Urteil vom 08. Februar 2017, I R 55/14

Veräußerungsgewinn einer Stiftung liechtensteinischen Rechts durch Verzicht auf Teilnahme an einer Kapitalerhöhung

ECLI:DE:BFH:2017:U.080217.IR55.14.0

BFH I. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1, AStG § 15, EStG § 17 Abs 1 S 2, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst e, KStG § 2 Nr 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 4, AO § 90 Abs 2

vorgehend FG Münster, 02. Juni 2014, Az: 9 K 5/08 K

Leitsätze

NV: Zur Frage, ob eine rechtsfähige Stiftung liechtensteinischen Rechts nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entspricht und ob ihr inländische Einkünfte überhaupt zugerechnet werden können.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 3. Juni 2014 9 K 5/08 K aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) durch den Verzicht einer Tochtergesellschaft auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung einer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen (Enkel-)Kapitalgesellschaft einen Veräußerungsgewinn i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG und § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in den jeweils für das Streitjahr (2001) geltenden Fassungen erzielt hat.

2 Die Klägerin ist eine Stiftung liechtensteinischen Rechts mit Sitz in B. Destinatäre der Klägerin sind in Österreich ansässige Mitglieder (Ehefrau und Kinder) der Familie des Gründers der E Firmengruppe. Die Klägerin hielt im Streitjahr sämtliche Anteile an einer ebenfalls in B ansässigen Anstalt liechtensteinischen Rechts (D). Dieser standen zusammen mit einer ebenfalls in Liechtenstein ansässigen Aktiengesellschaft (G) jeweils 50 v.H. der Anteile an der in Deutschland ansässigen E GmbH zu. Daneben war die Klägerin alleinige Anteilseignerin der in Luxemburg ansässigen E Holdings S.a.r.l., die wiederum sämtliche Anteile an der in Deutschland ansässigen E Holding GmbH hielt.

3 D und G haben am 3. Februar 1998 beschlossen, das Kapital der E GmbH zu erhöhen. Die neue Stammeinlage sollte gegen Zahlung eines Betrages von 30 Mio. DM (Stammeinlage in Höhe von 22,5 Mio. DM zzgl. Agio in Höhe von 7,5 Mio. DM) von der (damals) noch zu gründenden E Holding GmbH übernommen werden. Zudem gewährten D und G der E Holdings S.a.r.l. ein auf die zu gründende E Holding GmbH übertragbares Optionsrecht auf Erwerb weiterer Gesellschaftsanteile in Höhe von nominell jeweils 5,25 Mio. DM für den Fall, dass eine weitere Kapitalerhöhung von 22,5 Mio. DM durchgeführt wird. D und G sollten von ihrem Bezugsrecht ausgeschlossen sein, weil sie nicht bereit waren, sich an der Finanzierung weiterer Investitionen bei der E GmbH zu beteiligen.

4 Am 5. Februar 1998 fassten D und G als Gesellschafter der E GmbH einen Beschluss über die zwei Tage zuvor vereinbarte Erhöhung des Kapitals der E GmbH auf 37,5 Mio. DM. Zur Übernahme der neuen Stammeinlage wurde unter Ausschluss der bisherigen Gesellschafter (D und G) allein die (zu gründende) E Holding GmbH zugelassen.

5 Ferner hat die Gesellschafterversammlung der E GmbH am 31. August 2001 beschlossen, das Stammkapital um weitere 22,5 Mio. DM auf 60 Mio. DM zu erhöhen. Zur Übernahme des neuen Geschäftsanteils war nur die E Holding GmbH zugelassen, die neben dem Nominalbetrag des neuen Anteils ein Aufgeld von 7,5 Mio. DM zu leisten hatte.

6 Im Rahmen einer Außenprüfung hat der Prüfer die Ansicht vertreten, dass durch den Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 31. August 2001 über die (zweite) Kapitalerhöhung zugunsten der D ein Anwartschaftsrecht/Bezugsrecht in Bezug auf einen Teil des neuen Geschäftsanteils an der E GmbH entstanden und dieses zunächst der Klägerin und von dieser über die E Holdings S.a.r.l. der E Holding GmbH zugewendet worden sei.

