Urteil vom 04. Mai 2021, VIII R 17/18

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 4.5.2021 VIII R 14/20 - Besteuerung von Anteilszuteilungen durch eine EU-Kapitalgesellschaft - steuerneutrale Kapitalmaßnahmen i.S. des § 20 Abs. 4a EStG - Nachweis der Einlagenrückgewähr im Steuerfestsetzungsverfahren des Anteilseigners

ECLI:DE:BFH:2021:U.040521.VIIIR17.18.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 4a S 5, EStG § 20 Abs 4a S 7, KStG § 27 Abs 8 S 9, AEUV Art 63, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 27. Februar 2018, Az: 9 K 2117/16 E

Leitsätze

1. Ein ausländischer Vorgang ist dann nicht mit einer Abspaltung i.S. des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG vergleichbar, wenn es an einer Übertragung von Vermögensteilen gegen Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers fehlt.

2. Die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags ist nicht bereits deshalb unmöglich i.S. des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG, weil die Anteile von einer ausländischen Gesellschaft zugeteilt werden (entgegen BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I 2016, 85, Rz 111).

3. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG liegen jedenfalls dann nicht vor, wenn die Steuerbarkeit der Anteilszuteilung dem Grunde nach --wegen der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG-- und der Höhe nach --wegen eines vorhandenen Börsenkurses der zugeteilten Anteile-- feststeht.

4. Es ist fraglich, ob die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, die keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung mit den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu vereinbaren ist (Fortentwicklung des Senatsurteils vom 27.10.2020 - VIII R 18/17, BFHE 270, 495).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.02.2018 - 9 K 2117/16 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die einkommensteuerliche Behandlung der von einer ausländischen Kapitalgesellschaft vorgenommenen Zuteilung von Aktien an einem anderen Unternehmen, die mit einer Zuzahlung verbunden war.

2 Die für das Jahr 2014 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) hielten über ihre Depotbank seit mindestens dem 31.12.2008 ... Aktien der Firma Vodafone Group PLC (Vodafone), einer AG nach dem Recht Großbritanniens. Vodafone war (mittelbar) zu 100 % an der Vodafone 4 Ltd. beteiligt, die ihrerseits wiederum unmittelbar an der Vodafone Americas Finance 1 beteiligt war. Die Vodafone Americas Finance 1 hielt (mittelbar) 45 % der Anteile an dem US-amerikanischen Unternehmen Verizon Wireless. Mit Vertrag vom 02.09.2013 veräußerte die Vodafone 4 Ltd. ihre Beteiligung an der Vodafone Americas Finance 1 an die Verizon

Communications Inc. (Verizon) gegen Zahlung eines Geldbetrages zuzüglich Anteilen an der Verizon; die Gegenleistung der Verizon betrug ca. ... US-$.

3 An diesem Erlös wollte Vodafone ihre Aktionäre --vorbehaltlich der Zustimmung des High Court of Justice of England and Wales-- im Rahmen eines sog. Return of Value, technisch umgesetzt durch ein sog. "Scheme of Arrangement", teilhaben lassen. In der Hauptversammlung der Vodafone vom 28.01.2014 wurde sodann beschlossen, dass die Aktionäre an rund ... US-$ des Verkaufserlöses beteiligt werden sollten. Auf Grundlage dieser Beschlüsse kam es bei den Klägern im Streitjahr zu folgenden Vorgängen:

4 Die Kläger erhielten ... Verizon-Aktien zugeteilt, die auf ihrem Depot eingebucht wurden. Sie hatten nicht die (Wahl-)Möglichkeit, anstelle der Zuteilung von Verizon-Aktien nur eine Barausschüttung zu erhalten. Die Depotbank behielt --ausgehend von einem unstreitigen Börsenkurs im Zeitpunkt der Einbuchung in Höhe von 33,7306 € je Verizon-Aktie-- bei einem Börsenwert der Verizon-Aktien in Höhe von insgesamt ... € Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € ein.

