



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Berlin • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
koeln@axis.de

Schlüterstraße 41
10707 Berlin

Fon 030/40 50 29 50
Fax 030/40 50 29 599
berlin@axis.de

Heinrichstraße 155
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
duesseldorf@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

EuGH: Europarechtswidrigkeit der Übergangsregelung zu § 8 b KStG hinsichtlich der unterschiedlichen Sachbehandlung von Beteiligungen an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften

Konsequenz: Abzugsfähigkeit von Verlusten aus ausländischen Beteiligungen im Jahr 2001

Urt. vom 22.01.2009 (Rechtssache C-377/07 **STEKO Industrieanlagen GmbH**)

In der vorbezeichneten Entscheidung hat der EuGH in sehr strikter Form auch zeitliche Differenzierungen für das Inkrafttreten von Übergangsregelungen bei sich verändernden Steuerrechtssystemen mit unterschiedlichen Auswirkungen auf Beteiligungen an ausländischen oder inländischen Beteiligungsgesellschaften als europarechtswidrig gem. Art 56 EG-Vertrag bezeichnet. Mit der Entscheidung bestätigt der EuGH die Bedenken des BFH, wie er sie in seinem Vorlagebeschluss vom 04.04.2007 (BFH Az.: I R 57/06) geäußert hatte; zugrunde lag ursprünglich eine Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 29.09.2005 (Az.: 6 K 2727/04).

1. Bereits in der Ausgangsentscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 29.09.2005 ging es um die Frage der erstmaligen Anwendung der Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften oder entsprechenden Veräußerungsverlusten gem. § 8 Abs. 3 KStG. Das Finanzgericht hatte dahingehend judiziert, dass die Steuerfreistellung in Nachfolge der Übergangsregelung des § 34 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG erstmals im Wirtschaftsjahr 2002 eingreife. Die Anwendbarkeit der Absätze 2 und 3 sei um ein Jahr nach Inkrafttreten des KStG 2001 hinausgeschoben, was im Ergebnis bedeute, dass für Anteile an inländischen und für Anteile an ausländischen Körperschaften von weniger als 10 % Gewinne aus der Veräußerung von gleichgestellten Vorgängen aus dem Wirtschaftsjahr 2001 noch zu versteuern seien, umgekehrt Verluste aus der Veräußerung allerdings noch abzugsfähig sind. Für Anteile an ausländischen Körperschaften von 10 % und mehr gilt dies allerdings nicht, weil diese bereits nach § 8b Abs. 2 a.F. (KStG 1999) steuerlich unberücksichtigt blieben.
2. Der Bundesfinanzhof hatte die Argumentation des Finanzgerichts verworfen. Dabei nimmt er insbesondere Bezug auf die besondere Übergangsregelung des § 34 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. (entspricht heute § 34 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG) und stellt fest, dass sowohl nach dem politischen Willen als auch nach dem Inhalt der gesetzlichen Normierung eine unterschiedliche Behandlung von Beteiligungen einer inländischen Gesellschaft an einerseits ei-



ner inländischen oder andererseits einer ausländischen Kapitalgesellschaft bestehen soll. Besteht die Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, so ist die neue Fassung des § 8b Abs. 2 und 3 KStG 1999 n.F. erstmals im Veranlagungszeitraum 2002 anwendbar bei einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft ist die Neufassung bereits für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs wäre damit bei Auslandsbeteiligungen - anders als das FG judiziert hatte - das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG bereits in 2001 anzuwenden und zwar ohne Berücksichtigung einer Mindestbeteiligungsquote.

Die damit bejahte Ungleichbehandlung von Beteiligungen an inländischen und ausländischen Tochtergesellschaften in Auslegung des nationalen Rechts wurde durch den Bundesfinanzhof selbst jedoch unter gemeinschaftsrechtlichen Aspekten in Zweifel gezogen. Klar wird erkannt, dass Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste auf inländische Beteiligungsgesellschaften in 2001 noch steuermindernd hätten berücksichtigt werden können, während sie sich bei ausländischen Gesellschaften gerade nicht auswirken, weil für das Veranlagungsjahr 2001 § 8b Abs. 3 KStG schon Geltung beanspruchen soll.