7 Aufgrund der Einlage des Anwartschaftsrechtes/Bezugrechtes in die E Holding GmbH habe die Klägerin einen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG erzielt, da nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der verdeckten Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft gehöre. Die Höhe des Veräußerungsgewinns bemesse sich nach § 17 Abs. 2 EStG grundsätzlich nach dem Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten des eingelegten Anteils übersteige. An die Stelle eines Veräußerungspreises trete im vorliegenden Fall der gemeine Wert des eingelegten Anwartschaftsrechtes/Bezugsrechtes. Als Anschaffungskosten der Rechtsposition seien, soweit der Steuerpflichtige den Anteil unentgeltlich oder --wie hier-- im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) erworben habe, nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgebend, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben habe. Der gemeine Wert des der Klägerin von der D zugewendeten Anwartschaftsrechtes/Bezugsrechtes in Höhe von 15.269.651 DM sei mithin lediglich um die anteilig auf diese Rechtsposition entfallende Anschaffungskosten der D in Höhe von 2.257.975 DM zu vermindern. Damit ergebe sich letztlich ein Veräußerungsgewinn von 13.011.676 DM.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Auffassung an und erließ für das Streitjahr einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid.

9 Während des Klageverfahrens haben sich die Beteiligten darüber tatsächlich verständigt, dass der gemeine Wert der gesamten Anteile an der E GmbH vor der zweiten Kapitalerhöhung mit 161.671.340 DM (statt 253.595.350 DM) und der gemeine Wert der Anteile nach der zweiten Kapitalerhöhung mit 191.671.340 DM (statt 283.595.350 DM) zu bemessen ist, so dass stille Reserven von D auf die E Holding GmbH in Höhe von 8.375.351 DM (statt 15.269.651 DM) übergegangen seien. Die Beteiligten sind ferner übereingekommen, dass sich die den übergegangenen stillen Reserven anteilig zuzuordnenden historischen Anschaffungskosten der D auf 1.942.680 DM (statt 2.257.975 DM) belaufen.

10 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage (FG Münster, Urteil vom 3. Juni 2014 9 K 5/08 K, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 2076) insoweit begründet angesehen, als das FA einen über den Betrag von 6.432.671 DM hinausgehenden Veräußerungsgewinn angesetzt hat.

11 Die Klägerin beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid für 2001 vom 28. November 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Dezember 2007 dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer auf 0 € festgesetzt wird.

12 Das FA hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision der Klägerin 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--). Dessen bisherige Feststellungen reichen für eine abschließende Entscheidung durch den Senat nicht aus.

14 1. Nach § 2 Nr. 1 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Zu diesen Voraussetzungen hat das FG festgestellt, dass die Klägerin eine rechtsfähige Stiftung liechtensteinischen Rechts sei, die Sitz und Geschäftsleitung in Liechtenstein habe. Ob aber die Klägerin, die dem Recht des Fürstentums Liechtenstein untersteht, nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur

--ungeachtet einer ggf. nach ausländischem Recht bestehenden Rechtspersönlichkeit (Senatsurteile vom 3. Februar 1988 I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl II 1988, 588; vom 26. August 1993 I R 44/92, BFH/NV 1994, 318)-- einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entspricht (sog. Typenvergleich, vgl. zuletzt Senatsurteil vom 25. Oktober 2016 I R 54/14, BFHE 256, 66, m.w.N. aus der Rechtsprechung) und damit eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 2 Nr. 1 KStG darstellt, lässt sich anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen.

