

AUFsätze

zu 100 % an der Komplementärin S-GmbH beteiligt war⁴⁵. Durch die Einbringung werden die in der Hand der H-AG vereinigten Anteile an der S-KG auf die H-KG übertragen. Dadurch wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder Nr. 4 GrEStG verwirklicht. Allerdings darf die Steuer in entsprechender Anwendung des § 5 Abs. 2 GrEStG unseres Erachtens zu 100 % nicht erhoben werden. Denn im Anwendungsbe- reich des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG steht die Übertragung der Anteile der Übertragung des Grundstücks gleich⁴⁶. Damit sind die Grundstücke der S-KG von der „Alleineigen- tümerin“ H-AG auf die Personengesellschaft H-KG überge- gangen, an deren Vermögen die H-AG zu 100 % beteiligt ist.

■ **Hinweis:** Eine subsidiäre Besteuerung nach dem durch das AmtshilfeRLUMsG neu eingefügten § 1 Abs. 3a GrEStG scheidet aus, weil der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG ver- wirklicht ist.

5. Reaktion der Finanzverwaltung

Dem Vernehmen nach ist die Entscheidung BFH II R 17/10 im Kreise der für Verkehrssteuern zuständigen Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder bereits erörtert worden und auf Ablehnung gestoßen. Es steht wohl sogar der Erlass eines Nichtanwendungsschreibens im Raum.

6. Fazit

Der II. Senat des BFH hat in einer bemerkenswerten Ent- scheidung gleich in mehrfacher Hinsicht mit den im Erlass nie- dergelegten und bisher auch von der Literatur überwiegend anerkannten Grundsätzen zur mittelbaren Änderung des Ge-

sellschafterbestands i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG gebrochen. Die Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaf- ten auf allen Beteiligungsebenen, die Transparenz aller nicht unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft be- teiligten Gesellschaften sowie die Berücksichtigung mittelbar- er Gesellschafteränderungen erst bei vollständiger Änderung des Gesellschafterbestands der unmittelbar beteiligten Gesell- schaft stellen § 1 Abs. 2a GrEStG auf völlig neue dogmatische Grundlagen und schränken den Anwendungsbereich der Vor- schrift ganz erheblich ein. Insbesondere konzerninterne Über- tragungen sind danach regelmäßig nicht erfasst, aber auch bei Anteilsübertragungen auf Dritte bieten sich neue Möglichkei- ten der grunderwerbsteuerneutralen Gestaltung.

Die Versuche des BFH, der unklaren Gesetzeslage durch restriktive Auslegung verfassungskonforme Konturen zu verleihen, sind aus Sicht der Praxis uneingeschränkt zu be- grüßen. Kritisch ist allerdings zu konstatieren, dass die vom BFH entwickelten Auslegungsgrundsätze selbst nicht frei von Wertungswidersprüchen sind; insbesondere die unter- schiedliche Behandlung unmittelbarer und mittelbarer Anteils- bewegungen wirft unter Gleichheitsgesichtspunkten Fragen auf. Da der BFH sich in dem hier besprochenen Urteil bereits mit diesem Widerspruch auseinandergesetzt hat, ist aber nicht damit zu rechnen, dass er die neuen Grundsätze zur mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands in naher Zukunft auch auf unmittelbare Gesellschafterwechsel über- tragen wird. Ein Wermutstropfen ist auch, dass die Finanz- verwaltung die neue Rechtsprechung wohl nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwenden wird.

Abzuwarten bleibt aber, ob § 1 Abs. 2a GrEStG nicht ohne- hin wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits unter einem nicht im Wege der Auslegung behebbaren verfassungsrechtli- chen Mangel leidet. Der BFH konnte diese Frage in dem hier besprochenen Urteil offen lassen. Für die Rechtssicherheit wäre es wünschenswert, wenn der BFH bald die Gelegenheit erhalte, sich zu dieser Frage zu äußern.

45 Koordinierter Ländererlass v. 28. 4. 2005, DStR 2005, 1012; Hofmann, (Fn. 9), § 1 Rn. 158.

46 Vgl. BFH v. 2. 4. 2008, II R 53/06, BStBl II 2009, 544, DStR 2008, 1091; Franz, in: Pahlke/Franz, GrESt, 4. Aufl. 2010, § 5 Rn. 63; Mies/ Greiser, DStR 2008, 1319, 1321 ff.

