

Protokoll zum
124. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 17.1.2014^{1*}

Dr. Hartmut Klein

(Rechtsanwalt und Steuerberater, Bergisch Gladbach)

**„Grenzziehung zwischen aggressiver Steuergestaltung und
Steuerhinterziehung an aktuellen Beispielen“**

* Anna Wilms, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Einleitung	2
2	Grundlagen.....	3
2.1	Aggressive Steuergestaltung	3
2.2	Das Spannungsfeld von Steuergestaltung und Steuerplanung	4
2.3	Das Verhältnis Bürger-Verwaltung im Besteuerungsverfahren.....	7
3	Dividendenstripping – Cum-Ex-Aktiengeschäfte	8
3.1	Beispielsfälle - Ausgangslage.....	8
3.2	Beispielsfälle Cum-Ex-Aktiengeschäfte (Rechtslage 2002-2007).....	9
3.2.1	Rechtsgrundlagen.....	10
3.3	Beispielsfall des Cum-Ex-Aktiengeschäfts (Rechtslage 2007-2011).....	12
3.4	OGAW IV Umsetzungsgesetz.....	14
4	Diskussion.....	16
5	Ausländische Familienstiftung.....	18

1 Einleitung

Einleitend begrüßt *Prof. Dr. Seer* die Teilnehmer des 124. Bochumer Steuerseminars und stellt den Referenten *Herrn Dr. Klein* vor. *Herr Dr. Klein* sei von 1986 bis 2012 als Dozent an der Bundesfinanzakademie Brühl tätig gewesen und sei seit 2012 als Rechtsanwalt tätig. Sodann stellt *Prof. Dr. Seer* das Thema des heutigen Seminars vor. Es gehe um die Frage was Steuergestaltung genau sei und wo in diesem Zusammenhang die Grenze zwischen Legalität und Strafbarkeit zu ziehen sei. *Dr. Klein* werde diese Thematik anhand von Beispielen behandeln. *Prof. Dr. Seer* führt zudem aus, dass das heutige Thema kein vorgegebenes, sondern ein von dem Referenten *Herrn Dr. Klein* selbst ausgewähltes Thema sei. Es handele sich bei dem Thema nicht um die sog. BEPS²-Fälle, sondern um bestimmte Gestaltungen und wie *Herr Dr. Klein* deren Grenzziehung sehe. Diesbezüglich habe *Dr. Klein* exemplarisch zwei Schwerpunkte gewählt, welche zurzeit vermehrt diskutiert würden. Dies sei zum einen die Familienstiftung im Ausland und deren außensteuerrechtliche Behandlung gem. § 15 AStG und zum anderen die Behandlung von Cum-Ex-Aktiengeschäften und deren Gestaltungsspielräume, die das Steuerrecht eventuell in der Vergangenheit für bestimmte Investitionsmodelle vorgesehen habe. *Prof. Dr. Seer* stellt fest, dass an dem heutigen Tag neben zahlreichen Vertretern der Wissenschaft auch viele Ver-

² BEPS = Base Erosion and Profit Shifting

treter der Finanzverwaltung anwesend seien und hebt hervor, dass dies sicherlich zu einem interessanten und einen Mehrwert schaffenden Austausch in der sich dem Vortrag *Dr. Kleins* anschließenden Diskussion führen werde. *Prof. Dr. Seer* übergibt das Wort an *Herrn Dr. Klein*. *Herr Dr. Klein* stellt zunächst die Struktur seines Vortrags dar. Er werde zuerst den Fragen nachgehen, wo aggressive Steuergestaltung, Steuerumgehung, Missbrauch und zuletzt Steuerhinterziehung stehe und im Anschluss daran einzelne Beispielsfälle untersuchen.

2 Grundlagen

2.1 Aggressive Steuergestaltung

Herr Dr. Klein knüpft zunächst an der Begrifflichkeit der aggressiven Steuergestaltung an. Aus der Sicht eines Unternehmens bedeute Steuergestaltung Steuerplanung. In diesem Zusammenhang sei es auffällig, dass keine Legaldefinition dieses Begriffes existiere. Vielmehr gebe es verschiedene Meinungen und eine bedeutende werde von der EU-Kommission vertreten. Demnach bestehe aggressive Steuergestaltung darin, die „Feinheiten“ oder Unstimmigkeiten von zwei oder mehr Systemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken.³ *Dr. Klein* merkt hier an, dass es diesbezüglich in Deutschland eine gesetzliche Grundlage in Form des § 42 AO gebe, welche Parallelen zu dieser Definition aufweise. Im weiteren Verlauf stellt *Dr. Klein* das Protokoll Nr. 17/132 der 132. Finanzausschusssitzung vom 20.3.2013 vor, in dem sich die Chefin der globalen Steuerabteilung der Deutschen Bank, Brigitte Bomm, zur aggressiven Steuerplanung folgendermaßen äußert:⁴ Aggressive Steuerplanung sei legal. *Herr Dr. Klein* weist darauf hin, dass es zunächst um Steuerplanung gehe und der Zusatz „aggressiv“ vorerst eingegrenzt werden müsse. Laut Frau Bomm müsse eine Transaktion nach Vorgabe der OECD einen ökonomischen Hintergrund haben. Dies sei laut *Dr. Klein* in Deutschland aufgrund des § 42 AO bekannt, welcher klarstelle, dass Steuerplanung aufgrund außersteuerlicher Gründe erlaubt sei. Bei rein steuerlichen Gründen sei eine genauere Untersuchung des Sachverhaltes notwendig. Im Anschluss hieran stellt *Dr. Klein* die dritte Aussage Fr. Bomms dar, die besagt, dass eine rein steuerlich modifizierte Transaktion aggressiv sei und nicht genehmigt werde. Dies sei, so *Dr. Klein*, die Überprüfung des § 42 AO.

³ Abl. L 3338 v. 6.12.2012, S. 41.

⁴ 132. Finanzausschusssitzung v. 20.3.2013, Nr. 17/132, S. 25.

2.2 Das Spannungsfeld von Steuergestaltung und Steuerplanung

Dr. Klein erläutert, dass er aufgrund seiner früheren Tätigkeit als Finanzbeamter und seiner aktuellen beratenden Tätigkeit beide Seiten kenne, die von dieser Thematik betroffen seien. In beratenden Berufen seien Fragestellungen der steuerlichen Gestaltung an der Tagesordnung, da Gestaltung die ureigene Aufgabe der Beratung sei. Hier sieht *Dr. Klein* im Rahmen der aktuellen Diskussion zur aggressiven Steuerplanung gefährliche Ansätze im Bezug auf die Einschränkung der gestaltenden Beratertätigkeit. In diesem Zusammenhang wird das Spannungsfeld der Steuergestaltung und Steuerplanung dargestellt. Dieser Themenkomplex habe unter anderem in der Wirtschaftswissenschaft eine hohe Relevanz. Darauf werde in diesem Vortrag aber nicht eingegangen. Missbrauch gem. § 42 AO stelle hier die erste Hürde dar und werde nicht akzeptiert. Dennoch sei klarzustellen, dass Missbrauch nicht stets ohne Weiteres der Steuerhinterziehung gleichgesetzt werden könne. Steuerhinterziehung sei dann gegeben, wenn falsche Sachverhalte dargestellt würden, um missbräuchliche Gestaltung zu unterstützen.

Herr Dr. Klein stellt nun unter Bezug auf einen Beitrag von *Prof. Dr. Blumers*⁵ 12 Thesen zur Steuergestaltung und Steuerplanung vor:

1. Die Motivation, Steuern zu sparen, sei legitim, selbst wenn sie Hauptantrieb des Handelns sei (BFH - Großer Senat - v. 29.11.1982, GrS 1/81, BStBl II 1983, 272).

Herr Dr. Klein führt hierzu aus, dass es also erlaubt sei Steuern zu sparen und zu minimieren. Es sei sogar eine Pflicht. Ein Vorstandsmitglied sei seinem Unternehmen gegenüber verpflichtet diesem nicht zu schädigen bzw. es nicht zu entreichern. Demzufolge müssten Steuersparsimulationen ausgeschöpft werden, da ansonsten wiederum die Grenze zur Strafbarkeit überschritten werden könnte. *Dr. Klein* spricht hier von einem Dilemma.

2. Wer seine Verhältnisse so einrichtet, dass er (außerhalb unzulässiger Steuerumgehung), möglichst wenig Steuern bezahlt, handele rechtmäßig.
3. Wer fremde Interessen betreut wie ein Unternehmensleiter, sei zur Steuervermeidung in diesem Umfang verpflichtet, zumal er dabei im Rahmen der verfassungsrechtlich geschützten unternehmerischen Freiheit tätig werde und bei der Betreuung der Unternehmensinteressen seiner Sorgfaltspflicht unterliege.
4. Die Grenze zulässiger Steuervermeidung bilde die Steuerumgehung im Sinne des Missbrauchs nach § 42 AO; der Versuch der Präzisierung durch die Verwaltung habe die Anforderungen an die Vorschrift nicht erhöht, sondern (allenfalls) verdeutlicht.

⁵ BB 2013, S. 2785; *Dr. Klein* verweist zudem auf einen Aufsatz zur ausländischen Familienstiftung im gleichen Heft: BB 2013, S. 2775.

5. Spezialgesetzliche Missbrauchsnormen gehen der Vorschrift grundsätzlich *vor* und bestimmen *vor* allem auch den Missbrauchsrahmen (Gosch, Die Zwischengesellschaft, 2002, S. 602).

Herr Dr. Klein führt hierzu aus, dass der I. Senat unter Leitung von *Prof. Dr. Gosch* am 16.4.2014 bezüglich der Cum-Ex-Fälle entscheiden wird.

6. Aus dem Gesamtplan-Konzept (sollte es fortbestehen) folge nichts Gegenteiliges (Spindler, Gesamtplan, 2004, S. 1).

Herr Dr. Klein führt hierzu aus, dass der Gesamtplan verabschiedet sei. Man könne, so *Dr. Klein*, nur noch im Umfeld des § 42 AO vom Gesamtplangedanken sprechen.

7. Die Gesetzesauslegung im Steuerrecht folge allgemeinen Regeln mit - insbesondere - folgenden Besonderheiten:

- Steuerverwaltung sei Eingriffsverwaltung, so dass die Eingriffsnormen (und *Begriffe*) daher ausreichend präzise formuliert sein müssten;
- Die zivilrechtliche Auslegung werde gegebenenfalls durch die wirtschaftliche Auslegung beschränkt;
- Angesichts der zunehmenden handwerklichen Unzulänglichkeiten der Steuergesetze lehne es die finanzgerichtliche Rechtsprechung zunehmend ab, vermeintliche Gesetzeslücken durch ergänzende richterliche Auslegung zu schließen (Oferhaus, Analogie im Steuerrecht, 1984, S. 995).

Herr Dr. Klein führt hierzu aus, dass basierend auf der Lehre nach Tipke Analogie im Steuerrecht, ähnlich wie im Strafrecht, nicht existieren solle. Klare, eindeutige Normen wären hier nach *Herrn Dr. Klein* das *Petiturum*.

Herr Dr. Klein fügt hinzu, dass die Finanzverwaltung eine Eingriffs- und keine „Knüppel“-Verwaltung und zudem Dienstleister sei. Man gehe als Finanzbeamter mit dem Geld des Steuerpflichtigen um, der durch seine Tätigkeit die Allgemeinheit (den Sozialstaat) unterstützt. Würde sich seitens der Finanzverwaltung eine Nehmermentalität durchsetzen, werde es äußerst problematisch. Es sei einfach, die heutigen Beispielsfälle auf wohlhabende Personen zu projizieren und zu propagieren, dass jene im Unrecht handeln würden und somit Neid zu schüren.

8. Eine planvolle Suche nach steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten zeige nur, dass wir kein entscheidungsneutrales Steuersystem mehr hätten (s. Rödder, Gestaltungssuche, 1991, S. 4), wie es eigentlich angelegt sein sollte.

Herr Dr. Klein formuliert hierzu die Frage, warum das Umwandlungssteuerrecht existiere und liefert sogleich die Antwort: Um Rechtsformneutralität herzustellen. Dies sei laut *Herrn Dr. Klein* bei näherer Betrachtung schon fast als Hohn zu bezeichnen, da ein ideales Steuerrecht entscheidungsneutral sei. Dies sei natürlich ein Traum.

9. Folgen die Steuerpflichtigen nur noch der Nachsteuer-Vernunft, weil das Steuerrecht nicht mehr entscheidungsneutral sei (vgl. z. B. die fehlende Rechtsformneutralität der Besteuerung), dann könne dies nicht den Steuerpflichtigen, sondern nur dem Gesetzgeber angelastet werden (Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 15); das aber sei die Spitze der Finanzverwaltung, die dem Gesetzgeber die Hand führe.
10. Moralisierende Bedenken gegen diese Entwicklung seien in einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung schon im Ansatz verfehlt und gehören in den Bereich der Theologie bzw. Ethik (s. Tipke, Steuerplanungssicherheit, 1986, S. 95).

Herr Dr. Klein verweist in diesem Bezug auf einen Beitrag von *Prof. Dr. Nöcker*, Richter am BFH,⁶ der sich im Rahmen des Steuerberatertages des Sozialinstituts des Erzbistums Paderborn mit ethischer Steuerberatung befasse. In diesem Beitrag seien die bereits zuvor erwähnten Cum-Ex-Fälle als unmoralische Beratung bezeichnet worden. Dies sei für *Herrn Dr. Klein* nicht verständlich. Begründet worden sei diese Aussage in dem Beitrag damit, dass eine Gestaltung mit deren Hilfe eine doppelte Kapitalertragsteuererstattung einer nur einmaligen Kapitalertragsteuerzahlung gegenüber stehe nicht mehr ethisch vertretbar sei. Dies sei, so *Herr Dr. Klein*, ein komplexes Thema, welches von Tipke vollständig den Fachgebieten der Theologie und Ethik zugeordnet werde. *Herr Dr. Klein* äußert diesbezüglich Bedenken hinsichtlich einer übergeordneten Anwendung der wissenschaftlichen Bereiche der Theologie und Ethik bei moralischen Fragestellungen im Steuerrecht, da gerade hier eine Notwendigkeit klarer und eindeutiger Normen bestünde.

11. Begriffe wie "aggressive Steuerplanung" und "Ausnutzen von Steuerschlupflöchern" versuchen nur, gesetzlich zulässige Aktivitäten moralisierend mit negativen Adjektiven zu belegen, statt die Ursache zu beseitigen (s. Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 14).
12. Es spiele keine Rolle, ob Regelungslücken absichtlich oder nur versehentlich entstanden seien (vgl. Rose, Steuerberatung, 1987, S. 256; Wagner F.W., Steuervermeidung, 1986, S. 6).

Als Fazit dieser 12 Thesen stellt *Herr Dr. Klein* fest, dass die Grenze zulässiger Gestaltung die Steuerumgehung gem. § 42 AO sei. Zudem seien im internationalen Kontext die Höhe der jeweiligen Steuerbelastung und die Beteiligung am internationalen Steuerwettbewerb entscheidende Ursachen und der ausreichende Austausch über die Systeme und die Fakten die Mittel zur

⁶ Stbg 2014, S. 29.

