

Beschluss vom 04. März 2020, I B 57/18

Gemeinnützigkeitsrechtliches Ausschließlichkeitsgebot - Zurechnung von Beteiligungseinkünften - Zurückverweisung im AdV-Beschwerdeverfahren

ECLI:DE:BFH:2020:BA.040320.IB57.18.0

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 4, EStG § 20 Abs 5 S 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, AO § 56, FGO § 69 Abs 3, FGO § 132, FGO § 155, ZPO § 572 Abs 3, EStG VZ 2016

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 16. August 2018, Az: 4 V 1131/17

Leitsätze

1. NV: Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs um seiner selbst willen verstößt gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit um ihrer selbst willen ausgeübt wird, kann sich danach richten, wie viel Zeit und Personal im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt wird.
2. NV: Zur Zurechnung von Beteiligungseinkünften bei modellhaft aufgelegtem Gesamtvertragskonzept (hier: Aktiengeschäfte zum Zweck des sog. Dividenden-Stripping).
3. NV: Eine Zurückverweisung der Sache an das FG ist auch im AdV-Beschwerdeverfahren möglich.

Tenor

Auf die Beschwerde der Antragstellerin wird der Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 17.08.2018 - 4 V 1131/17 betreffend den Vorauszahlungsbescheid über Körperschaftsteuer 2016 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit zur anderweitigen Entscheidung an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

In Bezug auf den Vorauszahlungsbescheid über Solidaritätszuschlag 2016 wird die Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Hessischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten im Rahmen eines Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung (AdV) über körperschaftsteuerrechtliche Folgen sog. Dividendenstripping-Geschäfte. Da nur die körperschaftsteuerrechtliche Ebene berührt ist, betrifft das Verfahren nicht die kapitalertragsteuerlichen Folgen der Geschäfte und die sich in diesem Zusammenhang möglicherweise ergebende Problematik eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 der Abgabenordnung (AO).
- 2 Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) gemäß § 5a des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und wurde im März 2015 errichtet. Satzungsmäßiger Gegenstand des Unternehmens ist die selbstlose Unterstützung und Förderung von Kunst und Kultur.
- 3 Auf Antrag stellte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO vom 25.03.2015 fest, dass die Antragstellerin die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke gemäß §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfüllt.