Die Kriminalisierung der Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte als Herausforde- rung für den Rechtsstaat (Teil 2)

Von Univ.-Prof. Dr. iur. Roman Seer und Akad. Rat a. Z.
Dr. iur. Marcel Krumm, beide Bochum*

Im letzten Heft:

1. Die Kriminalisierung des Dividendenstripings
2. Dividendenregulierung beim Inhaber- und Leerverkauf
3. Ertragsteuer- und quellenabzugsrechtliche Würdigung der Dividen- denregulierung beim Leerverkauf

- 3.1 Steuergesetzliche „Etappen“ im Spiegel der Rechtsprechung, der Verwaltungsmeinung sowie der steuerrechtlichen Literatur
- 3.2 Rechtswidrigkeit einer doppelten Anrechnung?
4. Die (vermeintlichen) wirtschaftlichen Interessenlagen und der Vor- wurf des „gemeinschaftlichen“ Gestaltungsmissbrauchs

In diesem Heft:

5. Steuerstrafrechtliche Würdigung
- 5.1 Keine Aufarbeitung der Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte mittels des Strafrechts, sondern allein im Steuerrechtsver- hältnis
- 5.2 Der verfehlte Beitrag des Hessischen FG zur Kriminalisie- rung des Cum-/Ex-Dividende-Geschäfts
6. Schlussbemerkung

* Prof. Dr. iur. Roman Seer und Akad. Rat a. Z. Dr. iur. Marcel Krumm, Institut für Steuerrecht und Steuervollzug, Ruhr-Universität Bochum.

5. Steuerstrafrechtliche Würdigung

5.1 Keine Aufarbeitung der Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte mittels des Strafrechts, sondern allein im Steuerrechtsverhältnis

5.1.1 Strafrecht als ultima-ratio-Sanktion des Staates

Die blankettartige Ausgestaltung des Steuerhinterziehungstatbestandes in § 370 AO bedingt es, dass der Rechtsanwender sich mit dem materiellen Steuerrecht auseinanderzusetzen hat⁵⁷. Die steuerrechtlichen Streit- und Zweifelsfragen schlagen damit unmittelbar auf das Strafrecht durch und dies vorrangig in Bezug auf die objektiven Tatbestandsmerkmale. So setzt § 370 AO nämlich zuvorderst einen *Unrechtserfolg* voraus: Es muss eine Steuerverkürzung oder die Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils eingetreten sein. Erachtet man zwei Anrechnungen für rechtmäßig und dies auch ungeachtet der Frage, ob Leerverkäufer und Erwerber zusammengewirkt haben, dann erübrigt sich jede weitere steuerstrafrechtliche Würdigung. Es gibt schlicht keinen Unrechtserfolg. Die Frage ist, ob dies anders aussieht, wenn sich am Ende in Gestalt eines höchstrichterlichen Judikats herausstellen sollte, dass nur eine Anrechnung rechtmäßig ist.

Die Bundesregierung hat in ihrer Antwort vom 24. 5. 2013 eine eindeutige Antwort auf diese Frage gegeben: Sie bejaht unter Hinweis auf eine unberechtigte Anrechnung beim Erwerber einen strafrechtlich relevanten Unrechtserfolg⁵⁸. Dies muss jedoch mehr als nur bedenklich stimmen. Strafe ist die *ultima ratio* des Rechts⁵⁹ und flankiert nicht lediglich die verwaltungsrechtliche Kategorie der Rechtswidrigkeit, sondern muss ihrer eigenen verfassungsrechtlichen Berechtigung wegen in verhältnismäßiger Weise an Strafwürdigkeit und Strafbedürftigkeit anknüpfen⁶⁰. Für § 370 AO, der nach h. M. (auch) das öffentliche Interesse am vollständigen Aufkommen der einzelnen Steuern schützt⁶¹, ist dies im Allgemeinen natürlich nicht in Zweifel zu ziehen. Aber welchen Schutz kann hier konkret ein Steueraufkommen für sich in Anspruch nehmen, das der Gesetzgeber wegen Untätigkeit bzw. Halbherzigkeit schon materiell-rechtlich nicht zu schützen scheint? – U. E. jedenfalls nicht denjenigen des Strafrechts. In Anbetracht der vielfältigen legislativen, aber auch exekutiven Versäumnisse sollte man wegen des Ultima-ratio-Charakters der Kriminalstrafe bereits auf der Ebene des Unrechtserfolges, also ungeachtet der nachfolgenden Überlegungen zur strafrechtlichen Relevanz vertretbarer Rechtsansichten, erkennen, wo die Grenzen des staatlichen Strafanspruchs liegen,