Bekämpfung unliebsamer Gestaltungen. Solange solche Fisteln existieren, welche untereinander auf dem Weltmarkt Konkurrenz betrieben, könne man grade bei global agierenden Unternehmen steuerliche Gestaltung in dieser Richtung nicht vermeiden. Als Fazit der Ausführungen zu der Problematik der Grenzziehung zwischen Missbrauch und Steuerhinterziehung erläutert *Herr Dr. Klein*, dass der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nur dann eine Steuerhinterziehung sein könne, wenn hierzu der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden oder die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen worden sei. Hiermit stehe fest, dass Steuerhinterziehung gar nicht zu rechtfertigen sei. Aber dazu bedürfe es keiner betrügerischen Aktivitäten, schon die nicht rechtzeitige und vollständige Offenlegung aller steuerrelevanten Fakten erfülle den Tatbestand. *Herr Dr. Klein* nimmt in diesem Zusammenhang Bezug auf einen Artikel von *Michael Sell*, Leiter der Steuerabteilung im Bundesfinanzministerium, aus dem Handelsblatt vom 4.6.2013. Laut *Herrn Sell* gebe es hoffnungsvolle Nachrichten, da die aktuelle Diskussion lobbymäßig nicht mehr beerdigt werden könne. Institutionalisierte Steuerschuldner würden mittlerweile von der Politik und der Öffentlichkeit geächtet und bei der Bekämpfung im laufenden Steuerwettbewerb würden endlich auch Steuersätze thematisiert. Letzteres sei, so *Herr Dr. Klein*, eine politische Sache, aber die von *Herrn Sell* angesprochene Ächtung durch die Öffentlichkeit als zutreffende Maßnahme stimme ihn (*Herrn Dr. Klein*) eher traurig und sei seiner Meinung nach vielmehr als Agitation zu charakterisieren. Zuletzt äußert *Herr Dr. Klein* Bedenken bezüglich der Äußerung *Sells*, dass große Steuerkanzleien um ihre gesellschaftliche Reputation fürchteten und daher zu risikobehaftete Mandate ablehnten. Diese Kanzleien sind nach *Herrn Dr. Klein* oft als Gutachter vom Ministerium im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses beauftragt. Dieses Verhalten der Großkanzleien sei bedauerlich, da der Beraterberuf nach *Herrn Dr. Kleins* Auffassung danach verlangt im rechtlichen Rahmen anhand sachlicher Argumente gegen die Finanzverwaltung vorzugehen („Flagge zu zeigen“).

2.3 Das Verhältnis Bürger-Verwaltung im Besteuerungsverfahren

Im Anschluss hieran leitet *Herr Dr. Klein* zu dem nächsten Punkt über: Dem Verhältnis zwischen Bürger und Verwaltung. Müsse der Bürger die Gestaltung mit dem Beiwort „aggressiv“ bezeichnen müsse man sich vergegenwärtigen, dass eine solche Aktion auch immer eine entsprechende Reaktion hervorrufe. Korrespondierend hierzu sei die Finanzverwaltung für die Steuererhebung und –erfassung zuständig und zwar ebenso aggressiv.

Im Folgenden erläutert *Herr Dr. Klein* die Belastungsgleichheit nach Art. 3 GG, dessen Ausgestaltung das Bundesverfassungsgericht wie folgt vorgenommen habe:⁷ Die rechtliche Besteuerungsgleichheit werde demnach durch das materielle Gesetz konkretisiert, normiere also die Verhaltensregeln und lege fest, was vom Steuerpflichtigen zu deklarieren sei. Dies führe zu dem Erfordernis der tatsächlichen Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Steuererhebung und Erfassung. Rechtliche und tatsächliche Besteuerungsgleichheit sei also ein Zusammenspiel zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus. Der Steuerpflichtige habe die Pflicht zur gesetzmäßigen Steuerzahlung, wobei *Herr Dr. Klein* hier explizit die Voraussetzung der Gesetzmäßigkeit betont. Es werde also Steuermoral von dem Steuerpflichtigen eingefordert, welche im sog. Deklarationsprinzip münde. Daneben habe der Fiskus eine Pflicht zur gesetzmäßigen Steuererhebung. Korrespondierend werde vom Fiskus also Besteuerungsmoral eingefordert, welche im sog. Verifikationsprinzip münde. Der Fiskus ist demnach zur Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. *Herr Dr. Klein* fügt hinzu, dass in der Praxis vermehrt versucht wird komplizierte Sachverhalte anhand von Steuerdeals zu lösen. Dies könne im strafrechtlichen Bereich teilweise durchaus angemessen sein, so *Herr Dr. Klein*, es sei jedoch bedenklich, wenn solche Maßnahmen im Rahmen des Steuerstrafrechts als einzig mögliche Lösung angesehen würden.

3 Dividendenstripping – Cum-Ex-Aktiengeschäfte

3.1 Beispielfälle - Ausgangslage

Zur Erläuterung dieses komplizierten Investitionsgeschäftes, stellt *Herr Dr. Klein* zunächst die vereinfachte Ausgangslage einer Ausschüttung dar. Bei Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft – hier einer Aktiengesellschaft - in Höhe von 100 Geldeinheiten (GE) werden vereinfacht dargestellt 25 GE Kapitalertragsteuer an das zuständige Finanzamt abgeführt und der betreffende Anteilseigner erhalte demnach 75 GE. Über den Einbehalt der Kapitalertragsteuer habe die Aktiengesellschaft dem Steuerpflichtigen eine Bescheinigung auszustellen, mit welcher er im Rahmen seiner Steuererklärung die Anrechnung der Kapitalertragsteuer beantragen könne. Im Rahmen des Anrechnungssystems der §§ 43 ff. EStG werde die Einkommensteuer mit 100 GE bemessen. Bei einer vereinfacht angenommenen Belastung in Höhe von 0 GE, bekomme der Steuerpflichtige nach diesem System 25 GE erstattet. Somit verbleiben dem Steuerpflichtigen letztlich 100 GE. In der Praxis verlaufen Aktiengeschäfte jedoch vermehrt über Depotkreditinstitute, welche

⁷ BVerfG Beschluss v. 27.6.1991, BStBl. II 1991, S. 654.

sodann im Namen der Aktiengesellschaft die Abführung der Kapitalertragsteuer vornehmen würden. Bei Ausschüttung an den Anteilseigner bestehe in diesem Falle das gleiche Belastungsmuster wie in dem vorherigen Ausgangsfall ohne Depotkreditinstitut. Aufbauend auf letzteren Fall betrachtet *Herr Dr. Klein* den unproblematischen Verkaufsfall einer Aktie durch einen Anteilseigner 1, welcher zugleich Inhaber der Aktie sei, zwischen dem 31.5. bis 2.6. Anteilseigner 2 erwerbe diese Aktie in dem entsprechenden Zeitraum (31.5. bis 2.6.). Die Ausschüttung durch die Aktiengesellschaft erfolge zum 1.6. Im Zusammenhang mit der Frage, wem diese Dividende zustehe werde § 20 Abs. 5 EStG bemüht, welcher diese Einkünfte dem wirtschaftlichen Eigentümer gem. § 39 AO zurechne. In dem geschilderten Fall bezeichnet *Herr Dr. Klein* Anteilseigner A zum 31.5. als „echten“ Eigentümer, da er die Aktie noch physisch besitze. Anteilseigner 2 hingegen habe die Aktie zu diesem Zeitpunkt bereits erworben, aber noch nicht erhalten. Nach steuerlichen und zivilrechtlichen Vorgaben trage er jedoch alle Risiken und sei somit als wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie anzusehen. Ihm stehe besagte Dividende also zu. Bei Fällen, auf die § 2 DepotG anzuwenden sei – diese seien, so *Herr Dr. Klein*, als Ausnahme anzusehen – werde ein Sperrvermerk angesetzt, welcher dazu führe, dass zum einen im Falle der Auszahlung der Dividende an den nicht berechtigten Anteilseigner 1 diese zurückgefordert werde. Zum anderen werde Anteilseigner 1 keine Steuerbescheinigung ausgestellt, sodass er eine Steuererstattung nicht geltend machen könne. Vielmehr erhalte der Käufer der Aktie, Anteilseigner 2, die Bescheinigung über die Abführung der Kapitalertragsteuer durch das Depotkreditinstitut.

3.2 Beispielfälle Cum-Ex-Aktiengeschäfte (Rechtslage 2002-2007)

Diese zuvor dargestellten sog. Inhaberfälle seien laut *Herrn Dr. Klein* jedoch nicht für die Problematik der Cum-Ex-Aktiengeschäfte relevant. In dem nun anschließenden Beispielfall bezieht sich *Herr Dr. Klein* auf die Rechtslage der Jahre 2002 - 2007, in denen das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden war. Im weiteren Verlauf werde auch die durch das Jahressteuergesetz 2007 geänderte sowie die heutige Rechtslage anhand eines Beispiels dargestellt. *Herr Dr. Klein* weist darauf hin, dass es bei den heute streitigen Fällen um Sachverhalte aus der Vergangenheit gehe. In diesem Beispielfall verkaufe wiederum Anteilseigner 1 zum 31.5. seine Aktie. Es sei hier zu beachten, dass beim internationalen Handel mit börsennotierten Aktien, diese zunächst von Wertpapiersammelbanken im Wege des sog. „Clearstream Banking“ verwahrt und später verrechnet werden würden. Es werde wiederum zum 1.6. eine Dividende in Höhe von 100 GE durch ein inländisches Kreditinstitut an Anteilseigner 1, der auch zivilrechtlicher Eigentümer der Aktie ist, ausgeschüttet und Kapitalertragsteuer abgeführt. Neben den Anteilseignern 1 und

2 trete nun ein Depotverkäufer auf, welcher sog. Leerverkäufe tätige. Dieser Leerverkäufer verkaufe Aktien ohne diese in seinem Depotbestand tatsächlich zu besitzen (hat also nicht das wirtschaftliche Eigentum inne) mit einer Verpflichtung zur Leistung der Dividende. Der Sperrvermerk des § 2 DepotG sei hier gegenstandslos, da der Leerverkäufer eine entsprechende Aktie nicht besitze und somit kein Gegenstand des Sperrvermerks vorliege. Folglich erhalte der Leerverkäufer eine Bescheinigung gem. § 45a EStG. Im weiteren Verlauf dieses Beispielsfalls erwerbe Anteilseigner 2 die Aktie zum 31.5. von eben diesem Leerverkäufer (Depotverkäufer) und erlange somit das wirtschaftliche Eigentum an dieser Aktie. Ihm würden sodann 75 GE Nettodividende durch ein weitere Kreditinstitut (Depotkreditinstitut 2) überwiesen. Hervorzuheben sei hier, dass Anteilseigner 2 im Rahmen des Leerverkaufs eine Bescheinigung gem. § 45a EStG ausgestellt werde. Somit können diese zwei Parteien Antrag auf Anrechnung der Kapitalertragsteuer stellen. Es werde also deutlich, dass in diesem Beispielsfall einer einmaligen Abführung der Kapitalertragsteuer eine doppelte Erstattung dieser Steuer gegenüberstehe und der Fiskus das Geschäft zwischen Anteilseigner 2 und Leerverkäufer somit mitbezahlt habe. *Herr Dr. Klein* merkt hier an, dass dies zunächst einen den Eindruck missbräuchlicher Gestaltung erwecke. Es sei jedoch notwendig die entsprechenden Rechtsgrundlagen (der Vergangenheit) eingehend zu untersuchen.

3.2.1 Rechtsgrundlagen

Mit Blick auf die zuvor dargestellten Figuren des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümers stellt *Herr Dr. Klein* § 20 Abs. 2a EStG a.F. vor, welcher heute in Abs. 5 zu finden sei. Diese Norm bestimme zunächst, dass der Anteilseigner Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Abs. 1 und 2 erziele und definiert daraufhin den Begriff des Anteilseigners. Dieser sei derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen seien. Hier werde, so *Herr Dr. Klein* deutlich, dass in der Abgabenordnung die Formen des wirtschaftlichen und des rechtmäßigen Eigentümers erfasst werden. Seien einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zuzurechnen, gelte er als Anteilseigner. Dies sei jedoch nur am Rande erwähnt und für die weitere Betrachtung der Problemstellung nicht relevant.

Der BFH habe 1996 entschieden, dass für eine Erhebung der Kapitalertragsteuer ihre Einbehaltung ausreiche und es auf die Abführung an das Finanzamt nicht ankomme.⁸ Der BFH bezöge

⁸ BFH v. 23. 4. 1996, DStR 1996, S. 1526.

sich hier auf den Wortlaut des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG: „die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, ...“, also nicht die an das Finanzamt gelangte Kapitalertragsteuer. *Herr Dr. Klein* hebt hier hervor, dass grade bei Bankgeschäften der Steuerabzug an der Quelle durchgeführt werde, die Einkommensteuer somit erhoben sei und der Anteilseigner im Hinblick auf einen späteren Antrag auf Anrechnung der Kapitalertragsteuer das Recht auf die entsprechende Bescheinigung habe. Die Voraussetzungen für die Anrechnung leite der BFH in einer Entscheidung (zum alten Recht) vom 20.10.2010 strikt aus dem Wortlaut des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ab.⁹ So habe der Steuerabzugsbetrag bei erhobener Kapitalertragsteuer auf bei der Veranlagung erfasste Einkünfte oder nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG außer Ansatz bleibende Bezüge zu entfallen. Des Weiteren müsse eine Steuerbescheinigung im Sinne des § 45a Abs. 2 und 3 EStG vorliegen. Der Eigentümer der Aktien habe Anspruch auf die Ausstellung dieser Bescheinigung durch die Depotbank. Der BFH führt in seiner Entscheidung die weitere Voraussetzung an, das keine Erstattung beantragt oder durchgeführt worden sei. Dies sei für das hier behandelte Thema irrelevant. *Herr Dr. Klein* fasst zusammen, dass mit diesen Rechtsgrundlagen ein Gesetzssystem gegeben sei, welches die Möglichkeit der doppelten Rückforderung der Kapitalertragsteuer erzeugt habe und wirft die Frage auf, ob der Gesetzgeber diesbezüglich tatsächlich ahnungslos gewesen sei. Stelle die Steuergestaltung also ein bewusstes Ausnutzen einer gesetzgeberischen Lücke im Sinne des § 42 AO dar? Zur Beantwortung dieser Frage wirft *Herr Dr. Klein* einen Blick auf die historische Entwicklung der entsprechenden Normen. Der Bundesverband der Deutschen Banken habe das BMF am 20.12.2002 auf die doppelte Kapitalertragsteueranrechnungsmöglichkeit hingewiesen. Es würde sogar vorgeschlagen den Einbehalt von Kapitalertragsteuer durch inländische Kreditinstitute vornehmen zu lassen und auf die Auslandsprobleme verwiesen. Der Bundesverband der Deutschen Bank habe also, so *Herr Dr. Klein*, das vorgeschlagen, was 2007 letztendlich Gesetz geworden sei. Der Gesetzgeber könne also nicht das Argument vorbringen unwissend gewesen zu sein. Eine Reaktion des BMF erfolgte erst am 29.8.2005. Nach umfassender Erörterung mit den Ländern sei mit dem Jahresteuergesetz (JStG) 2007 § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG eingeführt worden: „Als sonstige Bezüge gelten auch Einnahmen, die anstelle der Bezüge im Sinne des Satzes 1 von einem anderen als dem Anteilseigner nach Absatz 2a bezogen werden, wenn die Aktien mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden.“ Es stelle sich also die

⁹ vgl. z.B. BFH v. 20. 10. 2010, BFH/NV 2011, 641.

Frage, ob in der Vergangenheit überhaupt Besteuerungssubstrat vorhanden gewesen sei, wenn im Nachhinein eine solche Vorschrift formuliert werde. Durch diese nachträgliche Einführung des Satzes 4 werde verdeutlicht, dass der Betrag, welchen der Leerverkäufer des zuvor beschriebenen Beispiels weiterleitet, keine Dividende im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gewesen sei und es fortan einen Dividendenersatzanspruch gebe. Diesbezüglich sei im gleichen Zuge § 43 EStG insoweit angepasst worden, als das auch auf die Dividendenausgleichszahlung Kapitalertragsteuer einbehalten werde. Letztlich sei in Anlehnung an § 44d EStG im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG das für den Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kreditinstitut zur Abführung der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

3.3 Beispielsfall des Cum-Ex-Aktiengeschäfts (Rechtslage 2007-2011)

Der Beispielsfall entspreche dem bereits zuvor geschilderten Fall (siehe 3.2). Anteilseigner 1 erhalte wiederum als zivilrechtlicher Eigentümer die Überweisung in Höhe von 75 GE der Dividendenzahlung (100 GE). Der Depotverkäufer (Leerverkäufer) schließe seine Geschäfte (Leerverkäufe) über ein in der Bundesrepublik Deutschland gelegenes Depotkreditinstitut 1 ab (siehe ebenfalls bereits 3.2). Die verkaufte Aktie werde nun über das Depotkreditinstitut 2 an Anteilseigner 2 geliefert, welcher in dem Zeitraum 31.5. bis 3.6. wirtschaftlicher Eigentümer der Aktie sei. Eine Lieferung erfolge in der Regel 3 Tage nach Börsenschluss. OTC¹⁰-Geschäfte bedürfen in der Regel eine etwas längere Lieferzeit. Die BFH-Rechtsprechung nehme hier jedoch keine Differenzierung vor und lasse beide Handelsformen zu.