- 4 Im Verlauf des Jahres 2016 (Streitjahr) erwarb die Antragstellerin in erheblichem Umfang jeweils kurz vor dem Dividendenstichtag dividendenberechtigte Aktien ("cum Dividende") von ausländischen Anteilseignern, ließ sich die Dividende --aufgrund der Vorlage des Bescheids nach § 60a AO-- ohne Kapitalertragsteuerabzug auf ihr zuvor bei der D-Bank eröffnetes Konto/Depot auszahlen und verkaufte die Aktien anschließend wieder an die bisherigen Anteilseigner zurück. Die Transaktionen wurden im außerbörslichen Handel ("OTC-"[over the counter]Geschäft) getätigt.
- 5 Der Erwerb der Aktien war fremdfinanziert. Hierzu schlossen die Antragstellerin und die A-Ltd. einen Kreditrahmenvertrag (Facility Agreement) über ... €, einen Pfandvertrag, eine Kontrollvereinbarung über ein Sicherheitenkonto unter Beteiligung der D-Bank (Kreditsicherungsvertrag) sowie Future-Vereinbarungen, mit denen das Marktrisiko abgesichert werden sollte.
- 6 Nachdem das FA durch die Steuerfahndung von den Aktiengeschäften Kenntnis erlangt hatte, versagte es der Antragstellerin die Steuerbefreiung wegen Verstoßes der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Gemeinnützigkeitserfordernisse und erließ am 24.04.2017 einen Vorauszahlungsbescheid für 2016 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag, in dem sie eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung in Höhe von ... € zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € festsetzte. Die Höhe der dabei vom FA angesetzten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage orientierte sich an den der Antragstellerin aufgrund der erworbenen Aktien zugeflossenen Zahlungen der Beteiligungsgesellschaften.
- 7 Dagegen legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte die AdV des angefochtenen Bescheids. Das FA lehnte den Antrag ab.
- 8 Den von der Antragstellerin beim Hessischen Finanzgericht (FG) gestellten Antrag auf AdV lehnte dieses durch Beschluss vom 17.08.2018 - 4 V 1131/17 ab.
- 9 Die Antragstellerin beantragt mit ihrer vom FG zugelassenen Beschwerde, den Beschluss des Hessischen FG aufzuheben und die Vollziehung des Vorauszahlungsbescheids für 2016 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 24.04.2017 ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ohne Sicherheitsleistung in vollem Umfang auszusetzen.
- 10 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Beschwerde hat teilweise Erfolg.
- 12 1. Hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheids für 2016 über Solidaritätszuschlag ist die Beschwerde unbegründet und daher zurückzuweisen. Der Antrag auf AdV ist in Bezug auf diesen Bescheid mangels Rechtsschutzinteresses der Antragstellerin unzulässig. Die Antragstellerin hat den diesbezüglichen Antrag ausschließlich mit Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Vorauszahlungsbescheids für 2016 über Körperschaftsteuer begründet. Der Bescheid über die Vorauszahlung der Körperschaftsteuer ist jedoch insoweit Grundlagenbescheid für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags (§ 1 Abs. 5 des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995). Da die Behörde gemäß § 69 Abs. 2 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nach Außervollzugsetzung des Grundlagenbescheids von Amts wegen gehalten ist, auch den Folgebescheid auszusetzen, besteht für einen diesbezüglichen Antrag des Steuerpflichtigen kein Rechtsschutzinteresse (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.08.2004 - IX S 7/04, juris, m.w.N.).
- 13 2. In Bezug auf den Vorauszahlungsbescheid für 2016 über Körperschaftsteuer ist die Beschwerde begründet und führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Entscheidung über den AdV-Antrag.
- 14 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher

Tatfragen bewirken. Die AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 18.12.2013 - I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947, m.w.N.).