wo das Strafrecht nicht das angemessene Reaktionsmittel ist. Ein Staat, dessen Souverän eine bestimmte Vorgehensweise als rechtlich hinzunehmen darstellt, dessen strafverfolgende Exekutive aber andererseits diejenigen, die sich dann so verhalten, kriminalisiert und mit dem schärfsten Schwert verfolgt, das dem Staat überhaupt zur Verfügung steht, verhält sich in rechtsstaatlich unerträglicher Weise widersprüchlich. Paradigmatisch sind die Aussagen der Bundesregierung. In ein und demselben Dokument werden auf der einen Seite das doppelte wirtschaftliche Eigentum bzw. die doppelte Anrechenbarkeit als „abwegig“ bzw. „nicht vertretbar“ qualifiziert, der strafrechtliche Unrechtserfolg behauptet und Strafverfolgung in Aussicht gestellt. Auf der anderen Seite kann die Bundesregierung aber selbst nicht ausschließen, dass einige Passagen der Gesetzesbegründung zum JStG 2007 „missverständlich“ formuliert waren⁶².

5.1.2 Handlungsunrecht bei Subsumtion

Das hierin wurzelnde Problem setzt sich auf der Ebene des Handlungsunrechts fort. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO knüpft an die Angabe von Tatsachen an. Insoweit ist die Norm nur bedingt mit der steuerverfahrensrechtlichen Wirklichkeit abgestimmt. Die Steuererklärung enthält in der Regel eine umfassende formalisierte Auskunft⁶³. Die Vordrucke verlangen eben nicht nur reine Tatsachenangaben. Das Steuererklärungsformular fragt vielmehr das gesamte Gesetzesprogramm ab⁶⁴. Die letztlich erklärte „Zahl“ ist in vielen Fällen das Ergebnis einer Vielzahl von Tat- und Rechtswürdigungen, die dem Steuerpflichtigen abverlangt wird. Dies hat bekanntlich zu der Frage geführt, ob und inwieweit der Steuerpflichtige eine Steuerhinterziehung begeht, wenn er seinem formularmäßig erklärten Subsumtionsvorschlag eine Rechtsansicht zugrunde legt, der am Ende ein Steuergericht nicht zu folgen vermag, die sich also aus Sicht der letzten Instanz als „unrichtig“ herausstellt⁶⁵. Bereits der Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO („Tatsachen“) setzt hier einer Strafbarkeit später von einem Gericht nicht bestätigter Rechtsansichten bzw. Subsumtionen Grenzen. Ungeachtet dessen ist es aber auch aus grundsätzlichen Erwägungen heraus verfehlt, die Strafbarkeit derart auszudehnen. Wenn das Gesetz dem Steuerpflichtigen Auslegungs- und Subsumtionsrisiken aufbürdet, dann würde es etwas Unmögliches verlangen, wollte es, dass die Steuerpflichtigen immer später das von einem Gericht als „richtig“ befundenes Rechtsanwendungsergebnis vorhersehen.

Auch ein Steuerstaat, der auf die Präventivfunktion des Strafrechts⁶⁶ um seiner finanziellen Handlungsfähigkeit und seines gleichheitsrechtlichen Vollzugssicherungsauftrages willen angewiesen ist, muss hinnehmen, dass nicht jede steuerrechtlich „bessere“ Erkenntnis am Ende eines finanzgerichtlichen Verfahrens zugleich „Unrecht“ auf Seiten des

57 Seer, in: FS für Kohlmann, 2003, S. 535.

58 BT-Drs. 17/13638, S. 6 ff.; siehe ferner die strafrechtliche Würdigung bei Podewils, FR 2011, 69, 74 f.; sowie ders., FR 2013, 481.

59 BVerfG v. 25. 2. 1975, 1 BvF 2/74, BVerfGE 39, 1, 47, NJW 1975, 573; eingehend Roxin, Strafrecht AT, Band 1, 4. Aufl. 2006, § 2 Rn. 38 ff.

60 Ähnlich Hellmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, Std. Nov. 2010, § 370 AO, Rn. 39. Siehe auch (allgemein) zur Idee der Entpönalisierung des Steuerrechts und einer Konzentration des Strafrechts auf Fälle gewichtiger (Steuer-)Kriminalität Seer, Gedenkschrift für Trzaskalik, 2005, S. 457 ff.

61 BGH v. 1. 2. 1989, 3 StR 179/88, BGHSt 36, 100, 102, NJW 1989, 1619; v. 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, 74, NJW 2009, 528; zugleich folgt die Strafwürdigkeit auch aus der damit verbundenen Schädigung der ehrlichen Steuerpflichtigen, siehe Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 23 Rn. 1, m. w. N.

62 BT-Drs. 17/13638, S. 11.

63 BFH v. 14. 1. 1998, X R 84/95, BStBl II 1999, 203, 204, DStR 1998, 715.

64 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Jan. 2012, Vor § 149 AO, Rn. 2.