Durch den neu eingefügten § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG führe nun das deutsche Depotkreditinstitut des Leerverkäufers neben dem Kreditinstitut, welches die Auszahlung an Anteilseigner 1 vornehme, Kapitalertragsteuer ab. Durch die Neuregelung werde also Kapitalertragsteuer auf den Dividendenersatzanspruch einbehalten und abgeführt. Folglich stehe nun einer doppelten Kapitalertragsteuererstattung auch eine zweifache Steuererhebung gegenüber. *Herr Dr. Klein* zitiert an diesem Punkt § 45a Abs. 3 EStG: „Werden Kapitalerträge für Rechnung des Schuldners durch ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut gezahlt, so hat anstelle des Schuldners das Kreditinstitut oder das Finanzdienstleistungsinstitut die Bescheinigung zu erteilen [...]. Satz 1 gilt in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG entsprechend; der Emittent der Aktien gilt insoweit als Schuldner

¹⁰ Over The Counter

der Kapitalerträge.“ Hier liege, so *Herr Dr. Klein*, der Fehler der Änderung des JStG 2007. Sei das Depotkreditinstitut 1, also jenes über das der Leerverkäufer seine Geschäfte abwickle, kein inländisches, sondern ein ausländisches Institut, so finde § 45a Abs. 3 EStG darauf keine Anwendung. Bei einem ausländischen Institut finde kein Steuerabzug an der Quelle statt.

Herr Dr. Klein greift nunmehr wiederum die Frage der Unwissenheit des Gesetzgebers auf und stellt klar, dass der Gesetzgeber die Schwächen des JStG 2007 gekannt habe, da es in der Gesetzesbegründung zum JStG 2007 ausdrücklich heiße, dass mit der damaligen Einfügung der §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Abs. 3 Satz 3, 44 Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. "Steuerausfälle verringert werden sollten".¹¹ Es sei also nicht von einer gänzlichen Verringerung der Steuerausfälle ausgegangen worden. Die Anfälligkeit des Systems und die Existenz von Schlupflöchern sei bekannt gewesen. Basierend hierauf sei die Verwaltung 2009 als „Reparaturgesetzgeber“ für Zeiträume vor 2012 tätig geworden und habe von Anteilseignern, die ab 1. Januar 2009 Aktien mit Dividendenanspruch erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert bekommen haben, eine zusätzliche Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers verlangt. Diese Bescheinigung lautete wie folgt: „Mir liegen auf Grund des mir möglichen Einblicks in die Unternehmensverhältnisse und nach Befragung des Steuerpflichtigen für das Jahr 2009 keine Erkenntnisse über Absprachen des Steuerpflichtigen im Hinblick auf den über den Dividendenstichtag vollzogenen Erwerb der Aktien im Sinne der Steuerbescheinigung sowie entsprechende Leerverkäufe, bei denen § 44 Abs. 1 Satz 3 i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG keine Anwendung gefunden hat, vor.“¹² *Herr Dr. Klein* sehe durch dieses Erfordernis den Berater als belastet an und weise darauf hin, dass für eine Belastung eine gesetzliche Grundlage der Verwaltung notwendig sei. Eine solche sei nicht ersichtlich und daher liege hier ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip vor. Da es sich um vergangene Sachverhalte handele, führt *Herr Dr. Klein* die belastende Rückwirkung als weiteren Kritikpunkt auf. Ein Fall des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO könne auch nicht vorliegen, da die Gestaltung gesetzesimmanent sei. Zudem merkt *Herr Dr. Klein* an, dass Anteilseigner 2 aus obigem Beispiel oft nicht die Möglichkeit hat zu erkennen, dass der von ihm getätigte Aktienerwerb über ein ausländisches Depotkreditinstitut abgewickelt werde. Im Rahmen des Clearstream-Banking-

¹¹ BT Drs. 16/2712 S. 46 f.

¹² BMF v. 05.05.2009, BStBl. I 2009, S. 631 mit Ergänzungen BMF v. 21.09.2010, DStR 2010, S. 2082.

Systems sei es nicht möglich einzelne Geschäfte nachzuverfolgen. Dies sei ein wesentliches Problem der Cum-Ex-Aktiengeschäfte.

3.4 OGAW IV Umsetzungsgesetz

Im Anschluss an das fehlerhafte JStG 2007 sei am 22.6.2011 das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW-IV-Umsetzungsgesetz — OGAW-IV-UmsG) in Kraft getreten.¹³ Der Gesetzgeber habe mit Wirkung vom 1.1.2012 mit dem OGAW-IV-Umsetzungsgesetz die Abzugsverpflichtung verlagert. Die ausschüttende Körperschaft leite die Dividende ohne Steuerabzug an die auszahlende Stelle weiter. Danach sei nach dem hiernach geltenden Recht das inländische Institut, welches die Kapitalerträge gutschreibe bzw. auszahle, zum Abzug verpflichtet. In den Fällen, in denen die Gutschrift bzw. Auszahlung durch eine ausländische Stelle erfolge, habe gem. § 44 Abs. 1 Nr. 3 Bstb. a) u. b) EStG die letzte inländische Stelle, welche die Beträge an die ausländische Stelle weiterleite, die Verpflichtung den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Durch dieses System seien die bisher beklagten Steuerausfälle ausgeschlossen. In diesem Zusammenhang müsse nach *Herrn Dr. Klein* auch die Neuerung des § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 1a EStG berücksichtigt werden. Diese laute wie folgt: „Bei den folgenden inländischen und in den Fällen der Nummern 6, 7 Buchstabe a und Nummern 8 bis 12 sowie Satz 2 auch ausländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben:

1. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, soweit diese nicht nachfolgend in Nummer 1a gesondert genannt sind, und Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2. Entsprechendes gilt für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a und Nummer 2 Satz 2;
- 1a. Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 aus Aktien, die entweder gemäß § 5 des Depotgesetzes zur Sammelverwahrung durch eine Wertpapiersammelbank zugelassen sind und dieser zur Sammelverwahrung im Inland anvertraut wurden, bei denen eine Sonderverwahrung gemäß § 2 Satz 1 des Depotgesetzes erfolgt oder bei denen die Erträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.“

¹³ BGBl. I 2011, S. 1126.

Im Hinblick auf Nr. 1 S. 1 gebe es zwei zu unterscheidende Abzugsbereiche. Zum Einen den im Rahmen der Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und zum Anderen den spezielleren in Nr. 1a behandelten Bereich der hier relevanten Cum-Ex-Geschäfte. Als letzte Änderung durch das OGAW-IV-Umsetzungsgesetz zitiert *Herr Dr. Klein* § 44 Abs. 1 Nr. 3 Bstb. a) u. b) EStG. Demnach ist die die Kapitalerträge auszahlende Stelle:

„Nr. 3. in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a

- a) das inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b, das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank, welche die Anteile verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt oder die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine auszahlt oder gutschreibt oder die Kapitalerträge an eine ausländische Stelle auszahlt,
- b) die Wertpapiersammelbank, der die Anteile zur Sammelverwahrung anvertraut wurden, wenn sie die Kapitalerträge an eine ausländische Stelle auszahlt.“

Herr Dr. Klein greift nun wiederum den Beispielsfall des Cum-Ex-Aktiengeschäftes auf und verdeutlicht, dass in diesem Konstrukt die Wertpapiersammelbank die letzte inländische Stelle sei, welche die Kapitalerträge an eine ausländische Stelle auszahle und daher zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer verpflichtet sei. *Herr Dr. Klein* führt an, dass die vormals getätigte Einmalzahlung des Fiskus zur Refinanzierung des Geschäftes durch die gesetzlichen Neuerungen nicht mehr statt finde.

Ergänzend zu diesen Erläuterungen zitiert *Herr Dr. Klein Ronald Ettlich* (Richter am Finanzgericht).¹⁴ Demnach seien nach den Grundsätzen der Rspr. die Kapitalertragsteuer auf Dividendenkompensationsleistungen, die der Käufer bei einem Leerverkauf von girosammelverwahrten Aktien über den Dividendenstichtag als Ausgleich dafür erhalte, dass er die Aktien (vor dem Stichtag) mit Dividendenberechtigung gekauft, aber (erst nach dem Stichtag) ohne Dividendenanspruch erhalten habe, als erhoben anzusehen, unabhängig davon, ob die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde. *Ettlich* begründe dies damit, dass dem Käufer nur ein Ausgleich in Höhe der Netto-Dividende ausgezahlt werde. Damit sei die Kapitalertragsteuer – aus Käufersicht – einbehalten worden. Das Hessische Finanzgericht vertete, so *Herr Dr. Klein*, eine gegenteilige Meinung und führe entsprechend der Finanzverwaltung das Risiko von Absprachemöglichkeiten an,

¹⁴ *Ettlich* in: Blümich, § 36 EStG, Rz. 121.

die den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen könnten. Das Hessische Finanzgericht rate dem Steuerpflichtigen sodann, sollte dieser Unsicherheit über das mögliche Erfüllen eines Steuerstraftatbestandes empfinden, zur Selbstanzeige. Diese Äußerung gehe nach *Herrn Dr. Klein* zu weit. Diesbezüglich bleibe die Entscheidung des BFH im April abzuwarten. Das Empfehlen einer Selbstanzeige sei eine Kriminalisierung, welche hier unangebracht sei, da es keine kriminellen Handlungen in diesem Sinne gebe. Es seien lediglich Gesetzeslücken durch fehlerhaftes Verhalten des Gesetzgebers vorhanden und man könne die Handlungen jener Steuerpflichtigen, die diesem System aufgesessen seien nun nicht in einen strafrechtlichen Bezug bringen.

4 Diskussion

An diesem Punkt wird eine Diskussionsrunde eröffnet. *Prof. Dr. Seer* stellt zwei Thesen des Vortrages fest, welche es zu diskutieren gelte:

1. Laut *Herrn Dr. Klein* gebe es materiell-rechtlich keine Grundlage, welche im Falle einer einmaligen Kapitalertragsteuerzahlung eine korrespondierend nur einfache Kapitalertragsteuererstattung anordne.
2. Führt § 42 AO in diesem Zusammenhang zu einer teleologischen Einschränkung des Anrechnungsverfahrens oder ist das unter These 1 genannte vorgehen zwar mit dem Wortlaut des § 42 AO nicht vereinbar, kann aber dennoch Gestaltungsmissbrauch vorliegen? Drittens könne auch die Aussage Ahmanns (Hess. FG) diskutiert werden: Gestaltungsmissbrauch läge vor, da eine nur einmalige Erstattung bei nur einmaliger Steuerzahlung systemimmanent sei und darüber hinaus sogar zur Selbstanzeige zwingen. *Prof. Dr. Seer* fügt hinzu, dass es bei Letzterem vor allem fraglich ist, ob ein Finanzrichter solche strafrechtlichen Aussagen treffen solle/dürfe.

Prof. Dr. Drüen stellt in Frage, ob die alte Rechtsprechung des BFH (S.10) zur Gänze auf den Cum-Ex-Fall übertragbar sei. Des Weiteren führt er aus, dass immer einerseits zur Frage stehe, ob jemand anrechnen könne und andererseits, ob jemand dafür hafte, wenn eine Abführung nicht stattgefunden habe. Die Kapitalertragsteuer sei also im System der Haftung zu sehen, so dass stets das Gesamtbild und nicht nur einzelne Personen bei der Untersuchung betrachten werden müssten. Sodann wendet sich *Prof. Dr. Drüen* dem steuerschuldrechtlichen Problem zu. Bevor die Frage des Gestaltungsmissbrauchs diskutiert werden könne, müsse zunächst die Frage geklärt werden, wem die Wirtschaftsgüter zuzurechnen seien und was das Verhältnis zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum sei. *Prof. Dr. Drüen* stellt auf die historische Entwicklung des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums nach *Becker* ab, wonach der Kerngedanke sei, dass der wirtschaftliche Eigentümer dem zivilrechtlichen stets etwas (das Nutzungs-

recht) wegnehme. Dies sei auf das heutige virtuelle Handeln am Kapitalmarkt nicht mehr anwendbar, da ein tatsächliches wegnehmen oder verfügen in diesem Sinne nicht mehr vollzogen werde. Es sei also fraglich, ob die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum auf diese Fälle, die zu einer Multiplikation führen könnten, noch übertragbar sei. *Prof. Dr. Drüen* fügt hinzu, dass er den strafrechtlichen Aspekt der Cum-Ex-Fälle hier nun außen vor lassen würde.

Das Wort geht an *Prof. Dr. Fischer (Richter BFH a.D.)*, der *Prof. Dr. Drüen* zustimmt: Wenn die Rechtsgeschäfte und Beziehungen der Cum-Ex-Geschäfte offengelegt würden, könne dies nicht zu einer Steuerhinterziehung führen. Seiner Meinung nach liege das materiell-rechtliche Problem bei § 39 AO und zwar bei der Ausschlussfunktion des zivilrechtlichen durch den wirtschaftlichen Eigentümer. Es liege hier ein bipolares Verhältnis zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum vor - § 39 AO stelle auf ein „entweder-oder“ ab. Es sei „abartig“ § 39 AO dahingehend auszulegen, als dass die Anrechnungs- oder Erstattungsberechtigung vervielfältigt werde. § 42 AO komme laut *Prof. Dr. Fischer* nicht zur Anwendung und er könne *Herrn Dr. Kleins* Ausführungen hierzu nicht nachvollziehen. Der BFH habe das Gesamtplan-konzept nicht versenkt. Vielmehr werde der Gesamtplan vom EuGH oktroyiert. *Prof. Dr. Fischer* verweist hier darauf, dass der EuGH in dem Halifax-Urteil, bei dem Geschäftsvorfälle auf 10 Stationen gesamtplanmäßig zirkulär angelegt waren, zu dem Urteil gekommen sei, dass in diesem Fall Missbrauch vorliege. *Herr Dr. Klein* geht auf diese Aussage ein und stimmt Herrn *Prof. Dr. Fischer* zum Teil zu. Er habe aufgrund des Zeitmangels nur verkürzte Aussagen zum Gesamtplan vorgebracht, dennoch sei dieser nicht mehr in seiner ursprünglichen Struktur existent. *Prof. Dr. Fischer* stellt klar, dass der Gesamtplan ein Unterfall von einer vom EuGH entwickelten europäischen Missbrauchs doktrin sei.

