Urteil vom 20. Oktober 2010, I R 117/08

Ertragsteuerliche Folgen eines ausländischen "Spin-off" für den inländischen Privatanleger - Urteilsaufhebung nach Änderung des Verfahrensgegenstandes während des Revisionsverfahrens - Verfassungswidrigkeit von Vollzugsmängeln nur bei Verantwortlichkeit des Gesetzgebers

BFH I. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 2a, FGO § 68 S 1, FGO § 121 S 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. September 2007, Az: 5 K 1484/07

Leitsätze

1. Teilt eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ihren Anteilseignern im Wege eines sog. Spin-off Aktien ihrer ebenfalls US-amerikanischen Tochtergesellschaft zu, so führt dies bei einem inländischen Anteilseigner nur dann zu einem steuerpflichtigen Kapitalertrag, wenn sich die Zuteilung nach US-amerikanischem Handelsrecht und Gesellschaftsrecht als Gewinnverteilung --und nicht als Kapitalrückzahlung-- darstellt .

2. Ein Kapitalertrag aus der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der in dem Zeitpunkt Anteilseigner der Kapitalgesellschaft war, in dem nach Maßgabe des für die Kapitalgesellschaft geltenden ausländischen Rechts der den Auszahlungsanspruch begründende Rechtsakt stattgefunden hat. Fehlt es an einem solchen Rechtsakt, so ist insoweit der Zeitpunkt der Ausschüttung maßgeblich .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die steuerlichen Folgen der Zuteilung von Aktien. Streitjahr ist 1998.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war am 7. April 1998 Inhaber von 1 500 Aktien einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft, der A. Neben einer (Quartals-)Bardividende wurden ihm zum 7. April 1998 als sog. Spin-Off-Dividende 393 Aktien an einer weiteren US-amerikanischen Kapitalgesellschaft und Tochtergesellschaft der A, der B, zugeteilt. Für jede A-Aktie wurden 0,262085 B-Aktien an die A-Aktionäre ausgeschüttet. Das Nominalkapital der A wurde dadurch nicht gemindert.

3 Die Kläger wurden im Streitjahr 1998 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die zugeteilten B-Aktien erklärte der Kläger nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

4 Der Beklagte und Revisionbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, die Zuteilung der Aktien an der B sei wie eine Bardividende zu behandeln. Die nicht von A gehaltenen Anteile an der B (19,3 %) seien bereits im Jahr 1996 fremden Aktionären am Markt angeboten worden. Auch habe die B in den Jahren 1996 und 1997 bereits 16,8 % bzw. 12 % zum konsolidierten Gewinn des Konzerns beigetragen. Wenn also eine Abspaltung stattgefunden habe, dann sei diese in früheren Jahren und nicht erst im Jahr 1998 erfolgt. Es lägen im Inland steuerpflichtige Kapitalerträge vor, die mit dem Kurswert der erhaltenen Aktien am 7. April 1998 (393 Stück zu je 74,75 US-Dollar --USD--, entspricht 29.376,75 USD) zu bewerten seien. Bei einem Kurs von 1,8143 DM je USD betrage der Wert der steuerpflichtigen Kapitalerträge insgesamt 53.298,24 DM.

5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg (Finanzgericht --FG-- Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24. September 2007 5 K 1484/07, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 41).

6 Mit ihrer dagegen eingelegten Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

7 Während des Revisionsverfahrens hat das FA aus zwischen den Beteiligten nicht streitigen Gründen am 3. März 2010 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 erlassen.

8 Die Kläger beantragen sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 3. März 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen um 53.298 DM niedriger angesetzt werden, hilfsweise anzuordnen, dass die Einkommensteuer unter Anrechnung US-amerikanischer Körperschaftsteuer neu festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat. Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 25. März 2002 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2002 entschieden. An deren Stelle ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 3. März 2010 getreten, der nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos. Der durch den nachfolgenden Bescheid überholte Bescheid entfaltet für die Dauer des Bestehens des nachfolgenden Bescheids keine Rechtswirkungen mehr (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231).

12 2. Obwohl sich die tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch den Bescheid vom 3. März 2010 nach übereinstimmender Auffassung aller Beteiligter nicht verändert haben, kann der erkennende Senat nicht in der Sache selbst entscheiden. Die Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung nicht aus. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die tatsächlichen Feststellungen zum US-amerikanischen Handels- und Gesellschaftsrecht treffen müssen, die eine Entscheidung ermöglichen, ob es sich bei den dem Kläger übertragenen Anteilen an der B um eine ihm zurechenbare und steuerpflichtige Ausschüttung von Gewinnen oder um eine nicht der Besteuerung unterliegende Rückzahlung von Einlagen handelte.