15 a) Die für den Typenvergleich erforderlichen Feststellungen zum ausländischen Recht gehören zu den Tatsachenfeststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, die das FG von Amts wegen und unter Beachtung des § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) vorzunehmen hat (vgl. § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung) und die im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden können (Senatsurteile vom 22. Dezember 2010 I R 84/09, BFHE 232, 352, BStBl II 2014, 361; vom 6. Juni 2012 I R 52/11, BFHE 237, 356, BStBl II 2014, 240). Dabei hat das FG eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkte im Einzelfall vorzunehmen (Senatsurteil vom 20. August 2008 I R 34/08, BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263). 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.). Eine Bindung des Bundesfinanzhofs (BFH) als Revisionsgericht an eine Tatsachenwürdigung besteht allerdings (schon) dann nicht, wenn aus den Gründen des angefochtenen Urteils nicht nachvollziehbar ist, aus welchen Tatsachen das FG eine Schlussfolgerung tatsächlicher Art ableitet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2011 XI R 33/10, BFH/NV 2012, 1009; vom 17. Mai 2005 VII R 76/04, BFHE 210, 70; vom 25. August 1999 X R 74/96, BFH/NV 2000, 416). Hierin liegt ein materiell-rechtlicher Fehler, der auch ohne entsprechende Rüge zur Aufhebung des Urteils führt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 27. Mai 1981 I R 123/77, BFHE 133, 412, BStBl II 1982, 211; BFH-Urteil vom 5. März 1968 II R 36/67, BFHE 92, 416, BStBl II 1968, 610).

16 b) Soweit mit der Feststellung der Vorinstanz, die Klägerin weise die Rechtsform einer Stiftung liechtensteinischen Rechts auf, überhaupt eine Vergleichbarkeit zu einer einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entsprechenden Rechtspersönlichkeit angesprochen worden sein soll, wird diese Einschätzung durch die tatsächlichen Feststellungen nicht getragen. Es fehlen tragfähige Feststellungen sowohl zu der rechtlichen Struktur der Klägerin selbst wie zu den einschlägigen ausländischen Rechtsnormen (vgl. hierzu Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtenstein vom 20. Januar 1926, LGBl 1926 Nr. 4). Der Hinweis der Vorinstanz, die Destinatäre der Klägerin seien in Österreich ansässige Mitglieder (Ehefrau und Kinder) der Familie des Gründers der E Firmengruppe, führt mit Blick auf die rechtliche Struktur der Klägerin zu keinen tragfähigen Erkenntnissen. Weitere Feststellungen hat das FG nicht getroffen.

17 2. Zudem lässt sich nach den bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob der Klägerin --sollte sie ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur nach einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entsprechen-- im Streitjahr die streitigen inländischen Einkünfte i.S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG überhaupt zugerechnet werden können.

18 a) Nach der Rechtsprechung des Senats kann bei einer ausländischen Stiftung bereits fraglich sein, ob die betreffenden Einkünfte aufgrund allgemeiner Regelungen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) nicht der Stiftung, sondern einer anderen Person --beispielsweise dem Stifter-- zuzurechnen sind (Senatsurteile vom 5. November 1992 I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl II 1993, 388; in BFHE 232, 352, BStBl II 2014, 361; vom 22. Dezember 2010 I R 85/09, nicht veröffentlicht --n.v.--; vom 22. Dezember 2010 I R 86/09, BFH/NV 2011, 1140; vom 22. Dezember 2010 I R 87/09, n.v.). Da bei Stiftungen in Liechtenstein der Stiftungsrat regelmäßig an die Anweisungen des Stifters gebunden ist (vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz 28; Schütz, Der Betrieb 2008, 603; zu "kontrollierten" Treuhandstiftungen vgl. auch Schulz in Lademann, Außensteuergesetz, § 15 AStG Rz 8), kann --entgegen der Vorinstanz-- nicht ohne weiteres unterstellt werden, dass das von der Stiftung verwaltete Vermögen (hier die Anteile an der D) und die daraus erzielten Einkünfte dieser steuerrechtlich zuzurechnen sind. Der Gestaltungs- und Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen, wie es sich insbesondere aus den Statuten und Beistatuten der Stiftung nach dem insoweit anwendbaren liechtensteinischen Recht ergibt, kommt insoweit entscheidende Bedeutung zu. Auch hierzu hat das FG bisher keine substantiierten Feststellungen getroffen.