65 Siehe BGH v. 10. 11. 1999, 5 StR 221/99, NSStZ 2000, 203; Hellmann, (Fn. 60), § 370 Rn. 84 ff.; Joecs, in: Franzen/Gast/Joecs, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 370 AO, Rn. 126 ff., jeweils m. w. N.

66 Zum präventiven Zweck der Strafe Roxin, (Fn. 59), § 3 Rn. 37 ff.

Steuerpflichtigen offenlegt. Auf den Ultima-ratio-Charakter der Strafe und die Notwendigkeit von Strafwürdigkeit und Strafbedürftigkeit haben wir bereits anlässlich des Erfolgsunrechts hingewiesen. Allein die Ausschöpfung von Auslegungs- und Subsumtionsspielräumen kann aber kein sozial-ethisch vorwerfbares Verhalten darstellen. Es ist vielmehr im Rechtsanwendungsvorgang strukturell angelegt; es liegt regelrecht in der Natur der Überführung des abstrakt-generellen Rechtssatzes hin zum einzelnen Subsumtionsvorschlag des Steuerpflichtigen. Solche Risiken können nicht über einen blankettartigen Tatbestand (§ 370 AO) dem Steuerpflichtigen auferlegt werden. Die Grenze zwischen legaler Steuergestaltung und strafbewehrter Steuerhinterziehung würde unkalkulierbar. Erst recht lässt sich ein sozial-ethischer Unrechtsvorwurf nicht erheben, wenn das Recht nicht nur mehrere Rechtsauffassungen zulässt, sondern zugleich auch noch – um die Formulierung von 3. hier noch einmal zu gebrauchen – gestaltungsanreizende (mindestens missverständliche) Signale in eine bestimmte Richtung sendet. Dort, wo gegen klare gesetzliche Pflichten verstoßen wird, ist das Strafrecht zu aktivieren. Wo hingegen Berater vom Gesetzgeber auf der Grundlage vertretbarer Rechtsansichten bewusst nicht geschlossene Lücken zu nutzen glauben, ist eine Kriminalisierung verfehlt.

5.1.3 Relevanz des Empfängerhorizonts der Finanzbehörde

Freilich kann der Steuerpflichtige sich nicht uneingeschränkt auf die Vertretbarkeit seiner Rechtsauffassung berufen. So darf er nach zutreffender Ansicht nicht vermittelt über eine bestimmte Rechtsansicht in der Steuererklärung bestimmte Tatsachen verschweigen, die aus dem durch eine bestimmte Rechtsansicht geprägten *Empfängerhorizont der Finanzbehörde entscheidungserheblich* sind⁶⁷. Dort, wo der Steuerpflichtige erkennen kann, dass die Finanzbehörde bestimmte Tatsachen aufgrund einer von ihr formulierten Rechtsauffassung für erheblich hält, darf er sie in seinem formalisierten Subsumtionsvorschlag nicht einfach übergehen, sondern muss der Finanzbehörde diese Tatsachen offenbaren. Dies bedeutet im Ergebnis, dass der Steuerpflichtige zwar im Erklärungsvordruck eine Zahl zugrunde legen darf, die seiner Rechtsansicht bzw. seinem Subsumtionsergebnis entspricht, aber er muss zugleich der Finanzbehörde die Chance geben, um die Berechtigung ihrer Rechtsansicht streiten zu können. Die Gretchenfrage ist nunmehr, woran der Steuerpflichtige erkennen kann, ob und inwieweit ein solcher Fall gegeben ist? Der für den Steuerpflichtigen wahrnehmbare Empfängerhorizont der Finanzbehörde kann nicht auf Spekulationen beruhen, sondern muss eine *Entäußerung in die Außenwelt* gefunden haben. Deshalb ist zum einen abzustellen auf die Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung, sofern sie im BStBl I veröffentlicht worden sind. Verwaltungsvorschriften erlangen damit ungeachtet ihrer Funktion,

durch ihre innerdienstliche Verbindlichkeit einen gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, auch eine im Außenverhältnis wirkende *Schutzfunktion*: Die (frühzeitige) Stellungnahme der Exekutive zwingt den Steuerpflichtigen trotz aller Formalisierung in den Erklärungsvordrucken zu einem Erklärungsverhalten mit offenem Visier. Zum anderen wird der Empfängerhorizont der Finanzbehörde durch die im BStBl II veröffentlichten und nicht durch einen Nichtanwendungserlass für nicht verallgemeinerungsfähig erklärten Entscheidungen des BFH konkretisiert. Denn hierdurch hat der Bundesminister der Finanzen – wenngleich ohne Bindungswirkung⁶⁸ – zum Ausdruck gebracht, dass diese Judikate bei der Bearbeitung gleichgelagerter Fälle allgemein angewendet werden sollen⁶⁹. Beides zusammen ergibt einen „typisierten Empfängerhorizont“ der Finanzbehörde, der vom Steuerpflichtigen nicht ignoriert werden darf. Lässt sich der Empfängerhorizont des FA allerdings nicht dergestalt vorab konkretisieren, so bleibt es allein bei dem Kriterium der juristischen Vertretbarkeit.

