Urteil vom 27. Oktober 2020, VIII R 18/17

Nachweis der Einlagenrückgewähr bei Ausschüttungen einer EU-Kapitalgesellschaft im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners

ECLI:DE:BFH:2020:U.271020.VIIIR18.17.0

BFH VIII. Senat

KStG § 27 Abs 1 S 3, KStG § 27 Abs 1 S 5, KStG § 27 Abs 3, KStG § 27 Abs 8, GG Art 3 Abs 1, AEUV Art 63, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 32d Abs 4, GG Art 100 Abs 1, AEUV Art 267, EStG VZ 2011 , KStG VZ 2011

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. September 2017, Az: 3 K 737/15

Leitsätze

1. Fragen der Vereinbarkeit des von der ausschüttenden EU-Kapitalgesellschaft zu betreibenden Feststellungsverfahrens gemäß § 27 Abs. 8 KStG mit höherrangigem Recht hinsichtlich des grundsätzlichen Erfordernisses des Verfahrens, der Antragstellung und -frist, der Anforderungen an den Nachweis einer Einlagenrückgewähr und der Mitwirkungs- und Antragsrechte des Anteilseigners sind nicht im Rahmen der Veranlagung des Anteilseigners zu klären.

2. Es ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, dass inländische Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens den Nachweis führen können, dass ein bestimmter Bezug als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist, Ausschüttungen an inländische Gesellschafter einer EU-Kapitalgesellschaft gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG ohne weitere Nachweismöglichkeit des Anteilseigners jedoch stets als Gewinnausschüttung gelten, wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibt.

3. Die Frage, ob es mit den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) vereinbar ist, dass inländische Gesellschafter von EU-Kapitalgesellschaften den Nachweis einer Einlagenrückgewähr für einen bestimmten Bezug im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens nicht selbst führen dürfen, ist im Klageverfahren gegen einen Einkommensteuerbescheid des Anteilseigners nur dann entscheidungserheblich, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass nach den Vorgaben der Verwendungsfiktion in § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG eine Einlagenrückgewähr vorliegen könnte.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 25.09.2017 - 3 K 737/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die von dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Streitjahr 2011 aus einer österreichischen Kapitalgesellschaft (der I-AG) bezogene Ausschüttung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) aufgrund einer Einlagenrückgewähr als nicht steuerbarer Kapitalertrag zu behandeln ist.

2 Der Kläger war im Streitjahr an der in Wien ansässigen I-AG mit 307 500 Inhaberaktien beteiligt. Die I-AG hatte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, das zum 30.04.2011 endete. Am ... .09.2011 fasste die Hauptversammlung der I-AG den Beschluss, aus dem Bilanzgewinn der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr 2010/2011 einen Betrag von 0,10 € pro Aktie (an den Kläger: 30.750 €) auszuschütten. Nach der Dividendenbekanntmachung

der I-AG handelte es sich bei der ausgeschütteten Dividende nach österreichischem Steuerrecht um eine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 des österreichischen Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG-Österreich).

3 Bei Gutschrift der Ausschüttung der I-AG im Depot des Klägers erteilte die depotführende Bank dem Kläger am 11.10.2011 eine Abrechnung. In dieser war die Ausschüttung in Höhe von 30.750 € unter Bezug auf Rz 92 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.12.2009 - IV C 1-S 2252/08/10004 (BStBl I 2010, 94) als kapitalertragsteuerpflichtige Dividende ausgewiesen. Die Depotbank verrechnete die Kapitalerträge aus der Dividende mit negativen Kapitalerträgen in Höhe von 8.147,21 € und behielt Kapitalertragsteuer von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 22.602,79 € ein.

4 Der Kläger wird für das Streitjahr allein zur Einkommensteuer veranlagt. In seiner Einkommensteuererklärung erklärte er Einkünfte aus Kapitalvermögen aus verschiedenen Quellen. Er beantragte die Überprüfung des Steuereinbehalts gemäß § 32d Abs. 4 EStG mit der Begründung, bei der Ausschüttung der I-AG handele es sich um eine nicht steuerbare Einlagenrückzahlung.

5 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 01.02.2013 nicht. Er behandelte den Bezug von der I-AG weiterhin als steuerpflichtigen Kapitalertrag. Das FA berücksichtigte in der Einkommensteuerfestsetzung die vom Kläger erklärten Kapitalerträge als Kapitalerträge, die dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterlagen, und zog von diesen Kapitalerträgen den Sparer-Pauschbetrag (801 €) ab. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer wurde angerechnet.