5 Des Weiteren erhielten die Kläger eine Gutschrift in Höhe von umgerechnet ... €. Davon behielt die Depotbank Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von ... € ein.

6 Darüber hinaus wurden die Vodafone-Aktien im Verhältnis 11 zu 6 zusammengelegt (sog. reverse split). Die Kläger erhielten für ... alte ... neue Vodafone-Aktien. Die Depotbank behielt insofern keine Steuerbeträge ein.

7 In der Jahressteuerbescheinigung der Depotbank für das Streitjahr waren die vorgenannten Beträge als steuerpflichtige Kapitalerträge ausgewiesen. Die Kläger, nach deren Auffassung die Zuteilung der Verizon-Aktien und die Gutschrift steuerneutral zu behandeln seien, beantragten in ihrer Einkommensteuererklärung die Überprüfung des Steuereinbehalts für Kapitalerträge gemäß § 32d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) sowie die Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht, sondern rechnete die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer lediglich auf die festgesetzte Einkommensteuer an, der die strittigen Kapitaleinkünfte zugrunde gelegt worden waren. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Münster wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1265 mitgeteilten Gründen ab.

8 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügen. Die Zuteilung der Verizon-Aktien, die zusätzlich erhaltene Gutschrift und die Zusammenlegung der Vodafone-Aktien seien als einheitliches Tauschgeschäft, zu dessen Auslegung der Begriff in § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG herangezogen werden könne, zu qualifizieren. Hierfür spreche, dass die Verizon-Stammaktien, der Barausgleich und die neuen Vodafone-Aktien exakt dem Wert entsprachen, den die Vodafone-Aktien vor den Kapitalmaßnahmen hatten. Daher handele es sich wirtschaftlich lediglich um eine Vermögensumschichtung. Dieses Tauschgeschäft unterliege wegen des Ablaufs der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der am 01.01.1999 geltenden Fassung (EStG 1999) nicht der Einkommensteuer. Hilfsweise seien die Vorgänge steuerneutral zu behandeln, da sie nach § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG im Wege der Abspaltung erfolgt seien. Entgegen der Auffassung des FG sei die Vorschrift auch anwendbar, wenn die Abspaltung innerhalb des Konzerns und nicht auf der "Ebene" des Anlegers erfolge. Würden zusammen mit der Abspaltung Barauszahlungen vorgenommen, seien diese steuerneutral zu behandeln, wenn die Aktien vor dem 01.01.2009 erworben und steuerentstrickt seien. Zudem lägen auch die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG vor, so dass die Kapitalerträge insoweit mit 0 € anzusetzen seien. In Auslandsfällen gelte uneingeschränkt die Vermutung, dass eine Wertermittlung nicht möglich sei. Für diese Auslegung spreche auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18.01.2016 - IV C 1-S 2252/08/10004:017 (BStBl I 2016, 85, Rz 111).

9 Die Kläger beantragen,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 28.04.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert werden, um ... € ermäßigt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

12 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--). Das FG ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass nach inländischem Recht die Ausschüttungen der Vodafone nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Einkommensteuer unterliegen und nicht nach § 20 Abs. 4a EStG steuerneutral zu behandeln sind. Der Senat hat jedoch Zweifel, ob die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (KStG), die keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, mit dem Unionsrecht zu vereinbaren ist. Die Sache ist nicht spruchreif. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob ein --durch die Kläger selbst erbrachter-- individueller Nachweis einer Einlagenrückgewähr offensichtlich ausscheidet und die Klage abzuweisen oder das Revisionsverfahren --bei einem Nachweis der Einlagenrückgewähr entsprechend der im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10.04.2019 - I R 15/16 (BFHE 265, 56, Rz 27) aufgestellten Grundsätze-- nach § 74 FGO auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) einzuleiten ist.