Betrachten wir in diesem Kontext das BMF-Schreiben vom 6. 10. 2000⁷⁰, mit dem die Finanzverwaltung zu erkennen gegeben hat, dass sie die Grundsätze der Entscheidung vom 15. 12. 1999 nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden beabsichtigt. Die notwendige Entäußerung in die Außenwelt liegt damit vor. Allerdings stand dem aus Sicht des Steuerpflichtigen zwischenzeitlich eine gefestigte Rechtsprechung gegenüber (siehe zur Chronologie im Einzelnen bereits 3.1). Natürlich hat die Finanzverwaltung das Recht, eine Rechtsfrage immer und immer wieder vor den BFH zu bringen. Aber mit Ergehen eines höchstrichterlichen Urteils, das in der Rechtsprechung sodann noch in der Folge immer wieder Bestätigung findet, muss sich der Steuerpflichtige nicht mehr auf den „Kampf ums Recht“ einlassen. Er kann sich auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zurückziehen und darf den Widerstand der Finanzverwaltung als nicht mehr beachtenswert ansehen. Anderenfalls würden Präjudizien ihrer orientierungs- und friedensstiftenden Funktion, die ihnen auch über den Anlassfall hinaus zukommt, beraubt. Hier kommt ferner hinzu, dass jedenfalls die Bundesregierung die These vom doppelten wirtschaftlichen Eigentum ihrer Gesetzesbegründung zum JStG 2007 zugrunde gelegt hat. Dies wirkt zwar nicht zurück (siehe bereits 3.1). Aber derjenige Erwerber von Aktien, der nach Bekanntwerden der Gesetzesbegründung eine Steuererklärung für vor dem 1. 1. 2007 liegende Zeiträume eingereicht hat, muss sich doch gleichwohl darin bestätigt gefühlt haben, dass er bei Vertragsschluss vor dem Stichtag, aber Belieferung nach dem Stichtag als wirtschaftlicher Eigentümer zum steuerrechtlichen Zurechnungsstichtag anzusehen ist. Die Grundthese, auf der die weitere These vom „doppelten wirtschaftlichen Eigentum“ aufbaut, musste vom Steuerpflichtigen daher nicht mehr angezweifelt werden und er musste deshalb auch nicht offenbaren, dass es sich um Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte han-

67 BGH v. 10. 11. 1999, 5 StR 221/99, NSStZ 2000, 203; Hellmann, (Fn. 60), § 370 Rn. 86; Seer, (Fn. 64), § 150 AO, Rn. 17, jeweils m. w. N. Dies ist nicht unumstritten; zum Teil wird auch ungeachtet des Empfängerhorizontes der Finanzbehörde geltend gemacht, dass verschiedene Rechtsauffassungen im Rahmen der Vertretbarkeit strafrechtlich zu akzeptieren sind, z. B. Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, April 2013, § 370 AO, Rn. 28.5.

68 Vgl. Seer, in: Bonner Kommentar, GG, April 2011, Art. 108, Rn. 195.
69 BFH v. 31. 8. 2011, X R 19/10, BStBl II 2012, 190, DStR 2012, 17.
70 BMF v. 6. 10. 2000, IV C 6 - S 2189 - 11/00, BStBl I 2000, 1392, BeckVerw 026821.

AUFsätze

delte. Wie berechtigt die Einschätzung des Steuerpflichtigen war, dass das BMF-Schreiben vom 15. 12. 1999 im weiteren Zeitablauf seine Relevanz verloren hat, zeigt sich spätestens daran, dass die Entscheidung vom 20. 11. 2007⁷¹, mit der vom I. Senat am wirtschaftlichen Eigentum des Erwerbers in den „alten Dividendenstripping-Fällen“ festgehalten wurde, nunmehr (nach gut fünfeinhalb Jahren) im BStBl II veröffentlicht wurde und dies ohne (weiteren) Nichtanwendungserlass. Die Veröffentlichung stellt zwar keine formale Aufhebung des BMF-Schreibens vom 6. 10. 2000 bzw. genauer: der jeweiligen Ländererlasse dar, bestätigt aber deren praktische Bedeutungslosigkeit.