Prof. Dr. Seer führt unter Bezugnahme auf den zuvor dargestellten Cum-Ex-Fall aus, dass in dem von *Herrn Dr. Klein* dargestellten Fall für den vom Leerverkäufer Erwerbenden nicht ersichtlich ist, ob die Kapitalertragsteuer im Vorfeld abgeführt worden sei. Es gäbe jedoch Fälle, in denen Banken exakt diese Konstruktion vertrieben haben und zwar mit dem Wissen, dass ein Mehrwert durch Anwendung eines Gesamtplankonstrukts generiert werde. Hier sei, so *Prof. Dr. Seer*, die Frage berechtigt, ob § 39 AO hier heranzuziehen sei. Sodann müssten sich nämlich auch alle anderen von *Herrn Dr. Klein* vorgebrachten Vorschriften (z.B. zur Anrechnung, Erstattung, ...) im Sinne des § 39 AO auslegen lassen. Käme man hier an Wortlautgrenzen, könne man diese mit § 42 AO überwinden, wenn ein kollusives Zusammenarbeiten im Sinne eines Gesamtplans nachgewiesen werden solle? *Prof. Dr. Seer* sehe diese nicht so kritisch, wie *Herr*

Dr. Klein und richtet die Frage an selbigen, ob man dies in solchen Fällen im Sinne eines Gesamtplangedankens durch § 42 AO nicht doch überlagern könne und dies sodann in Anlehnung an das Vorgehen des BMF (S. 12) mit einer vollzugstechnischen Formulierung operabel machen und den Steuerberater in die Pflicht nehmen könne. – Könne also § 42 AO durch eine solche Erklärung als verfahrensrechtliches Instrument überlaufen werden? *Herr Dr. Klein* führt hierzu aus, dass er sich nicht mit diesen Fällen der bewussten Gestaltung beschäftigt habe und sich in seinen Fällen folglich nicht auf diese bezogen habe. Aus dem Publikum wird diesbezüglich von *Herrn Rolletschke (Ltd. Reg. Dir.)* eingewandt, dass man die Frage einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung nicht so kategorisch von vornherein ausschließen könne, wie in der Diskussion bislang erfolgt. Sollte man das wirtschaftliche Eigentum des Leerkäufers ablehnen oder ein Umgehungsgeschäft annehmen, so würden unrichtige Angaben gemacht werden. Der entsprechende Vordruck sehe die Erklärung der entsprechenden Einkünfte und der anrechenbaren Kapitalertragsteuer vor. Eine ganz andere Frage sei, inwieweit man Vorsatz oder Leichtfertigkeit nachweisen könne. *Prof. Dr. Seer* sieht die strafrechtliche Frage der Cum-Ex-Geschäfte als ungeklärte Rechtsfrage, welche sogar mehrfach dem Gesetzgeber angetragen wurde dessen Handlungen letztlich jedoch ohne den notwendigen Effekt verblieben sind. Der Strafanspruch als ultima ratio sei somit das letzte Mittel mit dem der Staat nun gegen die Akteure vorgehen könne. Angesichts den von *Herrn Dr. Klein* dargestellten Agierens des Gesetzgebers bestehe deshalb keine Strafberechtigung. Allerdings sehe *Prof. Dr. Seer* auch die Möglichkeit einer Strafbarkeit ab 2009.

5 Ausländische Familienstiftung

Herr Dr. Klein stellt den diesem Abschnitt zugrunde liegenden Beispielsfall vor. Hintergrund dieses Falles sei die Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung in einem Niedrigsteuerland an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Die Destinäre säßen in Deutschland. Die Ausschüttungen seien freigestellt. Nach ausländischem Steuerrecht habe der Staat des Anteilseigners das Besteuerungsrecht (also der Ansässigkeitsstaat der Stiftung).

Bis 31.12.2012 gälte § 15 AStG mit folgenden Wortlaut:

„Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.“

Hintergrund sei die Sicherstellung des Besteuerungssubstrats in Deutschland, wie es angefallen wäre, wenn die Stiftung im Inland besteuert würde. § 15 AStG habe zum Ziel, die Steuer- und

Kapitalflucht zu verhindern. Die Vorschrift bezwecke, der Verlagerung von Einkommen auf ausländische Stiftungen entgegenzuwirken, die gerne in Gebieten errichtet werden, in denen auf das Vermögen und die Erträge der Stiftung keine oder nur geringfügige Steuern anfallen. Die Folgen dessen seien:

- Familienstiftungen i.S.v. § 15 AStG unterlägen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 in Deutschland der Körperschaftsteuer.
- Einkommen sei eine Maßgröße deren Bildung sich nach den Vorgaben der §§ 7,8 KStG richte.
- Die Rechenschritte finde man zudem in Abschn. 29 der KStR.
- Im 8. Rechenschritt finde man § 8b KStG.
- Nach dem Wortlaut des § 8b Abs.1 KStG blieben die dort genannten Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz.
- Sofern also ausländische Familienstiftungen Beteiligungseinkünfte haben, genießen diese die Steuerfreiheit von § 8b Abs. 1 KStG im Rahmen der Bildung des Einkommens der Familienstiftungen.
- Infolge der Zurechnung des Stiftungseinkommens bei ausländischen Stiftungen auf den Stifter können natürliche Personen in den Genuss der Steuerbefreiung des § 8b KStG gelangen.
- Das sei die Konsequenz aus dem Wortlaut des § 15 AStG der auf das Stiftungseinkommen abstelle.

Es folgte eine Rechtsänderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeR-LUmsG) vom 26.6.2013. Zur Anwendung vgl. § 21 Abs. 21 Satz 4: Anzuwenden ab 1.1.2013.

Demnach laute der neue Wortlaut des § 15 AStG:

„Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat (ausländische Familienstiftung), werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die zugriffsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.“ Der Hintergrund sei hier gewesen durch die Verwendung des Begriffs „Einkünfte“ anstatt „Einkommen“ § 8b KStG zu umgehen. Dies ergebe sich aus der Gesetzesbegündung:

- „§ 15 AStG greift bisher auf das Einkommen ausländischer Familienstiftungen und vergleichbarer Rechtsträger zu [...]. Das Einkommen der Stiftung wird dem Stifter [...] zu-

gerechnet, soweit nicht nach Absatz 6 davon abzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 5 November 1992, I R 39/92, BStBl. II 1993 S. 388; Beschluss vom 8. April 2009, I B 223/08, BFH/NV 2009 S. 1437) bezieht sich die Zurechnung nach dem Gesetzeswortlaut auf das – nach den Vorschriften für juristische Personen ermittelte – Einkommen der Stiftung, nicht auf die in ihm enthaltenen Einkünfte.“

- „Damit ist geklärt, dass das Einkommen der Stiftung dem Stifter oder den Bezugs- oder Anfallsberechtigten nicht so zugerechnet werden kann, als hätten sie es unmittelbar bezogen.“
- „Es ist sachgerecht, auf der Grundlage dieser Rechtsprechung die Systematik der Vorschrift fortzuentwickeln. Dazu sollen, vergleichbar § 10 AStG, nicht das Einkommen, sondern die Einkünfte auf der Ebene der Stiftung gesondert festgestellt werden. Gleichzeitig sollen bei der Ermittlung der Einkünfte steuerliche Vergünstigungen oder Steuerbefreiungen unberücksichtigt bleiben, die sich allein aus der spezifischen Systematik der Besteuerung der Körperschaften ergeben, wie dies insbesondere für Steuerbefreiungen nach § 8b Absatz 1 und 2 KStG gilt. Das entspricht dem Sinn und Zweck der Regelung, nämlich die gesamten Einkünfte der ausländischen Stiftung der inländischen Besteuerung zuzuführen.“

Es habe sich jedoch herausgestellt, dass Finanzämter der hessischen Finanzverwaltung angewiesen wurden, die steuergünstige Anwendung des § 8b KStG bei der Ermittlung der Einkommen von ausländischen Familienstiftungen für Zeiträume 2012 und früher zu versagen. Vor diesem Hintergrund wurden der Bundesregierung folgende Fragen durch einen Abgeordneten vorgelegt:

- 1. Ob bekannt sei, dass es in der Bundesrepublik Finanzämter gibt, die wie zuvor beschrieben zulasten der Steuerpflichtigen verfahren und ob sie der Auffassung sei, auch für die abgelaufenen Zeiträume 2008 - 2012 die Anwendung des § 8b Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu versagen, wenn dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder den unbeschränkt steuerpflichtigen bezugsberechtigten Personen das Einkommen einer ausländischen Stiftung zugerechnet werde?
- 2. Ob die Bundesregierung trotz der konstitutiven Änderung des § 15 Abs. 1 Außensteuergesetz (AStG) durch das Jahressteuergesetz 2013 - Ersetzung des Wortes „Einkommen“ durch „Einkünfte“ - bereits für vor dem 1.1.2013 liegende Veranlagungszeiträume von der Nichtanwendung des § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (steuerfreie Dividenden) im Rahmen der Einkommensermittlung der Stiftung und bei dem dem Stifter zuzurechnenden Einkommen ausgehe oder ob sie die Vorgehensweise der

Verwaltung, die auf Beschlüsse der Außensteuerreferenten zurückzuführen seien, als unvereinbar mit der geltenden Rechtslage angesehen würden?

- 3. Wieviele Fälle in den Jahren 2008 - 2012 anhängig geworden seien, in denen das Einkommen der ausländischen Stiftung unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zugerechnet wurde?
- 4. Was man zu unternehmen gedenke, um eine gleichmäßige gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen?

Die Antwort der BReg. laute u. a. folgendermaßen:

- Nach § 15 Außensteuergesetz (AStG) werde das Einkommen ausländischer Familienstiftungen dem Stifter oder den Begünstigten zugerechnet, wenn sie im Inland ansässig sind. Die Vorschrift solle durch das Jahressteuergesetzes 2013 grundlegend überarbeitet werden. Diese Überarbeitung lasse jedoch, wie es auch in der Gesetzesbegründung heißt, die Grundkonzeption der Vorschrift unberührt.
- Neben Regelungen, die neu seien, z. B. die Anwendung der Grundsätze über die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG und die Anknüpfung an die Einkünfte anstatt an das Einkommen, kodifiziere die Neufassung auch die bestehende Verwaltungspraxis sowie bestehende Rechtsauffassungen auf der Grundlage der seit Jahrzehnten bestehenden Konzeption. Hiernach werden ausländische Stiftungen steuerlich so behandelt, als wenn sie nicht bestünden. Der historische Gesetzgeber wollte damit das Einkommen der Stiftung dem Stifter bzw. den Begünstigten so zurechnen, wie es sich bei unmittelbarem Bezug durch den Stifter bzw. die Begünstigten ergeben hätte.
- Auf diesen Überlegungen beruhen auch die Ausführungen im Anwendungsschreiben zum AStG. Dort heiße es unter Hinweis auf die BFH-Entscheidung I R 39/92, dass unter "Einkommen der Stiftung" der Betrag zu verstehen sei, der sich bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Stiftung ergeben würde (Tz. 15.1.1). Gleichzeitig heiße es in Tz. 15.1.2, dem unbeschränkt Steuerpflichtigen sei für die Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen zuzurechnen, das der Familienstiftung während des betreffenden Veranlagungszeitraums zugeflossen ist.
- Nach Auffassung der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern widerspräche es diesen grundlegenden Erwägungen, bei der Ermittlung der dem Stifter bzw. den Begünstigten zuzurechnenden "Größe" steuerliche Vergünstigungen oder Steuerbefreiungen, z.B. die durch das Steuersenkungsgesetz 2000 eingeführte Steuerbefreiung

nach § 8b Absatz 1 KStG, die sich allein aus der Systematik der Besteuerung der Gesellschaften ergeben, zu berücksichtigen. Es gehe nicht um die Besteuerung der Stiftung, sondern um die Besteuerung des Stifters bzw. der Begünstigten. Eine rein formale Betrachtungsweise, die den Ausdruck "Einkommen" auch für Zwecke des § 15 AStG als die Größe sieht, die sich unter Berücksichtigung von Befreiungstatbeständen ergibt, die ihre Grundlage in der Körperschaftsteuerlichen Systematik hätten, wird dem Sinn und Zweck der Regelung, die in Bezug auf den hier relevanten Absatz 1 seit 1972 unverändert bestehe und die auf älteren Regelungen beruhe, nicht gerecht.

- Vor diesem Hintergrund sei es der Bundesregierung bekannt, dass Finanzämter in den genannten Fällen bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens die Vorschrift des § 8 b Abs. 1 KStG nicht berücksichtigen, da es den Beschlüssen der Außensteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder entspreche. Es widerspreche auch der von den obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern vertretenen Auffassung, wie sie in den von Ihnen angeführten Beschlüssen zum Ausdruck komme, nicht dem Gesetzeswortlaut und auch nicht der Rechtsprechung. Die Bundesregierung sehe keinen Anlass, dieser Auffassung zu widersprechen.
- Dem Bundesministerium der Finanzen liegen Informationen für die Jahre 2008 und 2009 vor. Danach gäbe es für das Jahr 2008 60 Fälle und für 2009 50 Fälle.
- Schließlich werde der Hinweis gegeben, soweit Steuerpflichtige die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift des § 8b KStG anzuwenden sei, stehe ihnen der Rechtsweg offen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die BFH-Verfahren I R 84/09, 85/09, 86/09 und 87/09 verwiesen, die der BFH an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen habe. Es gehe in diesen Verfahren um die Frage, ob eine ausländische Familienstiftung eigene Einkünfte erzielt habe oder ob diese Einkünfte unmittelbar dem Stifter zuzurechnen seien. Habe die Stiftung eigene Einkünfte erzielt, werde möglicherweise auch über die Fragen der Ermittlung des Einkommens zu befinden sein, die Gegenstand der erwähnten Beschlüsse der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern sind.

Herr Dr. Klein führt dazu aus, dass gem. § 15 AStG die Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung dem in Deutschland ansässigen Destinären zugerechnet würden. Damit trete im Wege der Ersatzbesteuerung eine natürliche Person als Körperschaftsteuersubjekt auf und es dürfe in diesem Zusammenhang mit der Sicherung des Besteuerungssubstrats nicht mehr besteuert werden, als ohne diese Fiktion besteuert worden wäre. Durch die Versagung der Anwendung des

§ 8b KStG werde jedoch mehr Besteuerungssubstrat generiert, als Deutschland eigentlich zustehe.

Dr. jur. Hartmut Klein
Rechtsanwalt und Steuerberater

51427 Bergisch-Gladbach,
Wildpfad 6
Telefon: + 49 (0) 22 04 - 963270
Telefax: + 49 (0) 22 04 – 963271
Mobil: + 49 (0) 171 - 9351221
E – Mail: drkleinhartmut@t-online.de

Stellungnahme und Vorbereitung für Veröffentlichungen nachzulesen I – II u.a. Müller, BB 2013 S. 542 ff.; Winter / Heppe BB 2013 S. 2775; III u.a. Klein BB 2013 S.1054 ff.; sehr ausführlich Seer / Krumm DStR 2013 1757ff u. 1814 ff.

Gewaltenteilung – Was ist das?

Umgang der Exekutive mit der Legislative

Eine kleine Darstellung wie sich Finanzbehörden und einzelne Organe der Judikative über geltendes Recht hinwegsetzen

Gliederung

I. Was ist geschehen?.....	2
II. Ausländische Familienstiftungen.....	2
1. Aktuelle Rechtslage	2
2. Gescheiterter Versuch einer Gesetzesänderung	3
3. Ausgelöste Parlamentarische Anfragen	4
4. Die Antwort.....	5
5. Wertungen der Antwort.....	7
5.1 Keine Änderung der Grundkonzeption des § 15 AStG und Versagung des § 8b KStG	7
5.2. Was kann aus dem aktuellen Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 1 AStG abgeleitet werden?	8
5.3. Die Darstellung der Verwaltungsmeinung durch die Bundesregierung und die Übereinstimmung mit Gesetz und der höchstrichterlichen Rechtsprechung	9
5.4. Die „formale Betrachtungsweise“ und Gestaltungsmissbrauch	13
5.5. Die Rechtswegverweisung der Bundesregierung und Zahl der betroffenen Fälle	14
5.6. Die Kommentierung der Fachliteratur	15
III. Aktiengeschäfte in zeitlicher Nähe zum Dividendenstichtag	16
1. Entwicklung des geltenden Kapitalertragssteuerabzugssystems bis 31.12.2011	16
2. OGAW – IV – Umsetzungsgesetz	19
3. Die Verwaltung als „Reparaturgesetzgeber“ für die Zeiträume vor 2012	19
4. Der Aussetzungsbeschluss des FG Hessen vom 8. Oktober 2012.....	20
IV. Schlussfolgerung	25

I. Was ist geschehen?

In der Steuerfachpresse wird der „fromme Wunsch“ geäußert, dass einerseits Exekutive und Judikative sich nicht über geltendes Recht hinwegsetzen und andererseits der Gesetzgeber zukünftig sorgfältiger arbeiten möge.¹ Daher stellt sich doch die Frage nach dem Grund. Dazu findet man die Antwort dargestellt an zwei Beispielen aus dem Steuerrecht. Die Fälle bewegen sich im Umfeld von ausländischen Familienstiftungen und im Bereich der Aktiengeschäfte in enger zeitlicher Nähe zum Dividendenstichtag.