13 a) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 der im Streitjahr geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 20 Abs. 1 und 2 EStG 1997 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden. Diese Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 stellt klar, dass unter die sonstigen --d.h. nicht als Gewinnanteil (Dividende) ausgekehrten-- Bezüge alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert (§ 8 Abs. 1 EStG 1997) zu fassen sind, die dem Gesellschafter entweder von der Kapitalgesellschaft selbst oder von einem Dritten zufließen, soweit die Vorteilszuwendung nicht als Kapitalrückzahlung zu werten ist. Unerheblich ist hiernach insbesondere, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder zu Lasten der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet werden und in welcher Form die Vorteilszuwendung ausgestaltet ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2004 VIII R 70/02, BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468, m.w.N.). Ebenso ist es für die Besteuerung unerheblich, ob es sich bei der ausschüttenden Gesellschaft um eine in- oder eine ausländische Kapitalgesellschaft handelt (vgl. Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263). Auch wenn das Gesetz nur den Begriff "Aktie" erwähnt, fallen unter den Begriff "Aktiengesellschaft" nicht nur solche, die nach deutschem Aktiengesetz errichtet wurden. Vielmehr werden von ihm auch ausländische Rechtsgebilde erfasst, die ihrer inneren Struktur nach einer nach deutschem Aktienrecht errichteten Aktiengesellschaft im Wesentlichen entsprechen (vgl. Senatsurteil vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399; zur einhelligen Meinung auch BFH-Urteil vom 14. März 2007 XI R 15/05, BFHE 217, 438, BStBl II 2007, 924, m.w.N.).

14 b) Danach führt --vorbehaltlich der Regelungen des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln-- grundsätzlich jede Vermögensübertragung einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft auf ihren Gesellschafter zu Kapitaleinnahmen. Von der Besteuerung ausgenommen sind jedoch Kapitalrückzahlungen aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung in den Grenzen des § 20 Abs.

1 Nr. 2 EStG 1997 und --im Inlandsfall-- Bezüge, für die Eigenkapital i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes a.F. als verwendet gilt (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997).

15 Dieser Systematik folgend stellen einerseits Kapitalrückzahlungen aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung auch einer ausländischen Kapitalgesellschaft in Höhe des Betrags der Nennkapitalherabsetzung rechtlich und wirtschaftlich keinen Ertrag dar (vgl. Senatsurteil vom 14. Oktober 1992 I R 1/91, BFHE 169, 213, BStBl II 1993, 189). Andererseits sind, nach der Rechtslage im Streitjahr und über den Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1997 hinaus, auch Kapitalrückzahlungen außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital bei ausländischen Kapitalgesellschaften nicht zu besteuern, sofern unter Heranziehung des einschlägigen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage auszugehen ist (vgl. auch BRDrucks 542/1/06 vom 11. September 2006, unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 27. April 2000 I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht 2003, 909, 910; zur fehlenden Steuerpflicht der Ausgabe von Gratisaktien zu Lasten der Agiorücklage einer japanischen Kapitalgesellschaft Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 15. Februar 1982, Der Betrieb 1982, 1842). Angesichts dessen führen Sachausschüttungen auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 15 des Umwandlungssteuergesetzes nicht stets zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997 (anders wohl Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. Oktober 2004, BStBl I 2004, 1034, Tz. 34).

16 c) Das FG hat in tatsächlicher Hinsicht und für den erkennenden Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass dem Kläger als Inhaber von 1 500 A-Aktien am 7. April 1998 neben einer (Quartals-)Bardividende aufgrund eines "Spin-off" von A 393 Aktien an der B zu einem Wert von 53.298,24 DM übertragen wurden. Diese Übertragung ist grundsätzlich als Sachausschüttung an die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft zu behandeln; sie führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1997 (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 1034, Tz. 34; vom 22. Dezember 2009, BStBl I 2010, 94, Tz. 113). Ob die Übertragung der Aktien zu Lasten des Gewinns der A erfolgte oder als Einlagenrückgewähr anhand der richterrechtlich entwickelten Grundsätze zu Vermögensübertragungen von ausländischen Kapitalgesellschaften zu qualifizieren ist, lässt sich den Urteilsgründen des FG allerdings nicht entnehmen. Das FG hat (unter 2.a der Entscheidungsgründe) lediglich festgestellt, bei der Übertragung der Aktien habe "es sich nicht um die Rückzahlung von Kapital, sondern um den Zufluss weiterer geldwerter Aktien gehandelt". Weiterhin hat das FG festgestellt, es spiele keine Rolle, dass der von A gewährte Vorteil "im Gegensatz zu Bardividenden nicht aus ihrem Gewinn, sondern aus ihrem Anlagevermögen geleistet worden" sei. Ob die Verwendung des Begriffs "Gewinn" in diesem Zusammenhang nur als eine Umschreibung der für Bardividenden verwendbaren liquiden Mittel gemeint ist, so dass mit der Zuteilung der Aktien ebenso wie bei einer Bardividende Gewinn verteilt wurde, bleibt angesichts der insoweit mehrdeutigen Formulierung des FG ungewiss.