- 15** b) In Bezug auf einen Teil der festgesetzten Körperschaftsteuer-Vorauszahlung bestehen entgegen der Auffassung des FG ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids. In welcher Höhe der Bescheid infolgedessen außer Vollzug zu setzen ist, bedarf weiterer Ermittlungen, die dem FG übertragen werden.
- 16** aa) Wie das FG hat auch der Senat allerdings keine ernstlichen Zweifel daran, dass die Antragstellerin körperschaftsteuerpflichtig und nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit gewesen ist.
- 17** Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit. Aufgrund der vom FG hervorgehobenen Umstände muss davon ausgegangen werden, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Antragstellerin nicht auf die ausschließliche Verfolgung der satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke (Förderung von Kunst und Kultur gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 5 AO) gerichtet war und damit gegen § 56 AO verstoßen hat, dem zufolge die steuerbegünstigten Zwecke von der Körperschaft ausschließlich verfolgt werden müssen. Zwar steht die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Steuerbegünstigung nicht entgegen, wenn dieser betrieben wird, um der Körperschaft Mittel für die gemeinnützigen Zwecke zu verschaffen und die Überschüsse dem steuerbegünstigten Zweck zugutekommen (vgl. Senatsurteil vom 04.04.2007 - I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631). Jedoch darf der Geschäftsbetrieb nicht um seiner selbst willen betrieben werden. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit um ihrer selbst willen ausgeübt wird, kann sich danach richten, wie viel Zeit und Personal im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt wird (vgl. Gosch/Märtens, KStG, 3. Aufl., § 5 Rz 204).
- 18** Das FG hat hierzu ausgeführt, der überwiegende Teil der tatsächlichen Geschäftsführung der Antragstellerin sei darauf gerichtet gewesen, Aktiengeschäfte durchzuführen. Dies ergebe sich aus dem Umfang der Aktientransfers, aus dem hierzu notwendigen Aufwand für die komplexen vertraglichen Gestaltungen der Aktiengeschäfte, deren Kreditfinanzierung sowie den Sicherungsgeschäften, aus der Erstellung und Abstimmung der diesem Gesamtkonzept zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen und Erklärungen und aus der Rolle des Geschäftsführers der Antragstellerin, der bei Depotöffnung von der D-Bank als "professioneller Kunde" i.S. des § 31a Abs. 7 des Wertpapierhandelsgesetzes eingestuft wurde. Die Allgemeinheit habe demgegenüber im Gründungsjahr und im Streitjahr mit Ausnahme einer einwöchigen Kunstausstellung keinen Nutzen von den Tätigkeiten der Antragstellerin gehabt. Diese Umstände lassen bei der gebotenen summarischen Betrachtung auch aus Sicht des Senats darauf schließen, dass die satzungsmäßige Verankerung der Gemeinnützigkeit primär dem Zweck diene, den Bescheid nach § 60a AO zu erlangen, um mit dessen Hilfe sodann die Dividendenstripping-Geschäfte tätigen zu können.
- 19** bb) Ernstlich zweifelhaft ist jedoch, dass die der Antragstellerin seitens der jeweiligen Beteiligungsgesellschaften zugeflossenen Zahlungen Bezüge (Dividenden oder Kapitalerträge) i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 oder Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) sind, die, weil sie aus "Streubesitz"-Beteiligungen resultieren, gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG nicht nach § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit wären, wohingegen die jeweiligen Veräußerungsverluste und sonstigen Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Anteilen gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei der Einkommensermittlung außer Betracht zu bleiben hätten.
- 20** (1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG u.a. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG gelten als sonstige Bezüge auch Einnahmen, die anstelle der Bezüge i.S. des Satzes 1 von einem anderen als dem Anteilseigner nach § 20 Abs. 5 EStG bezogen werden, wenn die Aktien mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden (sog. Dividendenkompensationszahlungen). Dieser Tatbestand erfasst Einnahmen, die den Bezug einer Gewinnausschüttung wirtschaftlich ersetzen (Ausgleichszahlung des Verkäufers anstelle der Dividende), und damit im Zusammenhang stehen, dass die im Rahmen des Erfüllungsgeschäfts zu Eigentum erworbene Aktie den im Verpflichtungsgeschäft versprochenen Anspruch auf Zahlung einer Gewinnausschüttung nicht (mehr) vermittelt (Senatsurteil vom 16.04.2014 - I R 2/12, BFHE 246, 15, m.w.N.).
- 21** (2) Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt gemäß § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG der Anteilseigner. Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an dem Kapitalvermögen i.S. des § 20

Abs. 1 Nr. 1 EStG im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. "Eigentümer" i.S. dieser Regelung ist der zivilrechtliche Eigentümer oder der Inhaber des Wirtschaftsguts. Abweichend von § 39 Abs. 1 AO bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO, dass die Zurechnung an die Person erfolgt, die die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass sie den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (sog. wirtschaftliches Eigentum).