II. Ausländische Familienstiftungen

1. Aktuelle Rechtslage

Nach § 15 Abs. 1 AStG werden Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.

Familienstiftungen i.S.v. § 15 AStG werden gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 in Deutschland der Körperschaftsteuer unterworfen. Die Maßgröße Einkommen richtet sich nach den Vorgaben der §§ 7,8 KStG. Abschn. 29 KStR enthält die Rechenschritte. § 8b KStG bildet den 8. Rechenschritt. Nach § 8b Abs.1 KStG bleiben die dort genannten Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Im Falle von Beteiligungseinkünften genießen ausländische Familienstiftungen die Steuerfreiheit von § 8b Abs. 1 KStG im Rahmen der Bildung ihres Einkommens. Wegen der Zurechnung des Stiftungseinkommens bei ausländischen Stiftungen auf den Stifter gelangen natürliche Personen im Fall von Beteiligungseinkünften in den Genuss der Steuerbefreiung des § 8b KStG. Das ist die Konsequenz aus dem aktuellen Wortlaut

¹ Podewils, Aktengeschäfte um den Dividendenstichtag – rechtliche und rechtsstaatliche Grundsätze versus Abwehr von Steuererstattungen durch „Totschlagargumente“, in DStZ 2013, S. 177 ff.

des § 15 AStG, der auf das Stiftungseinkommen abstellt. Hintergrund ist die Sicherstellung des Besteuerungssubtrats in Deutschland, wie es angefallen wäre, wenn die Stiftung im Inland besteuert worden wäre. § 15 AStG hat zum Ziel, die Steuer- und Kapitalflucht zu verhindern. Die Vorschrift bezweckt, der Verlagerung von Einkommen auf ausländische Stiftungen entgegenzuwirken, die gerne in Gebieten errichtet werden, in denen auf das Vermögen und die Erträge der Stiftung keine oder nur geringfügige Steuern anfallen.² § 15 AStG durchbricht diese Abschirmwirkung ausländischer Familienstiftungen, an denen der Stifter bzw. dessen Familie zu mehr als der Hälfte anfalls- oder bezugsberechtigt ist. Eine Stiftung betrachtet man für steuerliche Zwecke als im Inland ansässig. Mangels Zugriffsrecht des deutschen Fiskus auf die ausländische Stiftung wird ihr Einkommen und Vermögen den hinter der Stiftung stehenden, im Inland ansässigen Personen zugerechnet.

2. Gescheiterter Versuch einer Gesetzesänderung

Nach dem Entwurf des zu Beginn dieses Jahres endgültig gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 plante man eine Änderung des Wortlauts des § 15 Abs. 1 AStG. Der Vorschlag lautete:³

„Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat (ausländische Familienstiftung), werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.“

Die o. g. neue Regelung sollte nach § 21 Abs. 21 Satz 3 des Entwurfs des AStG für die Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 gelten.

Die Begründung des geplanten § 15 AStGE hatte folgenden Wortlaut⁴:

² Vogt, in Blümich, AStG § 15 Rz. 6.

³ BT – Drs. 17/10000 S. 82

⁴ BT – Drs. 17/10000 S. 82

„§ 15 AStG greift bisher auf das Einkommen ausländischer Familienstiftungen und vergleichbarer Rechtsträger zu, soweit Bezugs- oder Anfallsberechtigter, der unbeschränkt steuerpflichtige Stifter oder seine unbeschränkt steuerpflichtigen Angehörigen oder deren Angehörige sind. Das Einkommen der Stiftung wird dem Stifte(usw.) zugerechnet, soweit nicht nach Absatz 6 davon abzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁵ bezieht sich die Zurechnung nach dem Gesetzeswortlaut auf das – nach den Vorschriften für juristische Personen ermittelte – Einkommen der Stiftung, nicht auf die in ihm enthaltenen Einkünfte. Damit ist geklärt, dass das Einkommen der Stiftung dem Stifter oder den Bezugs- oder Anfallsberechtigten nicht so zugerechnet werden kann, als hätten sie es unmittelbar bezogen. Es ist sachgerecht, auf der Grundlage dieser Rechtsprechung die Systematik der Vorschrift fortzuentwickeln. Dazu sollen, vergleichbar § 10 AStG, nicht das Einkommen, sondern die Einkünfte auf der Ebene der Stiftung gesondert festgestellt werden. Gleichzeitig sollen bei der Ermittlung der Einkünfte steuerliche Vergünstigungen oder Steuerbefreiungen unberücksichtigt bleiben, die sich allein aus der spezifischen Systematik der Besteuerung der Körperschaften ergeben, wie dies insbesondere für Steuerbefreiungen nach § 8b Absatz 1 und 2 KStG gilt. Das entspricht dem Sinn und Zweck der Regelung, nämlich die gesamten Einkünfte der ausländischen Stiftung der inländischen Besteuerung zuzuführen.“

3. Ausgelöste Parlamentarische Anfragen

Trotz eindeutiger Rechtslage wurde bekannt, dass Finanzämter der hessischen Finanzverwaltung angewiesen wurden, die steuergünstige Anwendung des § 8b KStG bei der Ermittlung der Einkommens von ausländischen Familienstiftung für Zeiträume 2012 und früher zu versagen. Das hatte zur Folge, dass der Bundesregierung folgende Fragen vorgelegt wurden:⁶

1. Ob bekannt sei, dass es in der Bundesrepublik Finanzämter gibt, die wie zuvor beschrieben zulasten der Steuerpflichtigen verfahren und ob sie der Auffassung sei, auch für die abgelaufenen Zeiträume 2008 - 2012 die Anwendung des § 8b Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu versagen, wenn dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder den unbeschränkt steuerpflichtigen bezugsberechtigten Personen das Einkommen einer ausländischen Stiftung

⁵ Urteil vom 5. November 1992, I R 39/92, BStBl II 1993 S. 388; Beschluss vom 8. April 2009, I B 223/08, BFH/NV 2009 S. 1437.

⁶ S. BT – Drs. 17/12113 S. 11 - 13

zugerechnet wird.

2. Ob die Bundesregierung trotz der konstitutiven Änderung des § 15 Abs. 1 Außensteuergesetz (AStG) durch das Jahressteuergesetz 2013 - Ersetzung des Wortes „Einkommen“ durch „Einkünfte“ - bereits für vor dem 01.01.2013 liegende Veranlagungszeiträume von der Nichtanwendung des § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (steuerfreie Dividenden) im Rahmen der Einkommensermittlung der Stiftung und bei dem dem Stifter zuzurechnenden Einkommen ausgehe oder ob sie die Vorgehensweise der Verwaltung, die auf Beschlüsse der Außensteuerreferenten zurückzuführen seien, als unvereinbar mit der geltenden Rechtslage angesehen würden ?

3. Wie viele Fälle in den Jahren 2008 - 2012 anhängig geworden seien, in denen das Einkommen der ausländischen Stiftung unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zugerechnet wurde.

4. Was man zu unternehmen gedenke, um eine gleichmäßige gesetzeskonforme Besteuerung sicherzustellen.

4. Die Antwort

Die Bundesregierung antwortete durch das Bundesfinanzministerium:⁷

Nach § 15 des Außensteuergesetzes (AStG) wird das Einkommen ausländischer Familienstiftungen dem Stifter oder den Begünstigten zugerechnet, wenn sie im Inland ansässig sind. Hiernach werden ausländische Stiftungen steuerlich so behandelt werden, als wenn sie nicht beständen. Nach der Vorstellung des historischen Gesetzgebers soll das Einkommen der Stiftung dem Stifter bzw. den Begünstigten so zugerechnet werden, wie es sich bei unmittelbarem Bezug durch den Stifter bzw. die Begünstigten ergeben hätte.

Auf diesen Überlegungen beruhen auch die Ausführungen im Anwendungsschreiben zum AStG in der Fassung vom 14. Mai 2004. Dort heißt es, unter „Einkommen der Stiftung“ ist der Betrag zu verstehen, der sich bei unterstellter unbeschränkter Steu-

⁷ BT – Drs. 17/12113 S. 11 – 13; s. dazu auch mit umfassend Stellungnahme Müller, DB 2013, S. 542

erpflcht der Stiftung ergeben würde (Tz. 15.1.1). Gleichzeitig heißt es in Tz. 15.1.2, dem unbeschränkt Steuerpflichtigen ist für die Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen zuzurechnen, das der Familienstiftung während des betreffenden Veranlagungszeitraums zugeflossen ist. Nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder widerspräche es diesen grundlegenden Erwägungen, bei der Ermittlung der dem Stifter bzw. den Begünstigten zuzurechnenden „Größe“ steuerliche Vergünstigungen oder Steuerbefreiungen, z. B. die durch das Steuersenkungsgesetz 2000 eingeführte Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 KStG, die sich allein aus der Systematik der Besteuerung der Gesellschaften ergeben, zu berücksichtigen. Eine rein formale Betrachtungsweise, die den Ausdruck „Einkommen“ für Zwecke des § 15 AStG als die Größe sieht, die sich unter Berücksichtigung von Befreiungstatbeständen ergibt, die ihre Grundlage in der gegenwärtigen körperschaftsteuerlichen Systematik haben, wird dem Sinn und Zweck der Regelung, die in Bezug auf den hier relevanten Absatz 1 seit dem Jahr 1972 unverändert besteht und die auf älteren Regelungen beruht, nicht gerecht. Die Bundesregierung sieht keinen Anlass, dieser Auffassung zu widersprechen.

In der Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2013 zur vorgesehenen Überarbeitung des § 15 AStG heißt es, dass die Grundkonzeption der Vorschrift unberührt bleibt. Neben Regelungen, die völlig neu sind, z. B. die Anwendung der Grundsätze über die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG, kodifiziert die Neufassung auch die bestehende Verwaltungspraxis sowie bestehende Rechtsauffassungen auf der Grundlage der seit Jahrzehnten bestehenden Konzeption.

Die dem Bundesministerium der Finanzen vorliegenden Informationen erstrecken sich auf die Jahre 2008 und 2009. Danach gab es für das Jahr 2008 60 Fälle und für das Jahr 2009 50 Fälle.

Soweit Steuerpflichtige der Auffassung sind, dass die Vorschrift des § 8b KStG anzuwenden ist, steht ihnen der Rechtsweg offen. Ich verweise in diesem Zusammenhang auch auf die Verfahren vor dem Bundesfinanzhof I R 84/09, 85/09, 86/09 und 87/09, die der Bundesfinanzhof (BFH) an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen hat und in denen Fragen der Ermittlung des Einkommens einer ausländischen Familienstiftung, einschließlich des § 8b KStG, von Bedeutung sein können. In

den vorgenannten Verfahren ging es um die Frage, inwieweit eine ausländische Familienstiftung eigene Einkünfte erzielt hat oder ob diese Einkünfte unmittelbar dem Stifter zuzurechnen sind. Gesetzt den Fall, dass die Stiftung eigene Einkünfte erzielt, wird auch über die Fragen der Ermittlung des Einkommens zu entscheiden sein, die in den erwähnten Beschlüsse der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern Gegenstand waren.⁸

5. Wertungen der Antwort

5.1 Keine Änderung der Grundkonzeption des § 15 AStG und Versagung des § 8b KStG

In der Antwort der Bundesregierung wird im ersten Schritt unter Berufung auf die Gesetzesbegründung darauf hingewiesen die Grundkonzeption des § 15 Abs. 1 AStG sei nicht berührt worden. Diese Aussage stand schon in der Begründung des Referentenentwurfs und fand Eingang in den Regierungsentwurf.⁹ Schon eine solche Aussage muss unter dem Aspekt des steuerverfassungsrechtlichen Prinzips der Leistungsfähigkeit kritisch gesehen werden. Die Maßgrößen Einkünfte und Einkommen haben unterschiedliche Hinzurechnungen und Abzüge.¹⁰ So wurde die Einführung der Maßgröße Einkünfte vor allem mit der geplanten Versagung der Steuerbefreiung des § 8b KStG begründet. § 15 AStG hat zum Ziel, die Steuer- und Kapitalflucht zu verhindern. Die Vorschrift bezweckt, der Verlagerung von Einkommen auf ausländische Stiftungen entgegenzuwirken, die gerne in Gebieten errichtet werden, in denen auf das Vermögen und die Erträge der Stiftung keine oder nur geringfügige Steuern anfallen.¹¹ Nach der Konzeption wird das von der Stiftung erzielte Einkommen dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. den unbeschränkt. steuerpflichtigen Begünstigten zugerechnet, und zwar unabhängig davon, ob sie im jeweiligen Zeitraum tatsächlich. Zuwendungen von der Stiftung erhalten haben.¹² Damit sollte in der Bundesrepublik die Steuer verbleiben, die angefallen wäre, wenn es sich um eine inländische Familienstiftung gehandelt hätte. Da man nicht grenzüberschreitend auf die ausländische Stiftung als Körperschaftsteuersubjekt zugreifen kann, werden die für die Stiftung der verantwortlichen inländischen Personen für die Steuer auf das Einkommen der Stiftung herangezogen. Die Anknüpfung an die Maßgröße Einkünfte kann aber ein wesentlich

⁸ BT – Drs. 17/12113 S. 11 – 13.

⁹ Bt – Drs. 17/10000 S. 82

¹⁰ Weber- Grellet, in Schmidt EStG § 2 Rz 13

¹¹ Vogt, in Blümich. AStG § 15 Rz 6

¹² Vogt, in Blümich, AStG § 15 Rz. 6; Lademann / Schulz AStG § 15 Tz. 1.

höheres Besteuerungssubstrat generieren, als das, welches der Fiskus bei einer inländischen Familienstiftung gehabt hätte. Die Aussage der „Beibehaltung der Grundkonzeption“ ist daher äußerst bedenklich.¹³

Das Antwortschreiben der Bundesregierung mit der weiteren Aussage, dass es ihr bekannt sei, dass Finanzämter in den genannten Fällen bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens die Vorschrift des § 8 b Abs. 1 KStG nicht berücksichtigen, weil es den Beschlüssen der Außensteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder entspreche, ist äußerst aufschlussreich. Die Anwendung des § 8b KStG solle der von den obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern vertretenen Auffassung widersprechen, wie sie in den Beschlüssen der Außensteuerreferenten zum Ausdruck komme. Zudem entspreche die Anwendung des § 8b KStG nicht dem Gesetzeswortlaut und auch nicht der Rechtsprechung.¹⁴ Da zum Zeitpunkt der Antwort eine geänderte Fassung, wie sie das Jahressteuergesetz 2013 vorsah, nicht existierte, können nur das geltende Recht und die dazu ergangenen Rechtsprechung gemeint sein.¹⁵ Dieses Verständnis der Bundesregierung vom geltenden Recht wirft die Frage auf, warum eine Gesetzesänderung notwendig erachtet wurde, wenn schon das geltende Recht die Anwendung des § 8b KStG ausschließen sollte. Eine Neuregelung wäre doch überflüssig. Die Zweifel sind eklatant, ob die Exekutive der Legislative die juristisch exakte Antwort gegeben hat, wozu sie doch verpflichtet ist.¹⁶

5.2. Was kann aus dem aktuellen Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 1 AStG abgeleitet werden?

§ 15 Abs. 1 AStG rechnet das Einkommen der ausländischen Familienstiftung dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter zu. Unter entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts ist das Einkommen der ausländischen Familienstiftung gemäß § 15 Abs. 7 S. 1 AStG zu ermitteln. Nach Sicht des BFH, der Finanzverwaltung und der herrschenden Literaturmeinung ist es so zu ermitteln, wie es sich bei einer unterstellten unbeschränkten Steuerpflicht der Familienstiftung ergeben würde. Da § 15 Abs. 1 AStG als Rechtsfolge die Zurechnung des Einkommens der ausländischen Familienstiftung vorsieht, ist beim Zurechnungsempfänger ist der um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen verminderte Gesamt-

¹³ So auch Müller, in DB 2013 S. 542 ff.