6 Der Kläger begründete seinen anschließend erhobenen Einspruch im Wesentlichen damit, dass es sich bei der Ausschüttung der I-AG um eine Kapitalrückzahlung aus der Agio-Rücklage der I-AG handele, die nach österreichischem Steuerrecht als Rückzahlung einer Einlage behandelt werden dürfe. Er forderte die I-AG während des Einspruchsverfahrens auf, für die Ausschüttung im Streitjahr vor Ablauf der gesetzlichen Frist gemäß § 27 Abs. 8 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (KStG) am 31.12.2012 beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) einen Antrag zu stellen, gesondert feststellen zu lassen, dass es sich um eine Einlagenrückgewähr handele. Die I-AG stellte den Antrag jedoch nicht.

7 Der Einspruch und die danach erhobene Klage blieben erfolglos.

8 Das Finanzgericht (FG) stellte in den Entscheidungsgründen fest, dass es sich bei der Ausschüttung der I-AG im Streitjahr mangels einer Herabsetzung des gezeichneten Kapitals nicht um eine Rückzahlung von Nennkapital gehandelt habe. Die I-AG habe einen Teil ihres Bilanzgewinns ausgeschüttet. Das österreichische Steuerrecht erlaube es zwar, diesen Vorgang als steuerneutrale Einlagenrückgewähr zu behandeln. Aus deutscher Sicht könne jedoch mangels einer von der I-AG bescheinigten Einlagenrückgewähr nicht von einer solchen ausgegangen werden. Die Begründung des FG ist im Einzelnen in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1951 mitgeteilt.

9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts und höherrangigen Rechts.

10 Es verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), wenn der Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft eine steuerpflichtige Dividende gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG allein deshalb erziele, weil die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibe. Er werde schlechter gestellt als der Anteilseigner einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft, ohne dass hierfür eine Rechtfertigung erkennbar sei.

11 Die Regelungen in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 27 Abs. 8 KStG seien mit den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 und Art. 65 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) nicht vereinbar. Dem Anteilseigner sei zu gestatten, den Nachweis der Einlagenrückgewähr persönlich führen zu können, wenn die Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren nicht betreibe.

12 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 25.09.2017 - 3 K 737/15 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 01.02.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.03.2015 dergestalt abzuändern, dass bei den Kapitaleinkünften des Klägers ein Betrag in Höhe von 30.750 € aufgrund einer Einlagenrückgewähr als nicht steuerpflichtiger Bezug behandelt wird.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die zulässige Revision ist unbegründet.

15 Die Revision ist zulässig, soweit der Kläger im Revisionsverfahren begehrt, die Ausschüttung der I-AG im Rahmen des Einkommensteuerbescheids nicht nur in Höhe von 22.602,79 €, sondern in Höhe von 30.750 € als nicht steuerbar zu behandeln (s. unter II.1.).

16 Die Revision hat jedoch in der Sache keinen Erfolg. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Bezug des Klägers von der I-AG als steuerpflichtiger Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht als Einlagenrückgewähr gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu berücksichtigen ist (s. unter II.2.). Die verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Einwendungen des Klägers greifen nicht durch (s. unter II.3. bis II.5.).

17 1. Der vom Kläger in der Revision gestellte Antrag, die Ausschüttung der I-AG in Höhe von 30.750 € als Einlagenrückgewähr i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG statt als steuerpflichtigen Kapitalertrag gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren, ist zulässig. Zwar kann eine unzulässige Erweiterung des Antrags im Revisionsverfahren darin liegen, dass der Kläger die Festsetzung der Steuer auf einen niedrigeren Betrag als vor dem FG begehrt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 14). Dies ist hier jedoch nicht der Fall. Der Kläger begehrte sowohl vor dem FG als auch im Revisionsverfahren die Nichtberücksichtigung von Kapitaleinkünften in Höhe von 30.750 € aus der Ausschüttung der I-AG. Der von der Depotbank als steuerpflichtig behandelte Ausschüttungsbetrag von 30.750 € war im Rahmen des Kapitalertragsteuereinbehalts mit negativen laufenden Kapitalerträgen in Höhe von 8.147,21 € verrechnet worden. Im Einkommensteuerbescheid wurden aus der Ausschüttung der I-AG Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 22.602,79 € angesetzt. Vor dem FG hat der Kläger die Minderung der Einkünfte aus Kapitalvermögen um 22.602,79 € (nach Verlustverrechnung im Rahmen des Steuerabzugs) beantragt. Indem der Kläger in der Revision nunmehr die Minderung der Einkünfte aus Kapitalvermögen um Einnahmen (Kapitalerträge) in Höhe von 30.750 € begehrt und zugleich darauf verweist, die beim Kapitalertragsteuereinbehalt verrechneten negativen Kapitalerträge in Höhe von 8.147,21 € seien im Erfolgsfall gemäß § 20 Abs. 6 i.V.m. § 10d EStG vorzutragen und künftig verrechenbar, macht er trotz der andersartigen Bezifferung seines Begehrens dieselbe Minderung der Einkünfte wie vor dem FG geltend.