Angesichts dessen ist es erst das BMF-Schreiben vom 5. 5. 2009 (veröffentlicht am 17. 6. 2009)⁷², das hier unter dem Gesichtspunkt des typisierten Empfängerhorizontes Relevanz erlangen kann. Ihm lässt sich nämlich entnehmen, dass die Finanzverwaltung die Rechtsansicht vertritt, dass bei (positiver) Kenntnis von der zweiten Nichterhebung der Erwerber keine Anrechnung begehren kann. Nach den eingangs formulierten Maßstäben bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige zwar an seiner gegenteiligen Ansicht festhalten darf, er aber fortan die Tatsachen offenbaren muss, welche auf der Grundlage der finanzbehördlichen Ansicht für diese entscheidungserheblich sind, also das Vorliegen eines Cum-/Ex-Dividende-Geschäfts über den Dividendenstichtag hinweg, die Einschaltung einer ausländischen Depotbank durch den Leerverkäufer, die Nichteinbehaltung von Kapitalertragsteuer durch die Depotbank des Leerverkäufers und schließlich die Kenntnis des Erwerbers von allen diesen Tatsachen. Damit kommt es ab diesem Zeitpunkt auch auf die Frage an, was der Erwerber bei der Abwicklung seines Aktienerwerbs erkennen kann und vor allem, was er tatsächlich positiv gewusst hat.

5.2 Der verfehlt Beitrag des Hessischen FG zur Kriminalisierung des Cum-/Ex-Dividende-Geschäfts

Wird Anklage erhoben, mündet das Strafverfahren in einem Strafprozess vor der ordentlichen Gerichtsbarkeit. Dies führt zu der Frage, wer überhaupt darüber entscheidet, ob ein Schadensereignis eingetreten ist: die fachlich spezialisierte Finanzgerichtsbarkeit oder die ordentliche Strafgerichtsbarkeit? Während § 433 RAO 1919 bzw. § 468 RAO 1931 noch ein steuerrechtsspezifisches Entscheidungsmonopol der Finanzgerichtsbarkeit mit Bindungswirkung vorsahen⁷³, nimmt die heute h. M. unter Hinweis auf § 396 AO eine (auch) steuerrechtsspezifische Vorfragenkompetenz der Strafjustiz an⁷⁴. Die Strafjustiz kann das Strafverfahren bis zur Klärung einer Rechtsfrage durch das Steuergericht zwar aussetzen (§ 396 AO), muss es aber nicht. Selbst bei schwierigen, bisher in der Steuerrechtsprechung ungeklärten Rechtsfragen soll nach vielfach vertretener Ansicht das Ermessen nicht auf Null reduziert sein⁷⁵. Rechtspraktisch kommt es daher durchaus vor, dass der Strafrichter den Steuerrichter in

Bezug auf die Klärung ein und derselben Rechtsfrage in ein und demselben Fall „überholt“, wenn er unter Hinweis auf das Beschleunigungsverbot (Art. 6 EMRK) auf § 396 AO gestützte Aussetzungsanträge ablehnt. Wenn allerdings ein finanzgerichtliches Diktum bereits vorliegt, beeinflusst dies regelmäßig auch die Strafjustiz. Es bildet durchaus einen Orientierungspunkt. Gerade dieser Gedanke liegt auch § 396 AO zugrunde: Eine Bindungswirkung ist nicht vorgesehen und damit vertraut der Gesetzgeber zwangsläufig „nur“ auf den Respekt des Strafrichters vor der besseren steuerrechtlichen Sachkunde des Finanzrichters⁷⁶. Diese Orientierung an einer steuergerichtlichen Würdigung durch den Finanzrichter kann durch die Einsicht der Argumente bedingt sein. Sie kann aber auch vergleichbar dem Präjudizienphänomen⁷⁷ schlicht dadurch veranlasst sein, dass der Strafjustiz eigener Argumentations- und Begründungsaufwand abgenommen wird. Oder umgekehrt: Wer von einem finanzgerichtlichen Diktum abweichen will, sieht sich zur Rechtfertigung veranlasst. Jedenfalls existiert eine solche Beeinflussung in der steuerstrafrechtlichen Praxis. Ungeachtet der allgemeinen Pflicht des Gerichts zur Begründung seiner Urteile kommt dem Finanzrichter, und sei es auch nur im vorläufigen Rechtsschutzverfahren, daher eine erhebliche Verantwortung bei der Aufarbeitung einer komplexen Rechtslage zu. Die blankettartige Ausgestaltung des § 370 AO einerseits und das beschriebene Orientierungsphänomen andererseits machen die Handhabung dieser Verantwortung daher zu einer Frage der Rechtsstaatlichkeit. Vergewärtigt man sich dies, so zeigt sich das eigentliche (rechtsstaatliche) Problem in Bezug auf den Beschluss des Hessischen FG:

Auf die Unangemessenheit der Abwegigkeitsrhetorik haben wir bereits hingewiesen. Die Nichtzulassung der sofortigen Beschwerde zum BFH enthält zudem die Aussage, dass der Einzelrichter der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung beimisst (vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO i. V. m. § 128 Abs. 3 FGO). Er setzt damit sein Eindeutigkeitsdiktum fort. Dieser Beitrag hat unter 2. und 3. gezeigt, dass und warum man sich über das Ergebnis (doppelte Anrechnung ja/nein) trefflich streiten kann. Aber eines ist dieser Konflikt gewiss nicht: In der Würdigung des einfachen Rechts eindeutig. Das Bedauerliche an diesem FG-Beschluss ist nicht, zu welchem Ergebnis das Gericht gekommen ist, sondern auf welche Art und Weise, und vor allem, mit welcher vermeintlichen Selbstverständlichkeit es dies tut. Die Entscheidung suggeriert den Strafverfolgungsbehörden, dass der Rechtsansicht des Steuerpflichtigen und damit letztlich seinem steuerrelevanten Verhalten die ethisch-normative Berechtigung, ja Nachvollziehbarkeit abzuspochen sein dürfte. In den Entscheidungsgründen verharmlost das Gericht ein komplexes Rechtsproblem derart, dass es bei den Strafverfolgungsbehörden über die ethisch-normative Bewertung des Verhaltens des Steuerpflichtigen zwangsläufig zu Missverständnissen kommen muss. In der Literatur ist das Rechtsproblem gut aufbereitet

71 BFH v. 20. 11. 2007, I R 85/05, BStBl II 2013, 287, DStRE 2009, 76.

72 BMF v. 5. 5. 2009, IV C 1 - S 2252/09/10003, BStBl I 2009, 631, BeckVerw 159403.

73 Dazu Hellmann, (Fn. 60), § 396 Rn. 1 ff.

74 Jäger, in: Franzen/Gast/Joocks, Steuerrecht, 7. Aufl. 2009, § 396 AO, Rn. 5.

75 Jäger, (Fn. 74), § 396 AO, Rn. 32 ff., insb. 40; Hellmann, (Fn. 60), § 396 Rn. 15 ff. und 71 ff.; a. A. mit guten Gründen z. B. Bernsmann, in: FS für Kohlmann, 2003, S. 377, 379 ff.

76 Vgl. Jäger, (Fn. 74), § 396 AO, Rn. 6.

77 Dazu bspw. Rütters/Fischer/Birke, Rechtstheorie, 6. Aufl. 2011, Rn. 236 ff.

worden. In dem Beschluss spiegelt sich dies kaum wieder. Dass kundige Vertreter ihres Fachs mit Substanz eine Gegenansicht vertreten, lässt sich dem Beschluss kaum entnehmen. Stattdessen wird die Gesetzesbegründung selektiv bemüht, obwohl gerade das Lesen der vollständigen Passage dem Richter Anlass für eine Auseinandersetzung mit der gesetzlichen Konzeption und den gegenteiligen Äußerungen im Schrifttum hätte geben müssen. Ein solcher Beschluss wird der eingangs aufgezeigten Verantwortung nicht gerecht.

6. Schlussbemerkung

Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte über den Dividendentag hinweg werden in den nächsten Jahren die Finanzge-

richtbarkeit beschäftigen. Selbst derjenige, der eine doppelte Anrechnung von nur einmal einbehaltener Kapitalertragsteuer als gesetzliche Rechtsfolge vertritt, muss sich gemessen an den Rationalitäts- und Gerechtigkeitsanforderungen, die an Gesetze zu stellen sind, mit der Rechtfertigung des Ergebnisses schwer tun. Sowohl die Untätigkeit des Gesetzgebers bis zum JStG 2007 als auch eben jenes selbst sind keine Sternstunden der Legislative gewesen. Gleichwohl muss man sich hüten, mittels rechtspolitischer Rationalitäts- oder Gerechtigkeitsvorstellungen das positive Recht zu verlassen. Nur Letzteres bietet dem Steuerpflichtigen eine Orientierung. Für ein „Gesinnungsstrafrecht“ hat der Rechtsstaat keinen Platz.