- 22** (3) Nach der Rechtsprechung des beschließenden Senats (Senatsurteil in BFHE 246, 15) setzt danach nicht nur der Dividendentatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, sondern auch derjenige des Satzes 4 (Dividendenkompensationszahlung) voraus, dass der Empfänger der Bezüge wirtschaftlicher Eigentümer i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO der Aktien geworden ist. Auf die daran in der Beschwerdeerwiderung vom FA geäußerten Zweifel ist im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes nicht näher einzugehen.
- 23** (4) Nach der gebotenen summarischen Prüfung bestehen im Streitfall --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- ernsthafte Zweifel daran, dass die Antragstellerin zu irgend einem Zeitpunkt wirtschaftliche Eigentümerin der erworbenen Aktien geworden ist. Danach spricht alles dafür, dass den Aktiengeschäften der Antragstellerin ein von der A-Ltd. initiiertes und modellhaft aufgelegtes Gesamtvertragskonzept zugrunde liegt, das dem Erwerb von wirtschaftlichem Eigentum durch die Antragstellerin vor dem Dividendenstichtag --mit Blick auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG-- oder zu einem späteren Zeitpunkt --mit Blick auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 4 EStG-- von vornherein entgegensteht. Wie auch das FG im Ausgangspunkt zutreffend erkannt hat, standen die Wertpapiererwerbe im untrennbaren Zusammenhang mit Finanzierungs-, Wertpapierverpfändungs- und Sicherungsgeschäften sowie einem kurzfristigen Rückverkauf. Eine nennenswerte Inanspruchnahme der mit dem Innehaben der Wertpapiere verbundenen Rechte durch die Antragstellerin war in Anbetracht dessen offenkundig ausgeschlossen. Es liegt ein bloßer Durchgangserwerb vor (vgl. Senatsurteil in BFHE 246, 15).
- 24** Das FG hat den Erwerb wirtschaftlichen Eigentums durch die Antragstellerin damit begründet, die Antragstellerin habe --anders als die Anlegerin in dem dem Senatsurteil in BFHE 246, 15 zugrunde liegenden Fall-- zumindest noch das zwischen den Zeitpunkten des Erwerbs und der Veräußerung der Aktien bestehende Kursrisiko getragen. Diese Annahme steht jedoch im Widerspruch zu der vom FG selbst getroffenen Feststellung, der zufolge im Rahmen des vorliegenden Gesamtvertragskonzepts zum Zweck der Absicherung des "Marktrisikos" Future-Geschäfte abgeschlossen worden seien. Soweit das FA den Abschluss der Sicherungsgeschäfte nicht in Abrede stellt, jedoch noch dezidierten Vortrag der Antragstellerin zu den einzelnen Transaktionen verlangt, überspannt sie die Anforderungen an die Glaubhaftmachung im Rahmen des AdV-Verfahrens. Die Antragstellerin hat im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nochmals plausibel und substantiiert zu den Sicherungsgeschäften vorgetragen und damit hinreichend glaubhaft gemacht, dass sie keine nennenswerten Kursrisiken zu tragen hatte.
- 25** cc) Die Vorinstanz ist von einer anderen Auffassung ausgegangen. Ihr Beschluss ist daher aufzuheben. In welcher Höhe --ggf. gegen Sicherheitsleistung-- AdV gegen den Vorauszahlungsbescheid zu gewähren ist, hängt davon ab, wie hoch die verbleibende körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage für das Streitjahr voraussichtlich ist, wenn zu ihrer Ermittlung die streitbefangenen Einkünfte nicht als Beteiligungseinkünfte i.S. von § 8b Abs. 3 und 4 KStG behandelt werden.
- 26** Der Senat nimmt die dazu erforderlichen Ermittlungen nicht selbst vor, sondern verweist die Sache an das FG zurück. Eine Zurückverweisung ist auch im Beschwerdeverfahren betreffend die AdV zulässig. Die Befugnis zur Zurückverweisung der Sache ergibt sich aus den §§ 132, 155 FGO i.V.m. § 572 Abs. 3 der Zivilprozessordnung (BFH-Beschlüsse vom 06.11.2008 - IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156; vom 14.07.2008 - VIII B 176/07, BFHE 222, 36, BStBl II 2009, 117, jeweils m.w.N.) und ist Ausfluss eines tragenden Grundprinzips des Instanzenzuges, nämlich der Aufteilung der Rechtsprechungsfunktionen unter den Gerichten. Als Revisions- und Beschwerdegericht hat der BFH in erster Linie die Aufgabe, die Entscheidungen der Finanzgerichte zu überprüfen, wohingegen die Finanzgerichte dem Rechtsuchenden den ersten Zugang zum Richter zu bieten haben. Sie können diese Aufgabe in der Regel auch schneller und effektiver erfüllen (BFH-Beschluss in BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156, m.w.N.). Die Zurückverweisung erscheint im Streitfall deshalb zweckmäßig, weil eine neue Einkünftermittlung durchzuführen ist, zu der weiterer Sachvortrag der Beteiligten zu erwarten ist.
- 27** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.