18 2. Gemäß § 32d Abs. 4 EStG konnte der Kläger durch Einbeziehung der Kapitalerträge aus der Ausschüttung in die Einkommensteuerfestsetzung überprüfen lassen, ob es sich bei der Ausschüttung der I-AG um einen steuerpflichtigen Bezug gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder um einen nicht steuerbaren Bezug gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG handelt. Das FG hat auf dieser Grundlage zutreffend entschieden, dass die Kapitalerträge aus der Ausschüttung der I-AG als steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr zu berücksichtigen sind (s. unter II.1.a bis c).

19 a) Bezüge des inländischen Anteilseigners von ausländischen (EU- und Drittstaaten-)Kapitalgesellschaften in Geld oder Geldeswert (§ 8 Abs. 1 EStG) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit die Vorteilszuwendung nicht als Einlagenrückgewähr zu werten ist. Unerheblich ist dabei, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder zu Lasten der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet werden und in welcher Form die Vorteilszuwendung ausgestaltet ist (Senatsurteil vom 13.07.2016 - VIII R 47/13, BFHE 254, 390, Rz 12; s.a. BFH-Urteil vom 10.04.2019 - I R 15/16, BFHE 265, 56).

20 b) § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG ordnet an, dass, soweit Leistungen nicht als Fall der Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG gesondert festgestellt werden, sie als Gewinnausschüttung gelten, die beim Anteilseigner zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen. Da für die Ausschüttung der I-AG in Höhe von 30.750 € nicht gesondert festgestellt worden ist, dass es sich um eine Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 Sätze 1 und 2 KStG handelt, gilt die Ausschüttung gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als steuerpflichtige Gewinnausschüttung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG an den Kläger.

21 Soweit das FG zur Begründung desselben Ergebnisses gemäß § 27 Abs. 8 Satz 2 i.V.m. Satz 8, Abs. 3 und Abs. 5 Satz 2 KStG darauf abgestellt hat, dem Kläger habe die notwendige Bescheinigung der I-AG über die Einlagenrückgewähr gefehlt, weshalb diese in Höhe von Null € als bescheinigt gelte, folgt der Senat dem nicht. Wird das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG von der EU-Kapitalgesellschaft wie im Streitfall nicht

betrieben, ist der Bezug unmittelbar nach der Fiktionsregelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG steuerpflichtig (vgl. Hageböke, Internationales Steuerrecht 2010, 715, 717; Dehne in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015, 890, 899).

22 c) Die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) als Ansässigkeitsstaat des unbeschränkt steuerpflichtigen Klägers (§ 1 Abs. 1 EStG) darf die Ausschüttung der I-AG, welche gemäß § 4 Abs. 12 EStG-Österreich aus österreichischer Sicht eine Einlagenrückgewähr an den Kläger darstellt, nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24.08.2000 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 584) --DBA-Österreich--, in Kraft getreten am 18.08.2002 (BGBl II 2002, 2435, BStBl I 2002, 956), besteuern. Nach Art. 10 Abs. 1 und Abs. 3 DBA-Österreich steht Deutschland als Wohnsitzstaat des Klägers (vgl. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich) ein Besteuerungsrecht für Dividenden zu. Dividenden gemäß Art. 10 Abs. 3 Satz 1 DBA-Österreich sind u.a. Einkünfte aus Aktien, zu denen auch Einlagenrückzahlungen i.S. des § 4 Abs. 12 EStG-Österreich gehören (Schuch/Fürnsinn in Wassermeyer, Österreich Art. 10 Rz 10).