¹⁴ BT – Drs. 17/12113 a.a.O.

¹⁵ S. Müller, DB 2013 S. 542 ff.

¹⁶ Vgl. Müller, DB 2013 S. 542 ff.

betrag der Einkünfte um das zuzurechnende Einkommen zu erhöhen.¹⁷ Der Respekt vor dem Gesetzgeber gebietet eine Auslegung, die das offensichtlich Gewollte zum Ausdruck bringt.¹⁸ Dieses Ziel wird eben dadurch erreicht, dass das gemäß § 15 Abs. 1 AStG zuzurechnende Einkommen den um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte erhöht. Im Ergebnis bedeutet dies, dass das Einkommen der ausländischen Familienstiftung getrennt von dem Einkommen des Stifters (oder des Bezugsberechtigten) zu ermitteln ist, dem es zuzurechnen ist.¹⁹ Gemäß § 15 AStG werden das Einkommen und nicht die Einkünfte zugerechnet. Zurechnungsempfänger i. S. v. § 15 Abs. 1 AStG erzielen keine originären eigenen Einkünfte, ihnen werden für Zwecke der Besteuerung lediglich saldierte Rechengrößen zugerechnet.²⁰ Seit Einführung § 8 b Abs. 1 KStG sind daher auch Dividenden die der Stiftung zugerechnet werden steuerfrei. Entsprechendes gilt für Veräußerungsgewinn auf Beteiligungen (nach § 8 b Abs. 2 KStG). Steuerfreie Einkünfte gehen grundsätzlich nicht in das zuzurechnende Einkommen ein.²¹ Für die Bestimmung des Einkommens sind nur die Verhältnisse der Stiftung maßgebend und nicht die (persönlichen) Verhältnisse des Steuerpflichtigen.²²

5.3. Die Darstellung der Verwaltungsmeinung durch die Bundesregierung und die Übereinstimmung mit Gesetz und der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Richtlinien und Erlasse mit entsprechender Veröffentlichung und Verbindlichkeit für die verwaltungsinternen Rechtsanwender geben die Verwaltungsmeinung kund.²³ Richtlinien dienen als Weisungen an die Finanzbehörden mit dem Ziel einer einheitlichen Anwendung z.B. des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.²⁴ Zudem gibt es Erlasse, wie z.B. für die Anwendung des AStG:²⁵ „Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit

¹⁷ BFH Urt. v. 5. 11. 1992 I R 39/92, BStBl II 1993, 388.

¹⁸ BFH a.a.O

¹⁹ BFH a.a.O

²⁰ Zum Verhältnis § 20 EStG zu § 15 Abs. 1 AStG BFH Urt. v. 2.2.1994, I R 66/92, BStBl. II 1994 S. 727; im übrigen Schaumburg in Internationales Steuerrecht, § 11.15.

²¹ Wassermeyer in Flick/ Wassermeyer / Baumhoff, Außensteuerrecht, § 15 Anm. 34

²² Reith in Internationales Steuerrecht, IV. Teil, Rz. 12.8

²³ Müller, a.a.O

²⁴ EStR - Einführung

²⁵ BMF, 14.5.2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl I, 2004, 3.

den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des Außensteuergesetzes die als Anlage beigefügten Grundsätze.“ Dort steht unter 15.1.1: „Nach § 15 AStG ist das Einkommen ausländischer Familienstiftungen unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern, Bezugs- oder Anfallsberechtigten gemäß ihrem Anteil unmittelbar zuzurechnen.“ Später wird fortgeführt: „Unter Einkommen ist dasjenige zu verstehen, das sich bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung ergeben würde. Die Ermittlung des Einkommens bestimmt sich nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts, dazu gehört auch die Gewährung von Pausch- und Freibeträgen.“²⁶ In 15.1.2. heißt es dann: „Dem unbeschränkt Steuerpflichtigen ist für die Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen zuzurechnen, das der Familienstiftung während des betreffenden Veranlagungszeitraums zugeflossen ist.“ Das entspricht nicht nur der Rechtsprechung des I. Senats des BFH, sondern auch dem Gesetzeswortlaut und allgemeiner Ansicht.²⁷

Die Bundesregierung bezieht sich unter Verweis auf den historischen Gesetzgeber auf diese Ausführungen, wonach das Einkommen der Stiftung dem Stifter bzw. den Begünstigten so zurechnen sei, wie es sich bei unmittelbarem Bezug durch den Stifter bzw. die Begünstigten ergeben hätte.²⁸ Letztlich wird aber durch das Ergebnis der Stellungnahme die Meinung der Finanzverwaltung, wie sie seit jeher vertreten wurde, negiert.²⁹ Bei Änderungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung werden Übergangsregelungen gewährt, auf die die Finanzverwaltung verzichtet, was zu für den Steuerpflichtigen unvorhergesehenen und überraschenden Belastungen führt. Stellt man auf die Auffassung der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern ab, wonach die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung wie § 8b KStG grundlegenden Erwägungen widerspräche, so wird eine Eindeutigkeit der Verwaltung wiedergegeben, die zum Zweifel Anlass gibt.³⁰ Der zuständige Leitende Ministerialrat Brandenburg des FinMin NRW hat in einem Vortrag auf der Frankfurter Steuerfachtag vom 29.01.2013 zum Ausdruck gebracht, dass der geltende § 15 AStG die Steuerbefreiung des § 8b KStG mit einschließe. Daher könne das nur über eine Gesetzesänderung mit Einfüh-

²⁶ Mit Hinweis auf BFH-Urteile vom 5.11.1992, BStBl 1993 II S. 388 und vom 2.2.1994, BStBl 1994 II S. 727.

²⁷ So zu lesen im Beschluss BFH vom 08.04.2009, I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437, m.w.N.

²⁸ BT – Drs. 17/12113 a.a.O.

²⁹ So auch Müller DB 2013 S. 542 ff.

³⁰ Müller, DB 2013 S. 542 ff.

zung des Begriffs „Einkünfte“ geregelt werden.³¹

Die Gewährung des § 8b KStG im Rahmen der Einkommensermittlung einer ausländischen Stiftung entspräche nicht dem Gesetzeswortlaut und auch nicht der Rechtsprechung lässt das zuständige Bundesfinanzministerium verlautbaren.³² Die Tatsache, dass die Bundesregierung dieser Auffassung nicht widerspricht, steht im Widerspruch zu den BFH – Urteilen aus dem Jahre 1994.³³ Nach dieser Rechtsprechung gebietet der Respekt vor dem Gesetzgeber eine Auslegung, die das offensichtlich Gewollte zum Ausdruck bringt. Gemeint ist die Anlehnung an den eindeutigen Wortlaut „Einkommen der Stiftung“. Hier wird die Frage aufgeworfen, welchen Respekt gebietet die Bundesregierung dem Gesetzgeber?³⁴

Auch die jüngere Rechtsprechung zeugt eindeutig von der gegenteiligen Auffassung zur Bundesregierung. Es ging in einem BFH Verfahren um einen Sachverhalt, bei dem ein inländischer Stifter eine ausländische Familienstiftung errichtet hatte, welche sich an einer vermögensverwaltenden inländischen KG beteiligte. Nach Auffassung des erkennenden Senats sind in diesem Fall nicht die Stifter, sondern die ausländische Familienstiftung als Feststellungsbeteiligter in analoger Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO in die gesonderte und einheitliche Feststellung auf Ebene der KG aufzunehmen. Dadurch wird deutlich, dass es nach Auffassung des BFH für die Besteuerungsfolgen allein auf die Verhältnisse der ausländischen Familienstiftung, nicht dagegen auf die der Stifter ankommt.³⁵ Gleichzeitig führt der BFH unter Verweis auf die Literatur unmissverständlich aus, dass das Einkommen der Familienstiftung nach den für juristische Personen geltenden Vorschriften zu ermitteln und dann anschließend der Saldobetrag dem Stifter zuzurechnen ist.³⁶ Da somit z. B. Für den Fall, dass die ausländische Familienstiftung Einkünfte im Sinne des § 8b Abs. 1 oder Abs. 2 KStG erzielen sollte, nur dass unter Anwendung von § 8b KStG ermittelte Stiftungseinkommen, und nicht die in diesem zu Grunde liegenden Einkünfte dem Stifter zugerechnet werden, kann es auf die Frage, ob bei einem Stifter in der Rechtsform einer

³¹ Herrmann Brandenburg, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, Skript zum Frankfurter Steuerfachtag am 29.01.2013, S. 26 f.

³² BT – Drs. 17/12113 a.a.O.

³³ BFH-Urteile vom 5.11.1992, BStBl 1993 II S. 388 und vom 2.2.1994, BStBl 1994 II S. 727.

³⁴ Vgl. dazu Blumers DSTR 2013, S. 171.

³⁵ Beschluss BFH vom 08.04.2009, I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437.

³⁶ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., § 15 AStG Rz 54; ders., IStR 2009, 191, 192; Blümich/Vogt, § 15 AStG Rz 23; Schönfeld, IStR 2009, 16, 17.

natürlichen Person das Teileinkünfteverfahren Anwendung findet, gar nicht ankommen.³⁷

Zuletzt hatte der BFH 2010 in einem Urteil über die die Frage der Hinzurechnung des Einkommens einer ausländischen Familienstiftung beim Stifter zu entscheiden.³⁸ Im Ergebnis hat der BFH die Rechtssache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen, da ihm die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts für eine abschließende Beurteilung zu der Frage nicht ausgereicht haben, wer im konkreten Fall die streitgegenständlichen Einkünfte erzielt hat - die ausländische Familienstiftung oder der Stifter.³⁹ Aus dieser Entscheidung können keine Rückschlüsse dahingehend gezogen werden, dass der BFH möglicherweise künftig nicht mehr daran festhalten will, dass dem Stifter das Einkommen der ausländischen Familienstiftung unter Anwendung von § 8 b KStG zuzurechnen ist. Die Zurückverweisung ist vielmehr gerade der Beleg dafür, dass der BFH an dieser Rechtsauffassung ausdrücklich festhält. Denn er hat mit dieser Zurückverweisung klar zum Ausdruck gebracht, dass er die Frage, wer die Einkünfte erzielt hat, deswegen als entscheidungserheblich ansieht, weil er hieran unterschiedliche Besteuerungsfolgen knüpft: Es handelt sich um eine zu prüfende Vorstufe, die für die generelle Anwendbarkeit des § 15 AStG ausschlaggebend ist. Dazu fehlte dem erkennenden Senat der erforderliche Sachverhalt. Erzielt der Stifter selbst die Einkünfte, sind ihm diese Einkünfte unmittelbar zuzurechnen (unter Berücksichtigung der jeweiligen Ermittlungsvorschriften für natürliche Personen). Erzielt jedoch die Familienstiftung die Einkünfte, ist hingegen dem Stifter – entsprechend der bisherigen Rechtsprechung – das Einkommen der ausländischen Familienstiftung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG unter Berücksichtigung der jeweiligen Ermittlungsvorschriften für Körperschaften zuzurechnen. Für eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Stifters als Zurechnungsverpflichteten ist dann kein Raum.

Die jüngere höchstrichterlichen Urteile bilden für die Ansicht Grundlage der Bundesregierung keine Grundlage, das zuzurechnende Einkommen bestimme sich unter

³⁷ *Wenz / Linn* in Haase, Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, § 15 AStG, Rz. 67.

³⁸ Urteil BFH vom 22.12.2010, I R 84 / 09, DStR 2011, 6.

³⁹ AZ des Hess. FG II K 955/09 und II K 952/09.

Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Zurechnungsverpflichteten, weshalb § 8 b KStG nicht anwendbar sei.⁴⁰

5.4. Die „formale Betrachtungsweise“ und Gestaltungsmissbrauch

Die Bundesregierung wendet in ihrer Auffassung, eine rein formale Betrachtungsweise an. Der Ausdruck "Einkommen" sieht sie auch für Zwecke des § 15 AStG als die Größe an, allerdings nicht unter Berücksichtigung von Befreiungstatbeständen, die ihre Grundlage in der Körperschaftsteuerlichen Systematik haben. Dies solle nach ihrer Ansicht dem Sinn und Zweck der Regelung nicht gerecht werden. Das widerspricht dem eindeutigen Wortlaut des geltenden AStG. Dieser ist an der Maßgröße „Einkommen der Stiftung“ ausgerichtet. Für das Steuerrecht gelten ohne Einschränkungen dieselben Auslegungsmethoden wie im übrigen deutschen Recht.⁴¹ Bei der Wertung des Wortlauts ist zu beachten, dass der Gesetzgeber gerade auch im Bereich des Steuerrechts mit bestimmten Worten, Wörtern und Formulierungen in einer Art Fachsprache besondere Aussagen trifft.⁴² Die Auslegung darf nicht in Widerspruch zu dem Willen des Gesetzgebers treten.⁴³ Ausnahmsweise ist sogar eine Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes zulässig, wenn eine wortgetreue Auslegung zu einem völlig sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Allerdings rechtfertigt eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse oder der Rechtsüberzeugung gegenüber der Zeit der Entstehung der Norm eine solche Auslegung nicht. In einem solchen Fall ist es dem Gesetzgeber überlassen, das Gesetz zu ändern.⁴⁴ Unter Missachtung des gesetzgeberischen Willens werden all diese Argumente in der Stellungnahme außer acht gelassen. Demgegenüber steht die eindeutige Rechtslage, die der Gesetzgeber im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 wiederholt bestätigte. In einem künftigen noch nicht geltenden Recht sollen erst bei der Ermittlung der Einkünfte steuerliche Vergünstigungen oder Steuerbefreiungen unberücksichtigt bleiben, die sich allein aus der spezifischen Systematik der Besteuerung der Körperschaften ergeben, wie dies insbesondere für Steuerbefreiungen nach § 8b Absatz 1 und 2 KStG gilt. Die Stellungnahme der Bundesregierung ist eine unberechtigte Vorwegnahme dieser Rechtslage, die eindeutig gegen das Gewaltenteilungsprinzip verstößt.

⁴⁰ Gl. A. Müller, a.a.O.

⁴¹ Schwarz in Schwarz AO, § 4 Rz. 49 ff.

⁴² S. Müller, DB 2013 S. 542 ff.

⁴³ BFH v. 14.12.1999, IX R 7/95, BStBl II 2000, 265.

⁴⁴ Schwarz in Schwarz AO, § 4 Rz. 49 ff.

