herabsetzung der Festsetzungen (Körperschaftsteuer: 1.653.358 €; Gewerbesteuermessbetrag: 330.670 €). Ein Klageverfahren ist beim Finanzgericht (FG) anhängig (FG München, Az. 6 K 1932/09). Das FG hat eine AdV der Steuerbescheide abgelehnt (FG München, Beschluss vom 18. Mai 2010 6 V 2905/09).

4 Die Antragstellerin beantragt mit der vom FG zugelassenen Beschwerde sinngemäß, den Beschluss des FG aufzuheben und die Vollziehung der angefochtenen Bescheide --auf der Grundlage des Ansatzes eines (um den Betrag des § 8b Abs. 3 KStG 2002 geminderten) steuerfreien Veräußerungsgewinns-- in Höhe von 1.556.944 € (Körperschaftsteuer 2006) bzw. 328.550 € (Gewerbesteuermessbetrag 2006) auszusetzen bzw. aufzuheben.

5 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

6 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzungen des Streitjahres, die auf einer Anwendung des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 beruhen, ist nicht ernstlich zweifelhaft.

7 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll --u.a. und soweit hier einschlägig-- erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind u.a. dann zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung).

8 2. Es bestehen nach dieser Maßgabe keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerbescheide, soweit das FA eine Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns unter Hinweis auf einen Erwerb der Anteile mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges aus § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 abgeleitet hat.

9 a) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu bestimmten Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes gehören, außer Ansatz. § 8b Abs. 2 KStG 2002 ist allerdings nach § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG 2002 (in der im Streitjahr geltenden Fassung vor der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neuen Kreditadäquanzrichtlinie vom 17. November 2006, BGBl I 2006, 2606, BStBl I 2007, 2) nicht auf Anteile anzuwenden, die bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1 Abs. 12 des Gesetzes über das Kreditwesen in der im Streitjahr gültigen Fassung (KWG a.F.) dem Handelsbuch zuzurechnen sind. Gleiches gilt nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.

10 aa) Das FG dürfte zutreffend entschieden haben, dass die Antragstellerin ein Finanzunternehmen i.S. von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 i.V.m. § 1 Abs. 3 Satz 1 KWG a.F. ist. Erfasst sind danach u.a. solche Unternehmen, die weder Kreditinstitute noch Finanzdienstleistungsinstitute sind und deren Haupttätigkeit u.a. darin besteht, Beteiligungen zu erwerben. Das ist bei Holding- und Beteiligungsgesellschaften der Fall. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F. erfordert nicht, dass das Unternehmen seinen Beteiligungsbesitz fortwährend am Markt "umschlägt" und dass es sich bei jenem Beteiligungsbesitz um seiner Art nach "typischerweise" handelbaren Aktienbesitz handelt. Beteiligung in diesem Sinne ist jede beabsichtigte Überlassung von Vermögenswerten; auf die Dauerhaftigkeit kommt es nicht an (Senatsurteil vom 14. Januar 2009 I R 36/08, BFHE 224, 242, BStBl II 2009, 671).

11 Die Tätigkeit der Antragstellerin zielte im Erwerbszeitpunkt der Beteiligung an der Y-GmbH nach der Einschätzung des FG darauf ab, jedenfalls eine Beteiligung zu erwerben, kurzfristig zu halten und sodann zu verkaufen, anschließend darin, den Erlös zu verwalten; dieser Einschätzung, die durch die Art der tatsächlich im Streitjahr ausgeübten Tätigkeit der Antragstellerin bestätigt wird (die Antragstellerin hat im Streitjahr weder andere Tätigkeiten ausgeübt noch andere Erträge als Beteiligungserträge erzielt), ist bei der gebotenen summarischen Prüfung der Sachlage zu folgen. Die Antragstellerin hat im Streitjahr ausschließlich eine finanzunternehmerische Tätigkeit ("Erwerb von Beteiligungen" i.S. des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F.) ausgeübt (wobei insoweit auch die Durchführung eines Geschäfts ausreicht, s. z.B. FG Hamburg, Beschluss vom 17. August 2009 5 K 275/09, juris; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 565; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rz 270; Lohmann/Windhöfel, Der Betrieb 2009, 1043, 1045; wohl abweichend [KWG-Tätigkeitskatalog der Arten der finanzunternehmerischen Tätigkeiten als Bezugspunkt] Bindl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 1817, 1818; insgesamt ablehnend Brauer/Pyszka, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2002, 1116, 1118). Daher kommt es auf Kriterien zur Qualifizierung als "Haupttätigkeit" i.S. des § 1 Abs. 3 Satz 1 KWG a.F. bei mehreren unterschiedlichen zugleich ausgeübten --auch nichtfinanzunternehmerischen-- Tätigkeitsbereichen (s. zu den maßgebenden Kriterien z.B. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 565 ff.; Dötsch/ Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 8b Rz 270; Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8b KStG Rz 443; Jacob/Scheifele, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2009, 304, 306 f., je m.w.N.) nicht an.

12 bb) Das FG dürfte auch zu Recht angenommen haben, dass die Antragstellerin die Anteile an der Y-GmbH mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben hat.