23 3. Soweit der Kläger geltend macht, das beim BZSt zu betreibende Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG sei mit dem Unions- und Verfassungsrecht nicht vereinbar, weil

- die EU-Kapitalgesellschaft gemäß § 27 Abs. 8 KStG ein gegenüber inländischen Kapitalgesellschaften abweichendes Feststellungsverfahren betreiben müsse,

- die Antragstellung gemäß § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG einer Ausschlussfrist unterliege,

- der Nachweis einer Einlagenrückgewähr i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG von der EU-Kapitalgesellschaft nach inländischen Maßstäben zu führen sei und

- dem inländischen Anteilseigner im Feststellungsverfahren weder formale Mitwirkungs- noch eigene Antragsrechte zur Durchführung des Feststellungsverfahrens zustünden,

sind diese Fragen im vorliegenden Verfahren, das die Rechtmäßigkeit der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr betrifft, nicht zu behandeln. Sämtliche der vorgenannten verfassungs- und unionsrechtlichen Zweifelsfragen betreffen das von der EU-Kapitalgesellschaft zu betreibende Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG und sind nur im Rahmen eines Klageverfahrens gegen einen (ggf. negativen) gesonderten Feststellungsbescheid zu entscheiden, der gemäß § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG materiell-rechtliche Bindungswirkung (vgl. BFH-Beschluss vom 05.12.2018 - I E 9/18, BFH/NV 2019, 411, Rz 8) für die Steuerfestsetzung des Anteilseigners entfaltet (vgl. zur Abgrenzung der Ebenen des Feststellungs- und des Folgebescheids bei der Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht auch BFH-Urteil vom 14.11.2018 - I R 47/16, BFHE 263, 393, BStBl II 2019, 419, Rz 11 bis 14, zur gesonderten Feststellung gemäß § 18 des Außensteuergesetzes; zur Überprüfung der Anforderungen des Feststellungsverfahrens gemäß § 27 Abs. 8 KStG s.a. BFH-Beschluss vom 27.02.2018 - I B 37/17, BFH/NV 2018, 841). Hiervon zu unterscheiden ist die im vorliegenden Verfahren ausschließlich zu betrachtende Frage, ob dem Kläger nach den Vorgaben des Verfassungs- und/oder Unionsrechts eine vom Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG losgelöste Nachweisführung einer Einlagenrückgewähr für die von einer EU-Kapitalgesellschaft bezogene Ausschüttung einzuräumen ist.

24 4. Der Kläger ist nicht dadurch in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, dass § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG bei ihm das Vorliegen einer steuerpflichtigen Gewinnausschüttung allein deshalb fingiert, weil die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibt (s. unter II.4.a und b).

25 a) Der Kläger sieht eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Anteilseignern einer EU-Kapitalgesellschaft gegenüber Anteilseignern einer Drittstaatenkapitalgesellschaft darin, dass Letztere im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer den Nachweis einer Einlagenrückgewähr für eine bezogene Ausschüttung führen können. Dem Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft stehe diese Möglichkeit nicht offen, wenn die EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG nicht betreibe. Folge sei, dass gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG sämtliche Bezüge von der EU-Kapitalgesellschaft als steuerpflichtige Gewinnausschüttungen fingiert würden, und

zwar selbst dann, wenn es sich nach der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge materiell-rechtlich gemäß § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG um eine Einlagenrückgewähr handele.

26 b) Der Senat sieht jedoch keine Verletzung des Klägers in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG und deshalb keine Veranlassung, das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die unter II.4.a genannte Frage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zur Entscheidung vorzulegen. Die unterschiedlichen Möglichkeiten der Anteilseigner von Drittstaatenkapitalgesellschaften und EU-Kapitalgesellschaften, eine Einlagenrückgewähr individuell im Veranlagungsverfahren nachweisen zu können, sind durch den sachlich einleuchtenden Grund gerechtfertigt, dass sich beide Anteilseignergruppen in einer verfahrensrechtlich nicht vergleichbaren Ausgangslage befinden (s. unter II.4.b aa und bb).

27 aa) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (BVerfG-Beschlüsse vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 98; vom 07.05.2013 - 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377, Rz 73; vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 35). Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 145, 106, BStBl II 2017, 1082, Rz 98, und in BVerfGE 133, 377, Rz 74). Für das Steuerrecht wird dem Gesetzgeber zudem ein weitreichender Entscheidungsspielraum zugestanden. Dies gilt für die Auswahl des Steuergegenstands und für die Bestimmung des Steuersatzes (BVerfG-Beschlüsse vom 04.12.2002 - 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534, unter C.I.1.b, und vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.II.1.d). Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung (folgerichtigen Umsetzung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes) bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14, BVerfGE 152, 274, Rz 100).