17 Das FG wird im zweiten Rechtsgang daher der Frage nachgehen müssen, ob die Übertragung der Aktien nach Maßgabe des einschlägigen US-amerikanischen Handels- und Gesellschaftsrechts als Kapitalrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu beurteilen ist (zur Anwendbarkeit ausländischen Rechts bei ausländischem Anteilsbesitz vgl. auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 115). Die Feststellung ausländischen Rechts gehört zu den Tatsachenfeststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, die das FG von Amts wegen vorzunehmen hat (vgl. § 155 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung) und die nicht im Revisionsverfahren nachgeholt werden können. Die Art und Weise der Ermittlung ausländischen Rechts steht im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts (vgl. dazu Senatsurteil vom 19. Dezember 2007 I R 46/07, BFH/NV 2008, 930, m.w.N.). Jedenfalls können die Kläger gegen die Möglichkeit der Erfassung der zugeteilten Aktien als Kapitaleinkünfte nicht mit Erfolg einwenden, es habe, wie die Entwicklung der Börsenwerte zeige, nur eine Vermögensumverteilung stattgefunden. Denn mit der Übertragung der Aktien wurden dem Kläger nicht neue, aus seinem bisherigen Aktienbestand teilweise abgespaltene Mitgliedschaftsrechte, sondern --als Gegenstand eines Wechsels der Inhaberschaft-- weitere eigenständige Anteilsrechte zu Lasten der Beteiligungsquote der A eingeräumt (so ausdrücklich zum Erwerb von Bonusaktien BFH-Urteil in BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468; vgl. auch Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 960 "Tausch").

18 3. Vorausgesetzt, es handelte sich im Streitfall um eine Gewinnausschüttung, muss das FG darüber hinaus feststellen, ob ihr nach Maßgabe des US-amerikanischen Rechts ein dem Gewinnverteilungsbeschluss nach § 20 Abs. 2a Satz 2 EStG 1997 (jetzt § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG 2009) vergleichbarer Rechtsakt der A zugrunde liegt, mit dem sich der allgemeine Anspruch des Klägers auf den Gewinn zu einem Anspruch auf Auszahlung dieses Gewinns konkretisiert hat. In diesem Fall wäre die Übertragung der Aktien nur dann ein steuerpflichtiger Kapitalertrag, wenn der Kläger im Zeitpunkt des die Auszahlung begründenden Rechtsaktes bereits Aktionär der A gewesen wäre. Sollte allerdings die Gewährung der B-Aktien unmittelbare Folge der im Wege des "Spin-off" erfolgten Umstrukturierung

bei A sein und es an einem dem Gewinnverteilungsbeschluss vergleichbaren Rechtsakt fehlen, wäre die Zuteilung der Aktien, sofern es sich um eine Gewinnausschüttung handelte, ohne Weiteres dem Kläger zuzurechnen, da er im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an der B A-Aktionär war.

19 Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (DBA-USA 1989) stünde der Besteuerung in Deutschland nach Art. 10 Abs. 1 DBA-USA 1989 nicht entgegen, da es sich um Einkünfte aus Aktien (Art. 10 Abs. 4 DBA-USA 1989) handeln würde.

20 4. Im Streitfall ist es nicht geboten, das Verfahren wegen des von den Klägern geltend gemachten strukturellen Vollzugsdefizits auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) über die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Aktienübertragungen im Zuge ausländischer "Spin-off" einzuholen.

21 Nach der Rechtsprechung des BVerfG können strukturell gegenläufige Erhebungsregeln im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden Steuernorm eine Verletzung des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG begründen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Februar 2010 1 BvR 2664/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 651; BVerfG-Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56; BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654). Bloße Vollzugsmängel führen allerdings noch nicht zur Verfassungswidrigkeit; erforderlich ist ein normatives Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56; BVerfG-Urteil in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654). Daraus folgt, dass nur solche Defizite ein strukturelles Erhebungsdefizit begründen können, die in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallen. Für Auslandssachverhalte fehlt dem Gesetzgeber jedoch bereits die Möglichkeit, Regelungen zu schaffen, die Ermittlungen im Ausland ermöglichen. Selbst wenn für die Besteuerung der Folgen ausländischer "Spin-off" ein tatsächliches Ermittlungsdefizit bestünde, so hat dieses Defizit seine Ursache nicht in dem vom deutschen Gesetzgeber zu verantwortenden System der materiellen und der das Verfahren betreffenden Steuerrechtsnormen. Eine Ausgangslage, die der deutsche Gesetzgeber nicht verändern kann, kann ihm nicht als Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichmäßigkeit der Steuererhebung angelastet werden (vgl. umfassend BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VIII R 33/95, BFHE 183, 45, BStBl II 1997, 499; BFH-Beschluss vom 18. November 2005 II B 23/05, BFH/NV 2006, 612).

22 5. Angesichts der derzeit nicht entscheidungsreifen Vorfrage, ob es sich bei den dem Kläger übertragenen Aktien an der B überhaupt um zurechenbare steuerpflichtige Kapitalerträge handelt, bedarf es keiner Entscheidung zu der hilfsweise beantragten Anrechnung US-amerikanischer Körperschaftsteuer.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de