Betriebsaufspaltung: keine Abfärbung auf transparente Betriebsgesellschaften

Von Dr. Daniel Dreßler, Bonn*

Durch die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kodifizierte Abfärbetheorie wird das Besitzunternehmen im Rahmen einer typischen Betriebsaufspaltung in vollem Umfang gewerblich. Im Gegensatz zur typischen Betriebsaufspaltung überlässt bei einer umgekehrten Betriebsaufspaltung eine Besitz-Kapitalgesellschaft der Betriebs-Personengesellschaft wesentliche Wirtschaftsgüter. Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung schließlich sind zwei Personengesellschaften verflochten. Der Aufsatz untersucht, ob es bei diesen beiden Formen der Betriebsaufspaltung zu einer Abfärbung von der Besitzgesellschaft auf die freiberufliche oder Land- und Forstwirtschaft betreibende Betriebsgesellschaft kommen kann. Im Ergebnis wird eine solche umgekehrte Form der Abfärbung deutlich verneint.

1. Ausgangsfall und Fragestellung

Bei der typischen Betriebsaufspaltung färbt die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf die Besitzgesellschaft ab. Es stellt sich aber die Frage, ob bei der umgekehrten Betriebsaufspaltung die Besitz- auf die Betriebsgesellschaft abfärben kann. Der hier exemplarisch vor Augen stehende Sachverhalt ist eine freiberufliche Partnerschaftsgesellschaft, welche selbstgenutzte Immobilien in eine Tochterkapitalgesellschaft ausgegliedert hat und nunmehr zur Miete nutzt. Eine etwaige Abfärbung würde die Einkünfte der Personengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb qualifizieren und ggf. die Bilanzierungspflicht auslösen. Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung gelten die gleichen Überlegungen entsprechend.

Die Auseinandersetzung mit der Thematik geht auf konkrete Beratungsfälle zurück.

2. Allgemeine Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

Sind die Voraussetzungen der sachlichen¹ und personellen² Verflechtung erfüllt, treten die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung ein. Im typischen Fall eines transparenten, vermietenden Besitzunternehmens und einer Betriebskapitalgesellschaft ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern gemäß H 15.7 Abs. 4 EStH gewerblich. Das Besitzunternehmen ist dann Gewerbebetrieb³. Die Abfärbung erfasst das Besitzunternehmen nicht nur anteilig, sondern gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vollständig⁴. Entsprechend dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG trifft die Regelung Personengesellschaften, jedoch keine Einzelunternehmer⁵. Ist im Folgenden vom Betriebsunternehmen die Rede, so ist darunter eine Personengesellschaft zu verstehen. Die vollständige Abfärbung gilt auch dann, wenn die Vermietung nur einen geringfügigen Anteil der Gesamtumsätze ausmachen sollte⁶. Lediglich bei äußerst

1 Vgl. H 15.7 Abs. 5 „Beginn der sachlichen Verflechtung“ EStH; Wacker, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 15 Rz. 808 ff.; für weitere Ausführungen zur sachlichen und personellen Verflechtung mit Bezugnahme zur Entwicklung der Rechtsprechung vgl. Kußmaul/Schwarz, GmbHR 2012, 834.

2 Vgl. BFH v. 8. 11. 1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 63, BeckRS 1971, 22001274, Rz. 19; vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH; Wacker, (Fn. 1), § 15 Rz. 820 ff. Detailliert zu den Anforderungen der personellen Verflechtung nach BFH-Sicht Kempermann, GmbHR 2005, 317.

3 Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH mit Verweis auf BFH v. 12. 11. 1985, VIII R. 240/81, BStBl II 1986, 296, BeckRS 1985, 22007476, Rz. 13, 17.

4 Vgl. BFH v. 13. 11. 1997, IV R. 67/96, BStBl II 1998, 254, DStR 1998, 200, Rz. 20; zum Zweck der Abfärberegung vgl. Wehrheim/Brodthage, DStR 2003, 486, m. w. N.

5 Vgl. Stapperfend, StuW 2006, 303; Günther, GStB 2008, 52; vgl. Wehrheim/Brodthage, DStR 2003, 486 mit dem Hinweis, dass bei Einzelunternehmern die Abfärbung meist durch Trennung in zwei oder mehrere Betriebsvermögen vermeidbar sein dürfte.

6 Vgl. BFH v. 10. 8. 1994, I R. 133/93, BStBl II 1995, 171, DStR 1994, 1887, Rz. 12.

* Dr. Daniel Dreßler, Steuerberater/CPA, ist Mitarbeiter von Flick Gocke Schaumburg, Bonn.