28 bb) Maßgeblicher Prüfungsmaßstab ist im Streitfall das Willkürverbot. Erhöhte Anforderungen an den Differenzierungsgrund mit Rücksicht darauf, dass sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann, sind nicht geboten. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes ist auf dieser Grundlage zu verneinen, weil die unterschiedlichen Nachweismöglichkeiten dazu, ob eine Einlagenrückgewähr vorliegt, und die hieraus abzuleitenden steuerlichen Konsequenzen bei Anteilseignern von EU-Kapitalgesellschaften und Drittstaatenkapitalgesellschaften durch sachliche Gründe gerechtfertigt sind.

29 aaa) Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft können zwar nicht nach den Regelungen des KStG, aber nach der gefestigten BFH-Rechtsprechung (Senatsurteil in BFHE 254, 390; BFH-Urteil in BFHE 265, 56) unabhängig von der Mitwirkung der Kapitalgesellschaft den Nachweis einer Einlagenrückgewähr für einen bestimmten Bezug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens führen. Dies beruht darauf, dass das Gesetz für den Nachweis der Einlagenrückgewähr von Drittstaatenkapitalgesellschaften im Streitjahr kein gesondertes Feststellungsverfahren zur Verfügung stellte, die entsprechende Nachweismöglichkeit von der Rechtsprechung erst zu entwickeln war und die erforderlichen Fragen von vornherein nur im Rahmen der jeweiligen Steuerfestsetzungsverfahren der Gesellschafter geklärt werden können (BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 28). Der Anteilseigner muss die Voraussetzungen einer Einlagenrückgewähr gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG unter Anwendung der gesetzlichen Verwendungsfiktion gemäß § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG im Festsetzungsverfahren selbst vollständig darlegen und nachweisen (s. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 27); eine Nichtaufklärbarkeit des Sachverhalts geht zu seinen Lasten (Senatsurteil vom 13.07.2016 - VIII R 73/13, BFHE 254, 404, Rz 19). Kann der Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft die Voraussetzungen einer Einlagenrückgewähr für einen bestimmten Bezug aus Mangel an Belegen nicht nachweisen, erzielt er steuerpflichtige Bezüge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, auch wenn es sich bei der Ausschüttung materiell-rechtlich um eine Rückgewähr von Einlagen handeln sollte (Senatsurteil in BFHE 254, 390, Rz 12; BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 14).

30 bbb) Der Gesetzgeber hat EU-Kapitalgesellschaften in § 27 Abs. 8 KStG i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) abweichend davon die Möglichkeit zum Nachweis einer Einlagenrückgewähr in einem besonderen Feststellungsverfahren eröffnet. Dieses Feststellungsverfahren hat

der Gesetzgeber anders als bei dem für inländische Kapitalgesellschaften geltenden Feststellungsverfahren gemäß § 27 KStG konzipiert, um die EU-Kapitalgesellschaft nicht zur Führung eines laufenden Kapitalkontos gemäß §§ 27 ff. KStG zu verpflichten und es ihr zu ersparen, wegen potentieller künftiger Kapitalrückzahlungen jährliche Feststellungserklärungen abgeben zu müssen. Das Verfahren zur gesonderten Feststellung einer Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 KStG ist daher nur im konkreten Bedarfsfall durchzuführen (vgl. BRDrucks 542/06, S. 49). Für EU-Kapitalgesellschaften wird durch das Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG zugunsten von deren Anteilseignern die Nachweismöglichkeit eröffnet, dass eine Zahlung an den Anteilseigner nach den Grundsätzen der Differenzrechnung als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist (BRDrucks 542/06, S. 50; BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 841, Rz 16, 18). Der Nachweis, dass die Voraussetzungen einer Einlagenrückgewähr für einen bestimmten Bezug erfüllt sind, ist nach der Regelungskonzeption nur der sachnäheren EU-Kapitalgesellschaft im Feststellungsverfahren gemäß § 27 Abs. 8 KStG gestattet; wird er nicht erbracht oder das Feststellungsverfahren von der EU-Kapitalgesellschaft erst gar nicht betrieben, fingiert das Gesetz beim Anteilseigner gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG eine Gewinnausschüttung und damit einen steuerpflichtigen Bezug von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