19 b) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (AStG) wird für Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen einer Familienstiftung i.S. des § 15 Abs. 2 AStG, die sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Ausland hat, dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. unbeschränkt steuerpflichtigen bezugsberechtigten oder anfallsberechtigten Personen zugerechnet. Diese Zurechnung setzt zum

einen voraus, dass es sich um eine Familienstiftung im Sinne des Gesetzes handelt, die ein entsprechendes Einkommen im steuerrechtlichen Sinn erzielt (vgl. Senatsbeschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437; Senatsurteil in BFHE 170, 62, BStBl II 1993, 388), und zum anderen, dass ein unbeschränkt steuerpflichtiger Stifter bzw. unbeschränkt steuerpflichtige bezugsberechtigte oder anfallsberechtigte Personen vorhanden sind. Den Feststellungen der Vorinstanz, die Destinatäre der Klägerin seien die Ehefrau und die Kinder des Gründers der E Firmengruppe, mag zwar zu entnehmen sein, dass es sich bei der Klägerin um eine Familienstiftung i.S. des § 15 Abs. 2 AStG handelt; soweit aber mit der weiteren Feststellung, dass es sich um in Österreich "ansässige" Familienmitglieder handelt, überhaupt eine im Inland nicht bestehende Steuerpflicht der betreffenden Personen angesprochen worden sein soll, wird auch diese Einschätzung durch die tatsächlichen Feststellungen nicht getragen. Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit (vgl. Art. 4 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-Musterabkommen--) lässt ohne weitere Feststellungen keinen zwingenden Schluss darauf zu, dass nicht doch ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt der Familienmitglieder im Inland nach §§ 8, 9 AO anzunehmen ist und damit eine unbeschränkte Steuerpflicht i.S. des § 1 Abs. 1 EStG besteht. Demgemäß kann der erkennende Senat auch nicht darüber entscheiden, ob im Streitfall die Abschirmwirkung des ausländischen Rechtsträgers nach § 15 AStG durchbrochen und das Einkommen der Klägerin den Familienmitgliedern zuzurechnen ist.

20 3. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil war deshalb aufzuheben. Die Sache ist zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen, um die aufgezeigten Feststellungen nachzuholen. Sollte das FG dabei im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangen, dass die Klägerin ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur nach einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entspricht, dem die entsprechenden Einkünfte auch zugerechnet werden können, wird sich das FG im weiteren damit zu befassen haben, ob der D --einer Anstalt liechtensteinischen Rechts-- die Anteile an der E GmbH sowie das Anwartschaftsrecht/Bezugsrecht an den neuen Geschäftsanteilen überhaupt zuzurechnen waren. Letzteres hängt wiederum davon ab, ob die D nach den Grundsätzen des Typenvergleichs, d.h. nach ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Struktur, einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entspricht. Sollte dies zu verneinen sein, wäre das Anwartschaftsrecht/Bezugsrecht direkt der Klägerin mit der Folge zuzurechnen, dass sich die Frage, ob eine vGA zur Annahme eines unentgeltlichen Erwerbs i.S. von § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG berechtigt, im Streitfall nicht stellen würde. Das FG wird daher Feststellungen zur rechtlichen Struktur der D sowie zu den für Anstalten liechtensteinischen Rechts einschlägigen ausländischen Rechtsnormen zu treffen haben (vgl. hierzu Art. 534 ff. Personen- und Gesellschaftsrecht des Fürstentums Liechtenstein vom 20. Januar 1926, LGBl 1926 Nr. 4). Dabei wird insbesondere zu berücksichtigen sein, dass das liechtensteinische Recht der Rechtsform der Anstalt weitgehende Freiheit in der Festlegung der Statuten und der Organisation einräumt (vgl. Marxer/Goop/Kieber, Gesellschaften und Steuern in Liechtenstein, 9. Aufl., S. 160; Wanger, Liechtensteinisches Wirtschafts- und Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., S. 86).

21 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de