13 aaa) Wie der Senat in seinem Urteil in BFHE 224, 242, BStBl II 2009, 671 im Einzelnen ausgeführt hat, fallen unter die Regelung des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 sämtliche Anteile an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, demnach auch GmbH-Anteile. Hierfür spricht zum einen der Gesetzeswortlaut, der keinen Verweis auf die einschlägigen Regelungen des Kreditwesengesetzes enthält, sondern einschränkungslos "Anteile" betrifft. Zum anderen sind gemäß § 8b Abs. 7 Satz 2 i.V.m. Satz 1 KStG 2002 die Absätze 1 bis 6 des § 8b KStG 2002 nicht anwendbar, was nahelegt und verdeutlicht, dass damit jegliche Anteile an Kapitalgesellschaften i.S. von § 8b Abs. 2 KStG 2002 und damit auch GmbH-Anteile sowie Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften erfasst sind (zustimmend z.B. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 577, 161; Rengers in Blümich, a.a.O., § 8b KStG Rz 450; Jacob/Scheifele, IStR 2009, 304, 305; s. auch Senatsbeschluss vom 15. Juni 2009 I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843).

14 bbb) Es ist weiterhin nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Antragstellerin die Anteile an der Y-GmbH mit dem Ziel des kurzfristigen Eigenhandelserfolgs erworben hat.

15 (1) Der Begriff der Eigenhandelsabsicht setzt eine Handelsabsicht mit dem Zweck des kurzfristigen Wiederverkaufs aus dem eigenen Bestand voraus, die darauf abzielt, bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen Kauf- und Verkaufspreis zu nutzen und dadurch einen Eigenhandelserfolg zu erzielen. Im Übrigen bestehen keine Einschränkungen: Weder bedarf es des Handels im Rahmen eines organisierten, staatlich geregelten und überwachten Marktes noch erfordert § 8b Abs. 7 KStG 2002 das Vorliegen eines Eigenhandels als Finanzdienstleistung für Dritte i.S. von § 1 Abs. 1a Nr. 4 KWG a.F. Vielmehr umfasst der Begriff des Eigenhandelserfolges den Erfolg aus jeglichem "Umschlag" von Anteilen i.S. von § 8b Abs. 1 KStG 2002 auf eigene Rechnung (Senatsurteil in BFHE 224, 242, BStBl II 2009, 671).

16 (2) Die Antragstellerin hat die Anteile an der Y-GmbH in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile weiterveräußert. Es dürfte im Streitfall auch nicht an einem "Umschlag" von Anteilen auf eigene Rechnung fehlen.

17 Im Senatsurteil vom 3. Mai 2006 I R 100/05 (BFHE 214, 90, BStBl II 2007, 60) hat der Senat entschieden, dass es im Falle einer Errichtung von (Vorrats-)Gesellschaften durch eine Gesellschaft für diese Gesellschaft an einem tatbestandlichen Erwerb von Anteilen fehlt. Denn ein Erwerb von Anteilen i.S. des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 sei in erster Linie ein solcher, der auf einen Veräußerungsvorgang (Übertragungsakt von einem Dritten) zurückzuführen sei (zustimmend z.B. Gosch, a.a.O., § 8b Rz 586).

18 Im Streitfall ist unstreitig, dass die Antragstellerin die Anteile an der Y-GmbH "abgeleitet" erworben hat. Es ist auch nicht ernstlich zweifelhaft, dass im Streitfall von einem "Wiederverkauf zur Nutzung von Preis- und Kursunterschieden" (§ 1 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 KWG a.F., s. Brauer/Pyszka, GmbHR 2002, 1116, 1117) gesprochen werden kann, obgleich die Antragstellerin letztlich mit der Y-GmbH als Vorratsgesellschaft nur eine "leere Hülle" (keine Geschäftstätigkeit) erworben, sie mit dem notariellen Kaufangebot "ausgestattet" und alsdann zeitnah veräußert hat.

19 In diesem Zusammenhang hat der Senat, worauf das FG zutreffend hingewiesen hat, in seinem Urteil in BFHE 224, 242, BStBl II 2009, 671 entschieden, dass die Absicht, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg i.S. von § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG 2002 zu erzielen, (nur) auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs bezogen werden kann. Spätere Maßnahmen des Erwerbers, um den Wert der Anteile bis zum Weiterverkauf zu beeinflussen, stünden einer solchen Absicht nicht entgegen. Das gelte auch für die im dortigen Streitfall vorliegende Situation, in der die Erwerberin (und spätere Veräußerin) die Anteile an der GmbH nach deren Erwerb durch "Entschuldung" erst in den "werthaltigen" Zustand versetzt hat, um sie anschließend veräußern zu können (s. auch Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 111b zu einer "Herstellung der Veräußerbarkeit" der Anteile durch Sanierung der Kapitalgesellschaft).

20 Diesem Ansatz entspricht es, dass das FG im Streitfall lediglich auf die rechtliche Identität der Anteile abgestellt hat; dem Umstand, dass sich der Wertunterschied nur mit der "Ausstattung" der Anteile (verbindliches Grundstücks-Kaufangebot) erklären lässt, ist dann keine Bedeutung beizumessen. Für die Annahme eines Wiederverkaufs zur Nutzung von Preis- und Kursunterschieden der Anteile ist es gleichermaßen unerheblich, ob die Anteile "wirtschaftlich identisch" sind; damit kommt es nicht darauf an, dass der Verkaufspreis veranlasst durch eine wesentliche Änderung des Geschäftsbetriebs im Ergebnis nur den Wert der "Ausstattung" widerspiegelt (anderer

Ansicht Löffler/ Tietjen, DStR 2010, 586, 588; Brauer/Pyszka, GmbHR 2002, 1116, 1117; wie hier aber wohl Rengers in Blümich, a.a.O., § 8b KStG Rz 451 a.E.).

21 3. Das FG hat daher im angefochtenen Beschluss zu Recht eine AdV für die Steuerfestsetzungen des Streitjahres abgelehnt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de