31 ccc) Dass im Steuerfestsetzungsverfahren nur der Anteilseigner einer Drittstaatenkapitalgesellschaft die Voraussetzungen einer Einlagenrückgewähr gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG selbst darlegen und nachweisen kann, der Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft jedoch nicht, ist durch den sachlich einleuchtenden Grund gerechtfertigt, dass sich beide Anteilseignergruppen in verfahrensrechtlich nicht vergleichbaren Ausgangssituationen befinden. Es lag im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, den Nachweis einer Einlagenrückgewähr bei EU-Kapitalgesellschaften --wie bei Inlandskapitalgesellschaften-- einem von der Kapitalgesellschaft zu betreibenden Feststellungsverfahren zuzuweisen und beim Anteilseigner im Rahmen der Steuerfestsetzung nachteilige Folgen zu ziehen, wenn der Nachweis einer Einlagenrückgewähr nicht geführt wird. Bei Drittstaatenkapitalgesellschaften existierte kein gesetzliches Verfahren für das Streitjahr, so dass nur der von der Rechtsprechung anerkannte eigene Nachweis durch den Anteilseigner im Steuerfestsetzungsverfahren in Betracht kommt. Hätte der Gesetzgeber wie bei Drittstaatenkapitalgesellschaften nur für Anteilseigner einer EU-Kapitalgesellschaft ein vom Feststellungsverfahren losgelöstes zusätzliches Nachweisverfahren der Einlagenrückgewähr im Steuerfestsetzungsverfahren anerkannt, hätte dies gegenüber dem Anteilseigner einer Inlandskapitalgesellschaft, dem ein solcher Nachweis verwehrt ist, eine Ungleichbehandlung begründet, für die keine Rechtfertigungsgründe ersichtlich sind.

32 5. Ob aufgrund der fehlenden individuellen Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften ein Verstoß gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 AEUV vorliegen könnte, ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich. Selbst wenn man dem Kläger diese Möglichkeit zubilligen würde, sind im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Ausschüttung der I-AG als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren sein könnte. Weder eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO noch die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV sind im Streitfall auf dieser Grundlage veranlasst.

33 a) Der Nachweis einer Einlagenrückgewähr ist bei inländischen Kapitalgesellschaften und bei EU-Kapitalgesellschaften nach der gesetzlichen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG innerhalb des jeweiligen Feststellungsverfahrens nach § 27 KStG zu führen. Für die Ausschüttungen aus Drittstaatenkapitalgesellschaften ist der Nachweis einer Einlagenrückgewähr durch den Anteilseigner ausgehend von der Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft auf der Grundlage des jeweiligen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrechts und unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge der ausgeschütteten Beträge nach den Grundsätzen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG zu führen (BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 27). Nur dieses Rechtsverständnis stellt nach den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV sicher, dass die Gesellschafter von Drittstaatengesellschaften nicht schlechter, aber auch nicht besser als die Gesellschafter von inländischen oder von EU-ausländischen Gesellschaften behandelt werden (BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 27). Dem schließt sich der erkennende Senat an.

34 b) Anhaltspunkte dafür, dass die Ausschüttung der I-AG bei Anwendung der Verwendungsreihenfolge gemäß § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 i.V.m. §§ 28, 29 KStG als Einlagenrückgewähr zu beurteilen sein könnte, sind nicht erkennbar. Damit kommt es auch auf die Frage, ob dem Kläger nach den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit der Nachweis einer Einlagenrückgewähr im Steuerfestsetzungsverfahren einzuräumen ist, für die Entscheidung des Streitfalls nicht an.

35 Das FG hat gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend festgestellt, dass die Leistung der I-AG aus dem nach

österreichischem Handels- und Gesellschaftsrecht zu bestimmenden Bilanzgewinn der I-AG stammte und die Einordnung der Leistung als Einlagenrückgewähr statt als Gewinnausschüttung auf der Ausübung eines Wahlrechts durch die I-AG nach österreichischem Steuerrecht beruhte. Der Kläger leitet allein aus der gewählten Behandlung der Ausschüttung der I-AG als Einlagenrückgewähr nach österreichischem Steuerrecht ab, diese Behandlung sei im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu übernehmen. Die Beurteilung eines Vorgangs als Einlagenrückgewähr bei einer EU-Kapitalgesellschaft nach ausländischem Steuerrecht --unabhängig von den Grundsätzen der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG-- zwingt jedoch nach den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit nicht dazu, diese Beurteilung für die inländische Besteuerung zu übernehmen (BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 27). Andere Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei der Ausschüttung der I-AG unter Beachtung der Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 KStG um eine Einlagenrückgewähr handeln könnte, sind nicht ersichtlich.

36 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de