Die Finanzverwaltung ist an Treu und Glauben im Bereich des geltenden Steuerrechts gebunden.⁴⁵ Die von der Bundesregierung vertretene „formale Betrachtungsweise“ verstößt dagegen und konterkariert den sog. Außensteuererlass, der nicht aufgehoben wurde und an den die Finanzbehörden gebunden sind.⁴⁶

Das Finanzgericht Baden-Württemberg judizierte, dass die Gründung einer ausländischen Familienstiftung dann einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO begründet, wenn diese für längere Zeit (8 Jahre) nicht in der Lage ist, den Stiftungszweck zu erfüllen.⁴⁷ Danach könnte das Vorgehen der Finanzverwaltung eventuell geheilt sein, wenn den steuerpflichtigen Personen ein Gestaltungsmissbrauch vorgeworfen werden könnte. Im Urteilsfall des Finanzgerichts Baden-Württemberg wurde eine ausländische Familienstiftung aber nur gegründet, um als Kommanditistin einer KG zum Zwecke der Steuerersparnis hohe Verluste zu erzielen. Um solche Fälle handelt es sich aber nicht, wenn die Stiftung positive Überschüsse erzielt. Somit trifft diese Rechtsprechung auf die Fälle die die Bundesregierung im Auge hat, nicht zu. Eine ungewöhnliche Gestaltung kann auch nicht vorgeworfen werden. Die Einkommenszurechnung erfolgt losgelöst von der Motivlage des Stifters, sofern die Tatbestandsvoraussetzungen der Norm erfüllt sind. Die Rechtsfolgen der von § 15 AStG erfassten Sachverhalte bestimmen sich grundsätzlich ausschließlich nach dieser Vorschrift. Ein steuerlicher Missbrauch i. S. d. § 42 AO wird sogar dann verneint, wenn die gewählte Gestaltung zu einem Unterschreiten der in § 15 Abs. 2, 3 AStG genannten Berechtigungsgrenzen führt.⁴⁸ Ein steuerlicher Missbrauch kann nur im Falle der Einräumung von „Scheinberechtigungen“ vorliegen.⁴⁹ Somit gibt es für die Auffassung der Bundesregierung keinen Rechtfertigungsgrund.⁵⁰

5.5. Die Rechtswegverweisung der Bundesregierung und Zahl der betroffenen Fälle

⁴⁵ BFH v. 03.08.1993 – VIII R 82/91, BStBl 1994 II S. 561

⁴⁶ BMF, 14.5.2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl I, 2004, 3.

⁴⁷ FG Baden Württemberg 30.03.2011 - 4 K 1723/09, DStRE 2012, 315

⁴⁸ vgl. zum Verhältnis des § 42 AO zu den spezialgesetzlichen Vorschriften *Hahn*, DStZ 2008 S. 483; *Hey*, BB 2009 S. 1044; offen gelassen von *Wachter*, DStR 2000 S. 1037.

⁴⁹ vgl. auch BFH, Urteil vom 8.7.1998 I R 112/97, BStBl II 1999 S. 123 zu einem Gestaltungsmissbrauch durch verdeckte entgeltliche Abtretung einer verzinslichen Forderung mit dem Ziel, den Eintritt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu vermeiden

⁵⁰ Ebenso Müller, DB 2013 S. 542 ff

Soweit Steuerpflichtige die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift des § 8b Körperschaftsteuergesetz (KStG) anzuwenden sei, stehe ihnen der Rechtsweg offen, lautet die Antwort auf die Frage, was die Bundesregierung zu tun gedenke.⁵¹ Man kann nur der ersten Stellungnahme zustimmen, wonach Exekutivorgane von Amts wegen verpflichtet sind, die Rechtslage sorgfältig zu prüfen. Vor allem darf über den Wortsinn hinaus kein neuer Steuertatbestand gebildet werden. Amtswalter, die das nicht beachten handeln pflichtwidrig. Die Antwort der Bundesregierung unterstützt solch pflichtwidriges Verhalten. Die Korrektur wird auf die Judikative verschoben. Somit wird der betroffene Bürger auf einen teuren und langjährigen Rechtsweg verwiesen.⁵²

Nach Auskunft des Bundesfinanzministeriums sind 2008 lediglich 60 bzw. 2009 50 Fälle bundesweit betroffen.⁵³ In Anbetracht der riesigen Zahl von Steuerfällen klingt das gering. Obwohl Angaben zur steuerlichen Auswirkungen fehlen, lässt sich ein erhebliches Steuervolumen vermuten. Zu Recht wird darauf hingewiesen, dass bei ungerechtem Handeln der Exekutive ungerecht, die Höhe des Einkommens oder auch die Fallzahl im Verhältnis aller Steuerfälle keinen Rechtfertigungsgrund bilden darf.⁵⁴

5.6. Die Kommentierung der Fachliteratur

Den ersten Kommentar zur Auffassung der Bundesregierung kann man in einem Fachaufsatz nachlesen als Antwort auf Stellungnahmen des parlamentarischen Staatssekretärs Koschyk, der für die Bundesregierung und den zuständigen Bundesfinanzminister handelte.⁵⁵ Irritierend ist nach dieser Ansicht der Inhalt der Stellungnahme. Dies gelte nicht nur, weil der verfassende Staatssekretär von der objektiven Rechtslage bewusst abweicht, sondern weil er einem Angehörigen des Bundestags mit falschen, unvollständigen, zum Teil aber auch geradezu irreführenden Hinweisen den Eindruck zu vermitteln versucht, als folge die Finanzverwaltung nach wie vor Gesetz und Recht.⁵⁶

⁵¹ BT – Drs. 17/12113 S. 11 – 13.

⁵² Dazu eindeutig Müller, a.a.O.

⁵³ BT – Drs. 17/12113 S. 11 – 13.

⁵⁴ Müller, a.a.O.

⁵⁵ Blumers, Grenzenlose Freiheit – Auffassungen eines Staatssekretärs zu § 15 AStG, in DStR 2013 S. 171.

⁵⁶ Blumers, a.a.O.

Ergänzend zu Blumers werden in einem weiteren Aufsatz⁵⁷ folgende Fragen gestellt:

„Muss ein Staatssekretär im BMF, auch ein parlamentarischer, den Unterschied zwischen Einkünfte und Einkommen kennen?“

„Muss ein Staatssekretär im BMF, auch ein parlamentarischer, die Grundregeln der deutschen Sprache kennen, wonach der Wortlaut zweier unterschiedlicher Worte niemals identisch sein kann?“

„Wenn man beide Fragen mit „Ja“ beantwortet, welches Bild vermittelt dann die Antwort der Bundesregierung?“

Der Kritik in der Fachliteratur ist eindeutig und berechtigt. Sie kann nur unterstützt werden.

III. Aktiengeschäfte in zeitlicher Nähe zum Dividendenstichtag

1. Entwicklung des geltenden Kapitalertragssteuerabzugssystems bis 31.12.2011

Deutsche Aktiengesellschaften haben nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG Kapitalertragsteuer i. H. v 25 % der Dividende nebst Solidaritätszuschlag einzubehalten und die verbleibenden Betrag nach Steuerabzug dem Anteilseigner ausbezahlen. Bei börsengehandelten Aktien erfolgt dieser Vorgang regelmäßig über das depotführende Kreditinstitut des Anteilseigners. Letzteres stellt dem Anteilseigner eine Bescheinigung über die einbehaltene Steuer gem. 45a Abs. 2 EStG aus. Soweit dieser Abzug keine endgültige Abgeltungswirkung entfaltet, darf der Anteilseigner, wenn er die Kapitaleinkünfte gem. 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erklärt, die Kapitalertragsteuer auf diese erklärten Einkünfte entfällt, hinsichtlich dieser Kapitalertragsteuer keine Erstattung beantragt oder durchgeführt wurde und der Steuerpflichtige unter Vorlage der Steu-

⁵⁷ Müller, DB 2013 S. 542 ff

erbescheinigung i.S.v. 45a EStG einen Antrag stellt, die Kapitalerträge bei seiner Ertragsteuererklärung gem. § 36 Abs. 2 EStG anrechnen.⁵⁸

Einen Spezialfall bilden Aktienverkäufe um den Dividendenstichtag. Hier ist man mit den Besonderheiten des im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Eigentums gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO konfrontiert. Dadurch entstehen Diskrepanzen zum zivilrechtlichen Eigentum. Börsennotierte Aktien werden bei Wertpapiersammelbanken zum Zwecke des „Clearstream Bankings“ verwahrt. Das zivilrechtliche Eigentum geht in der Regel nach Usancen der Wertpapierbörse am zweiten Börsentag nach Geschäftsabschluss über.⁵⁹ Das für das Steuerrecht geltende wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO geht aber schon dann über, wenn der Erwerber die tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausüben kann, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Bei Wertpapiergeschäften kann der Erwerber bereits am Tag des schuldrechtlichen Vertragsabschlusses über die Wertpapiere verfügen, insbesondere wenn Gefahr, Nutzungen und Lasten der Wertpapiere, also Kurschancen und -risiken, auf ihn übergegangen sind. Daher ist er wirtschaftlicher Eigentümer. Das hat zur Folge, dass es hinsichtlich derselben Aktie zwei Eigentümer gibt: nämlich den Veräußerer als zivilrechtlichen und den Erwerber als wirtschaftlichen Eigentümer. Steuerlich müssen nach § 39 AO beide Eigentumskomponenten anerkannt werden. Das wurde vom Gesetzgeber⁶⁰ und vom BFH mehrfach anerkannt.⁶¹ Es spielt keine Rolle, ob die Aktien börslich oder außerbörslich („off the counter“ = OTC) erworben wurden.⁶² Bei einem „normalen“ Verkauf erhält der Verkäufer indes weder die Dividende noch eine Steuerbescheinigung, da hinsichtlich der veräußerten Aktien ein Sperrvermerk in seinem Depot angebracht wird.⁶³ Verkauft der Veräußerer ohne entsprechenden Bestand in seinem Depot (sog. Leerverkauf“), gibt es keinen Gegenstand für einen Sperrvermerk. Damit ist in einem solchen Fall dieses Sicherungsmittel obsolet. Vielmehr ist derjenige, bei dem sich der Veräußerer die Aktien noch beschaffen

⁵⁸ Berger./Matuszewski, BB 2011, 3097; Desens, DStZ 2012, 142 Podewils, AG 2010, 391.

⁵⁹ § 7 Abs. 1 der Bedingungen für Geschäfte an der Frankfurter Wertpapierbörse v. 12.10.2009; zum „Clearstream“ ausführlich, Einsele in: MünchKomm HGB, Depotgeschäfte Rn. 97 ff.

⁶⁰ BR-Drs. 622/06, BT-Drs. 16/2712

⁶¹ So u.a. BFH I R 85/05, BFH/NV 2009, 289, zugleich Bestätigung Senatsurteils v. 15.12.1999 I R 29/97, BStBl 2000 II S. 527.

⁶² Podewils, AG 2010, 391, mwN.

⁶³ S. dazu FG Hamburg Urt. v. 24.11.2011, 6 K 22/10, DStR 2012, 8

muss, am Dividendenstichtag noch Eigentümer dieser Aktien, wobei er in den Zeiträumen vor Geltung des JStG 2007 dementsprechend sowohl die Nettodividende als auch die Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 3 EStG erhielt.⁶⁴ Zugleich erhielt auch der Erwerber einen Betrag nach Abzug der Steuerertragsteuerlast gutgeschrieben sowie eine entsprechende Steuerbescheinigung. Er hatte die Aktien „cum dividende“ erworben und ihm stand daher im Fall eines Leerverkaufs durch den Veräußerer die Dividende zu. Bei der Dividendengutschrift handelte es sich nicht um eine Dividendengutschrift der Aktiengesellschaft sondern um eine Dividendenausgleichszahlung. Der Leerverkäufer war nicht in der Lage, einen eigenen Dividendenanspruch zu übertragen. Daher wurde das Depotkonto des Veräußerers mit dem Betrag der Nettodividende im Rahmen des „Clearstream Banking“ belastet. Die Gutschrift des Betrags der Nettodividende erfolgt auf dem Depotkonto des Erwerbers.

Der Gesetzgeber reagierte zunächst mit dem JStG 2007, um Steuerausfälle aufzufangen.⁶⁵ Dividendenausgleichszahlungen wurden in der Gestalt des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG der materiellen Steuerpflicht unterworfen. Auf Grund des neuen Einkünftebestandes kommt es nunmehr nicht (mehr) darauf an, ob wirtschaftliches Eigentum übergegangen ist. Es liegen nämlich in jedem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.⁶⁶ Zugleich unterwarf man die Dividendenausgleichszahlungen nach Maßgabe der §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 3, 44 Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. der Kapitalertragsteuerpflicht. Nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. hatte ein inländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut, das für den Veräußerer der Aktien dessen Verkaufsauftrag ausführte, auf Rechnung des Erwerbers die Kapitalertragsteuer abzuführen. Das Konto des Veräußerers wurde mit der Dividendenausgleichszahlung und der Kapitalertragsteuer belastet.⁶⁷ Der Einbehalt der Kapitalertragsteuer fiel jedoch aus, wenn die betreffenden Geschäfte ohne Vermittler oder über ein ausländisches Finanzdienstleistungsinstitut abgewickelt wurden.

⁶⁴ Desens, DStZ 2012, 142, 143.

⁶⁵ BGBl. I 2006, 2878.

⁶⁶ Diese Aussageentspricht auch der absolut herrschenden Meinung in der Literatur; dazu umfassend *Desens*, DStZ 2012, 142).

⁶⁷ Vgl. BT Drs. 16/2712, S. 48.

2. OGAW – IV – Umsetzungsgesetz

Nunmehr hat der Gesetzgeber mit Wirkung vom 01.01.2012 mit dem OGAW – IV – Umsetzungsgesetz die Abzugsverpflichtung verlagert.⁶⁸ Die ausschüttende Körperschaft leitet die Dividende ohne Steuerabzug an die auszahlende Stelle weiter. Danach ist nach dem jetzt geltenden Recht das inländische Institut, welches die Kapitalerträge gutschreibt bzw. auszahlt, zum Abzug verpflichtet. In den Fällen, in denen die Gutschrift bzw. Auszahlung durch eine ausländische Stelle erfolgt, hat gem. § 44 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) u. b) EStG die letzte inländische Stelle einzubehalten welches die Beträge an die ausländische Stelle weitergeleitet hat. Durch dieses System sind die bisher beklagten Steuerausfälle ausgeschlossen.

3. Die Verwaltung als „Reparaturgesetzgeber“ für die Zeiträume vor 2012

Die Finanzverwaltung ließ anordnen, dass Kapitalertragsteuer in den sog. „Leerverkaufsfällen“ nicht anzurechnen sei, wenn zwischen dem Leerverkäufer und dem Erwerber Absprachen existieren, die einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Verkauf und Kauf begründen. Sie verlangt von Anteilseignern, die ab 1. Januar 2009 Aktien mit Dividendenanspruch erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert bekommen haben, eine zusätzliche Bescheinigung eines zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung befugten Berufsträgers im Sinne der §§ 3, 3a des Steuerberatungsgesetzes oder einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle einzureichen, in der Folgendes bestätigt wird:

„Mir liegen auf Grund des mir möglichen Einblicks in die Unternehmensverhältnisse und nach Befragung des Steuerpflichtigen für das Jahr 2009 keine Erkenntnisse über Absprachen des Steuerpflichtigen im Hinblick auf den über den Dividendenstichtag vollzogenen Erwerb der Aktien im Sinne der Steuerbescheinigung sowie entsprechende Leerverkäufe, bei denen § 44 Abs. 1 Satz 3 i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG keine Anwendung gefunden hat, vor.“⁶⁹

⁶⁸ BGBl I 2011, 1126

⁶⁹ BMF v. 05.05.2009 IV C 1 – S 2252/09/10003, BStBl. I 2009, S. 631 mit Ergänzungen BMF v. 21.09.2010 IV C 1 – S 2225/09/10003; 004, DStR 2010,2082

Das hat der Finanzverwaltung das Markenzeichen „Reparaturgesetzgeber“ beschert.⁷⁰ Das führt zu dem nicht von der Hand zu weisenden Vorwurf des eklatanten Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip.⁷¹

Es wird gegen Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes verstoßen. Für die Nachweispflicht durch eine Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers als belastende Maßnahme findet man weder im Steuerberatungsgesetz noch im EStG eine gesetzliche Grundlage. Auch der allgemeine Missbrauchsbestand des § 42 AO scheitert, da nicht eine allgemeine Pflicht existiert, dass ein Steuerpflichtiger darstellen muss, dass überhaupt eine Missbrauchsgestaltung ausgeschlossen ist.⁷² Gem. § 42 Abs. 2 S. 1 AO hat der Steuerpflichtige nur den Nachweis außersteuerliche Gründe zu führen, nachdem die Finanzverwaltung den Nachweis erbracht hat, dass ein steuerlicher Missbrauch in Betracht kommt.⁷³

Das Verbot der belastenden Rückwirkung ist verletzt. Die Verwaltung wendet ihre Maßnahmen rückwirkend an, da sie auch für abgeschlossene Geschäfte und ausgestellte Steuerbescheinigungen gelten soll. So wie Gesetze mit sog. „echter Rückwirkung“ verfassungswidrig sind, gilt das erst recht für diese Verwaltungsmaßnahme.⁷⁴

4. Der Aussetzungsbeschluss des FG Hessen vom 8. Oktober 2012

Ein Finanzunternehmen in der Rechtsform einer GmbH hatte in den Jahren 2006 bis 2008 dividendenberechtigte Aktien deutscher Aktiengesellschaften kurz vor oder am Tag der jeweiligen Hauptversammlung gekauft mit Dividendenanspruch ("cum Dividende") und kurz nach der Dividendenzahlung wieder verkauft. Mit der Ausführung ihrer Wertpapiergeschäfte hatte die Antragstellerin eine Bank beauftragt. Diese schrieb die anfallenden Dividenden (netto, also abzüglich Kapitalertragsteuer) dem Konto der Antragstellerin gut und bescheinigte ihr per Jahressteuerbescheinigungen für die Streitjahre den Einbehalt der Kapitalertragsteuer auf die Dividendenerträge. Auf Grundlage dieser Bescheinigungen rechnete das zuständige Finanzamt

⁷⁰ s. Englisch, Börsen – Zeitung v. 11.02.2012, S. 13.