- Die jetzt veröffentlichte Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (IStR 2009, 133) verwirft jeden denkbaren Rechtfertigungsgrund. In strikter Fortführung bisheriger Rechtsprechungsgrundsätze judiziert der Europäische Gerichtshof sehr eindeutig, dass auf der Basis bisheriger Rechtsprechung für die Ungleichbehandlung kein Grund bestehe. Es wird insofern festgehalten, dass es unerheblich sei, dass die Ungleichbehandlung nur während eines begrenzten Zeitraums bestanden habe (Verweis auf EuGH-Urteil vom 18.12.2007, Grönfeldt, Rechtssache C 436/06, Rechtssammlung 2007 (I-12357, Rn. 15)). Die unterschiedliche Sachbehandlung je nachdem, wo Kapital in Europa angelegt wird, ist nach Auffassung des EuGH nur dann mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung unterschiedliche Sachverhalte betrifft oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind (Verweis auf EuGH-Urteil vom 20.05.2008, Orange European Small Cap Fund, Rechtssache C-194/06, Sammlung 2008 (I-0000, Rn. 59). Die Darlegung, dass die Übergangsvorschrift zwei unterschiedliche Steuerentlastungssysteme habe verknüpfen wollen, lässt der EuGH nicht gelten. Gerade das Kriterium, ob eine Beteiligung an einer inländischen oder an einer ausländischen Gesellschaft bestehe, sei kein akzeptabler Rechtfertigungsgrund für eine differenzierte Regelung. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung Rewe Zentralfinanz (Urteil vom 29.03.2007, Rechtssache C-347/04, Sammlung 2007 (I-2647), Rn. 34) wird klargestellt, dass es in jedem Fall um die Berücksichtigung von Verlusten auf der Ebene der Muttergesellschaft, die in Deutschland ansässig sei, handele, wie sie aufgrund einer Teilwertabschreibung oder eines Veräußerungsverlustes entstehe.

Da somit Sachverhaltsdifferenzierungen mit dem Hinweis auf die Beteiligung an einer in- oder ausländischen Gesellschaft als tragender Rechtsgrund für die unterschiedliche Sachbehandlung nach § 8b Abs. 1, 2 und 3 KStG nicht in Betracht kommen, prüft der Europäische Gerichtshof, ob zwingende Gründe des Allgemeininteresses die Differenzierung rechtfertigen. Als Gründe werden erörtert zum einen die Übergangssituation, das Stichwort der Kohärenz und das Kriterium der effektiven Steuerkontrolle. Sämtliche Rechtfertigungsansätze sind vom EuGH zur Seite gewischt worden. Das Argument der Übergangsvorschrift wurde korrigiert mit dem Hinweis darauf, dass eine inländische Gesellschaft mit einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft von unter 10 % bis zum Veranlagungszeitraum 2001 in Bezug auf die Teilwertabschreibung der Beteiligung wie eine inländische Gesellschaft mit einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft behandelt wurde. Das Argument der Kohärenz wurde mangels Unmittelbarkeit des Zusammenhangs zwischen steuerlichem Vorteil und dem Ausgleich des Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung verneint. Eine enge Wechselwirkung zwischen der Abzugsfähigkeit des Verlustes in Teilwertabschreibung und der Steuerbefreiung von Gewinnen bestehe nicht. Schließlich greife der Gesichtspunkt



der notwendigen effektiven Steuerkontrolle nicht, wenn der Wertverlust von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften die Folge eines Börsenkursrückgangs sei.

Der EuGH schließt, dass Artikel 56 des EG-Vertrages dahingehend auszulegen sei, dass er für den Sachverhalt, dass eine inländische Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft mit weniger als 10 % beteiligt ist, einer Regelung entgegen steht, wonach ein Verbot des Abzugs von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer solchen Beteiligung für Beteiligungen an einer ausländischen Gesellschaft zeitlich früher in Kraft tritt (2001) als für Beteiligungen an einer inländischen Gesellschaft (2002).

4. Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs ist dahingehend zu interpretieren, dass bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Ausland wie im Inland für das Veranlagungsjahr 2001 die Regelung des § 8b Abs. 3 KStG nicht zur Anwendung gelangt mit der Folge, dass solche Verluste, gleich ob es sich um Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste handelt, in 2001 steuerlich berücksichtigt werden können.
5. Folgefragen:

- Eine erste Folgefrage kann sein, ob dies auch bedeutet, dass im Rahmen des § 8b Abs. 1 und 2 Dividendenerträge bzw. Veräußerungsgewinne, die aufgrund von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften entstanden, in Deutschland steuerpflichtig waren oder etwa § 8b Abs. 1 und 2 KStG n.F. bereits anzuwenden sind. Hier bleibt es dabei, dass diese Erträge für die Situation der Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften steuerbefreit bleiben, weil insofern die nationale privilegierende Norm des § 8b Abs. 1 und 2 KStG bestehen bleibt. Eine zwingende Verknüpfung der konkreten Entscheidung, die sich ausschließlich auf § 8b Abs. 3 KStG n.F. bezieht, mit der Systemfrage zu Absätzen 1 und 2 des § 8b KStG besteht nicht. Die „doppelte Vergünstigung“ kann zwar aus nationaler fiskalischer Sicht zu systemfremden Doppelbegünstigungen führen; ist aber eine Folge des gesetzgeberischen Fehlers.
- Eine zweite Fragestellung kann dahin gehen, ob die Entscheidung auch für die Situation der Beteiligung an Investmentfonds mit ausländischen Beteiligungen gilt. Wir sind der Auffassung, dass die EuGH-Entscheidung auch diese Situation treffen muss und es insofern auf die durchgerechnete Beteiligung an den Kapitalgesellschaften (transparent) ankommt. Nicht zuletzt die gesetzgeberische „Klarstellung“ der Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG auf Investmentanteile erzwingt, dass die Nichtanwendung in 2001 in Anwendung der körperschaftsteuerlichen Übergangsvorschrift auch im KAGG Platz greifen muss. Diese Frage ist unabhängig davon, ob es sich tatsächlich um eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung handelte, wozu ein Verfahren in Karlsruhe schwebt.
- Als dritte Folgefrage wird zu gewärtigen sein, dass bei nunmehr akzeptierter Abschreibung Zuschreibungen in Folgejahren auch diesen Sachverhalt aus dem Jahr 2001 umfassen müssen, d.h. steuerwirksame Abschreibungen auf ausländische Beteiligungen auch zu steuerwirksamen Zuschreibungen in den Folgejahren führen können, sofern das deutsche Mutterunternehmen wieder in den Anwendungsbereich grundsätzlicher Steuerpflicht gerät (§ 8 b Abs. 8 KStG)..
- Eine weitere Folgefrage könnte schließlich darin bestehen, ob vor dem Hintergrund dieser Regelung das fristgebundene Entscheidungsrecht („Blockwahlrecht“) der Übergangsvorschrift des § 34 Abs. 8 KStG neu ausgeübt werden kann, wenn genau die hier in Rede stehende Norm maßgebend war für die Ausübung oder den Verzicht auf das Blockwahlrecht

Es ist angekündigt, dass die Finanzverwaltung im Wege eines Erlasses auf die von ihr gezogenen Folgerungen auf das EuGH-Urteil kurzfristig reagieren wird. Allerdings haben auch andere



angekündigte Erlasse entgegen der Erwartung erhebliche Zeit bis zu ihrer Veröffentlichung benötigt.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

**Rechtsanwalt , FAStR,
Steuerberater Wirtschaftsprüfer
Prof. Dr. Jochen Axer**

**Rechtsanwalt,
Heiko Medert**

**Rechtsanwalt, FAStR,
Steuerberater, vBp
Hans-Helmuth Delbrück**

**Fon 0221/4743-440
Fax 0221/4743-499
medert@axis.de**

**Tel: 0221/4743-440
Fax: 0221/4743-499
axer@axis.de
delbrueck@axis.de**

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.