⁷¹ Podewils, AG 2010, 391,391f.; zu den Grundsätzen Lang in: Tipke/Lang Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn 150 ff.

⁷² Drüen in: Tipke/Kruse AO vor § 42 Rn 118f.

⁷³ Häuselmann, DStR 2009, 1996,1997.

⁷⁴ Kleinert/Podewils, BB 2008,1819 ff.

später Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag an; die festgesetzten Beträge wurden der Antragstellerin erstattet. Alle Steuerbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Aufgrund einer nachfolgenden bis heute noch offenen Außenprüfung wurde bei dem Finanzunternehmens festgestellt, dass die fraglichen Aktiengeschäfte sämtlich außerbörslich (off the counter, OTC) getätigt wurden. Ferner ergab sich, dass es in allen Streitjahren zu Lieferverzögerungen gekommen war, so dass die Aktien zum Teil „T+3“ (d.h. mit einer Verzögerung von drei Tagen), aber auch „T+4“ ins Depot des Finanzunternehmens eingebucht wurden. Die Außenprüfung führte zudem zu dem Verdacht, dass die GmbH die entsprechenden Aktien „leer“ verkauft hatte, also zum Zeitpunkt des Verkaufs die Aktien noch nicht im Depot hatte, sondern diese vor Erfüllung ihrer Lieferverpflichtung noch erwerben musste. Infolgedessen nahm das Finanzamt die Anrechnung der Kapitalertragsteuer gemäß § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO zurück und verlangte die Rückzahlung der Anrechnungsbeträge nebst Zinsen. Zudem forderte auch die Bank die ausgestellten Jahressteuerbescheinigungen von der GmbH zurück. Gegen die geänderten Anrechnungsverfügungen legte sie Einspruch ein und beantragte AdV. Das FG Kassel⁷⁵ versagte die Gewährung von AdV, da nach summarischer Prüfung die Aufhebung der Anrechnungsbescheide rechtmäßig gewesen sei mit folgender Begründung:

„Nach § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO könne ein rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakt zurückgenommen werden, wenn ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt habe, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig gewesen seien. Voraussetzung der Anrechnung sei die Vorlage einer entsprechenden Kapitalertragsteuerbescheinigung nach § 45a Abs. 3 EStG a.F. In Folge des Widerrufs der Steuerbescheinigungen durch die Bank sei der ursprüngliche Anrechnungsbescheid rechtswidrig geworden. Die Antragstellerin habe den Anrechnungsbescheid dadurch erwirkt, dass ihre Angaben in den Steuererklärungen und die vorgelegten Bescheinigungen zu Unrecht den Eindruck erweckt hätten, dass anrechenbare Kapitalertragsteuer vorliege. Die Antragstellerin treffe insoweit eine Nachweispflicht, dass diese Kapitalertragsteuer zuvor i. S. v. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. erhoben worden sei und die Antragstellerin zum Zeitpunkt der Ausschüttung auch wirtschaftliche Eigentümerin der Aktien gewesen sei. Der Anscheinsbeweis, den hierfür die Steuerbescheinigung grundsätzlich biete, sei durch deren Widerruf entfallen. Der Nachweis könne zwar auch anderweitig geführt werden; dem habe die Antragstellerin aber nicht genügt.“

⁷⁵ DStR 2012, 2381

Die tragenden Gründe des Beschlusses dürfen nicht unwidersprochen bleiben. Richtig waren noch die Feststellungen, dass nach dem bis zum 31.12.2011 geltenden Kapitalertragsteuersystem Steuerbescheinigungen doppelt ausgestellt werden konnten und dass die im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs anfallende Einkommenssteuer bereits dann "erhoben" i. S. d. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG-a.F. ist, wenn sie vom Schuldner der Kapitalerträge für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge einbehalten wurde. Was in dem zu entscheidenden AdV – Fall geschehen war.

Der BFH leitet die Voraussetzungen für die Anrechnung strikt aus dem Wortlaut in § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ab:⁷⁶

- Erhebung der Kapitalertragsteuer
- Entfallen des Steuerabzugs auf bei der Veranlagung erfasste Einkünfte oder nach § 3 Nr. 40
- EStG bzw. § 8b KStG außer Ansatz bleibende Bezüge
- Vorlage einer Steuerbescheinigung i. S. des § 45a Abs. 2 und 3 EStG
- Keine Beantragung oder Durchführung einer Erstattung (hier offensichtlich irrelevant)

Zudem hat der BFH bisher entschieden, dass für eine Erhebung der Kapitalertragsteuer ihre Einbehaltung ausreiche und es auf die Abführung an das Finanzamt nicht ankomme.⁷⁷ Alle Tatbestandsmerkmale der Kapitalertragsteuer waren in dem AdV - Fall erfüllt. Das FG Kassel steht im Widerspruch zum BFH. Dieser hat zudem entschieden, dass eine etwaige spätere Rückforderung der Steuerbescheinigung durch die Bank nichts daran ändert, dass diese zuvor ordnungsgemäß vorgelegt wurde.⁷⁸ Eine andere Auffassung ist auch unverträglich mit dem Gebot von Rechtssicherheit und der gesetzgeberisch angestrebten Verfahrensökonomie.⁷⁹ Das ergibt sich gerade aus § 45a Abs. 3 S. 2 EStG-a.F., wonach Dividende und Dividendenausgleichszahlung ausdrücklich gleich gestellt werden und der Emittent der Aktien insoweit als Schuldner der Kapitalerträge durch das Verb „gilt“ fingiert wird. Der Sinn der Fiktion liegt darin, dass das haftungsbewährte (vgl. § 45a Abs. 7 EStG) Risiko der Depotbank gemindert werden soll, eine unrichtige Bescheinigung auszustellen. Da diese regelmäßig nicht zweifelsfrei erkennen kann, ob sie an den Empfänger eine

⁷⁶ vgl. z.B. BFH v. 20. 10. 2010, I R 54/09, BFH/NV 2011, 641.

⁷⁷ BFH v. 23. 4. 1996, VIII R 30/93, DStR 1996, 1526.

⁷⁸ BFH, Beschl. v. 20.08.2007 – I B 98/07, BFH/NV 2007, 2776; BFH, Urt. v. 20.10.2010 – I R 54/09, GmbHR 2011,319.

⁷⁹ Podewils, DStZ 2013, S. 177 ff.

(weitergeleitete) Netto-Dividende oder Netto-Dividendenkompensation nach einem Leerverkauf auszahlt, wird diese Unsicherheit schlicht „wegfingiert“.

Wenn zudem der Steuerpflichtige zum Nachweis, dass die Kapitalertragsteuer tatsächlich erhoben wurde, „zwingend auf dieses spezielle Beweismittel verwiesen wird“⁸⁰, lässt das allein die Schlussfolgerung zu, dass es bei der Erhebung der Kapitalertragsteuer als Anrechnungsvoraussetzung allein auf die Erhebung ankommt, die auch zu bescheinigen ist: Das ist nach der Fiktion eindeutig die Erhebung beim Emitenten der Aktien.

Das alte Kapitalertragsteuersystem trug somit die immanente Gefahr eines Steuerausfalls.⁸¹ Sonst wäre eine Neuregelung zum 01.01.2012 nicht erforderlich gewesen. Die Möglichkeit von Steuerausfällen durch cum-ex-Geschäfte war dem Gesetzgeber wohl schon seit ca. 2002/2003 bekannt, spätestens aber bei Verabschiedung des JStG 2007. In der Gesetzesbegründung zum JStG 2007 heißt es ausdrücklich, dass mit der damaligen Einfügung der §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Abs. 3 Satz 3, 44 Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. "Steuerausfälle verringert werden sollten".⁸² Der Gesetzgeber wusste also, dass Steuerausfälle nach wie vor nicht ausgeschlossen waren, scheute jedoch offensichtlich die Mühsal einer vollständigen Neukonzeption, wie sie dann ab 2012 doch erfolgt ist. Exekutive und Judikative haben nach dem Grundsatz der Gewaltenteilung auch handwerklich misslungene Gesetze zu beachten und auszuführen bzw. anzuwenden. Die Tendenz, fehlerhafte Gesetze zu Lasten des Bürgers durch gewagte rechtliche Konstruktionen zu retten, ist strikt zu missbilligen.

Im Fall des FG Hessen war eine Rücknahme des Steuerbescheides rechtswidrig, da die Erstattungsansprüche des Steuerpflichtigen nach dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Rechts zu Recht bestanden. Äußerst bedenklich wird empfunden, dass das FG Kassel dem Steuerpflichtigen arglistiges Verhalten bei der Erwirkung des Steuerbescheides unterstellt hat.⁸³ Das führt bei den Strafverfolgungsbehörden, sofern sie in dieser Steuerrechtsmaterie nicht äußerst kompetent sind, zu Missverständnissen und nicht gerechtfertigter Kriminalisierung des betroffenen Steuerpflichtigen. Arglist kann nur dann in Betracht kommen, wenn die Angaben vom Steuer-

⁸⁰ So BFH v. 29. 4. 2008, VIII R 28/07, BStBl II 2009, 842.

⁸¹ Blumers/Elicker, BB 2012, 3187f.

⁸² BT Drs. 16/2712 S. 46 f.

⁸³ Podewils, DStZ 2013, S. 177 ff.

pflichtigen stammen. Er bedient sich aber nur einer Bescheinigung, die er nach § 45a Abs. 3 EStG vorlegen muss. Die Angaben stammen von der Depotbank, die als beliehener Verwaltungshelfer tätig wird. Diese kann aber in der Regel ebenso wenig ein regelwidriges Verhalten vorgeworfen werden. Sie kann die „Cum ex“ Geschäfte einzeln von den übrigen Geschäften nicht trennen. Der Fehler lag in der Organisation des bis zum 31.12.2011 geltenden Kapitalertragsteuersystems, wofür, wie schon ausgeführt, der Gesetzgeber aufgrund seiner langjährigen Kenntnisse verantwortlich ist. Es widerspricht jedem Gerechtigkeitsempfinden, dass ein Aktienerwerber dafür einstehen muss, dass auf der Gegenseite ein (unbekannter) Leerverkäufer aufgrund einer Gesetzeslücke Steuervorteile erlangt, die beim Fiskus zu eklatanten Steuerausfällen führen.⁸⁴ Hier werden der Ruf und die Diskussion der Haftung für legislatives Unrecht, wie man es aus dem EU – Recht kennt, und der Amtshaftung ausgelöst.⁸⁵

Wirft man noch einen Blick auf den AdV Beschluss des FG Hessen, so vermisst man eine Auseinandersetzung mit den vorgenannten Problemen. Ein an dem AdV Verfahren beteiligter Richter kommentiert diese Entscheidung.⁸⁶ Zum einen nimmt er eine Kriminalisierung vor, indem er zur Selbstanzeige nach § 371 AO rät.⁸⁷ Zum anderen betont er den wegweisenden Charakter dieser Entscheidung⁸⁸, obwohl der AdV Beschluss die Beschwerde zum BFH nicht zulässt mangels grundsätzlicher Bedeutung.

Da das Hauptsacheverfahren des Falles, der dem AdV Beschluss des FG Hessens zugrunde lag, noch nicht abgeschlossen ist, eröffnen sich dienstrechtliche Fragen.⁸⁹ Trotz Wissenschaftsfreiheit (Art. 5 GG) und richterlicher Unabhängigkeit (Art. 33 Abs. 5, Art. 97 Abs. 1 GG) besteht im Rahmen dieser verfassungsrechtlichen Komponenten ein Konflikt nach § 39 DRiG mit dem Gebot, „Maß zu halten“.⁹⁰ Die Publikation erfolgt in Bezug und Kenntnis des konkreten noch nicht abgeschlossenen Rechtsstreits.⁹¹ Ob hierzu noch Verfahren ausgelöst werden, wird die Zukunft zei-

⁸⁴ So auch Desens, DStR 2012, S 2473.

⁸⁵ EuGH, Urteil v. 5.3.1996, C-46/93 und C-48/93, Slg. 1996 I-1029 (Brasserie du pêcheur); Tremml/Karger/Luber, Der Amtshaftungsprozess, 3. Aufl. 2009, Rz. 1267.

⁸⁶ Amann, DB – Steuerrechtsprechung kompakt 12/2012, 33ff.

⁸⁷ Amann, a. a. O. S. 36.

⁸⁸ Amann, a. a. O. S. 34.

⁸⁹ Podewils, DStZ 2013, S. 177 ff. (184).

⁹⁰ Podewils, DStZ 2013, S. 177 ff.

⁹¹ S. BVerfG, Beschl. v. 19.8.1996 - 2 BvR 115/95 - NJW 1996, 3333, 3334; Gehrlein in: Münchener Kommentar zur ZPO, 4. Aufl. 2013, § 42 Rn. 21.[lref].

gen.

IV. Schlussfolgerung

Nur unplanmäßige Gesetzeslücken dürfen geschlossen werden. Eine planmäßige „Gesetzeslücke“ kann nicht, wie das der Fiskus mit Hilfe von Strafverfolgungsbehörden oder das FG Hessen in seinem ADV – Beschluss rechtswidrig versucht, durch eine Rechtsfortbildungsmaßnahme des steuerrechtlichen Rechtsanwenders in für den Steuerpflichtigen belastender Weise geschlossen werden.⁹²

Was wird uns noch erwarten, wenn man sich Hinweisen verwehrt, wonach das FG Hessen evtl. mit seinem AdV – Beschluss dem Fiskus einen „Bärendienst“ erwiesen hat? Sollte das Finanzamt in der Hauptsache unterliegen, stehen der Antragstellerin zusätzlich für die vorenthaltene Kapitalertragsteuererstattung 6% Zinsen in Millionenhöhe zu.⁹³

Im Übrigen passen die beiden Problembereiche „Familienstiftungen und „Cum ex Geschäfte“ in den Rahmen eines Leitartikels des Handelsblattes vom 14.03.2013 der unter der Überschrift „Fürsorgliche Belagerung“ sich mit der Frage von Möglichkeiten und Grenzen staatlicher Einflussnahme auseinandersetzt.⁹⁴

⁹² S. Gersch in Klein, AO, 11. Auflage § 4 Anm. 36 m.w.N

⁹³ Ausführlicher Desens, DStR 2012, 2473.

⁹⁴ Torsten Riecke, Leitartikel „Fürsorgliche Belagerung in HdB v. 14.03.2013 S. 12.