13 1. Das FG ist zunächst ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien und die Gutschrift an die Kläger gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Einkommensteuer unterliegen.

14 a) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien. Unerheblich ist es insofern, ob es sich bei der ausschüttenden Gesellschaft um eine in- oder ausländische handelt (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.2010 - I R 117/08, BFHE 232, 15, Rz 13, m.w.N.). Mit der Gutschrift bzw. Einbuchung der Verizon-Aktien auf ihrem Depot sind den Klägern Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG in Form einer Bar- bzw. Sachausschüttung zugeflossen.

15 b) Entgegen der Auffassung der Kläger handelt es sich bei der Gutschrift und der Zuteilung der Verizon-Aktien --auch unter Berücksichtigung der Zusammenlegung der Vodafone-Aktien-- um keine Gegenleistung im Rahmen einer Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG.

16 aa) Eine Veräußerung in diesem Sinne ist die entgeltliche Übertragung des --zumindest wirtschaftlichen-- Eigentums auf einen Dritten (Senatsurteile vom 03.12.2019 - VIII R 43/18, BFH/NV 2020, 687; vom 12.06.2018 - VIII R 32/16, BFHE 262, 74, BStBl II 2019, 221; vom 24.10.2017 - VIII R 13/15, BFHE 259, 535, BStBl II 2020, 831). Entscheidend ist insoweit, ob die Anteilsübertragung durch die Gegenleistung veranlasst ist, mithin eine objektivierende, wertende Betrachtung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Anteilsübertragung und Gegenleistung vorliegt, wonach die Anteilsübertragung die Gegenleistung "ausgelöst" haben muss.

17 bb) Nach diesen Maßstäben sind die nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG dahingehend, dass die Gutschrift sowie die Zuteilung der Verizon-Aktien keine Gegenleistung "für" die Aktienzusammenlegung darstellen, für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Danach war die Aktienzusammenlegung, die allein aus Gründen der Kursstabilisierung der Vodafone-Aktien erfolgte, nicht "auslösendes Moment" für die Ausschüttungen (vgl. im Ergebnis ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 89a; BeckOK EStG/Schmidt, 10. Ed. [01.06.2021], EStG § 20 Rz 1153.1; wohl auch Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rz 431).

18 c) Für diese als Bar- und Sachausschüttung steuerbaren Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der in Großbritannien ansässigen Vodafone steht der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zu. Die Kläger waren im Streitjahr im Inland wohnhaft und danach mit sämtlichen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG). Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 30.03.2010 --DBA-Großbritannien 2010-- (BGBl II 2010, 1333) weist das Besteuerungsrecht für Dividenden aus Aktien, die eine in Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaft an eine im Inland ansässige Person zahlt, nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Großbritannien 2010 dem Ansässigkeitsstaat des Aktieninhabers und damit Deutschland zu.

19 2. Vorbehaltlich der Ausführungen unter II.5. bis II.7. ist das FG ebenfalls zutreffend davon ausgegangen, dass die Ausschüttungen gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung

auszunehmen sind.

20 a) Zwar gehören Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. des § 27 KStG als verwendet gelten. Allerdings ordnet § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG an, dass Leistungen, soweit sie nicht als Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG gesondert festgestellt werden, als Gewinnausschüttung gelten, die beim Anteilseigner zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nrn. 1 oder 9 EStG führen. Da für die Ausschüttungen der Vodafone nicht gesondert festgestellt worden ist, dass es sich um eine Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 Sätze 1 und 2 KStG handelt, gelten diese Ausschüttungen jedenfalls nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

21 b) Die Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG hält zudem einer auf Grundlage des nationalen Rechts vorgenommenen Überprüfung stand. Insbesondere sind die Kläger durch diese Fiktion auch nicht dadurch in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verletzt, dass die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG für Anteilsinhaber an EU-Kapitalgesellschaften keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr durch den Anteilsinhaber selbst vorsieht, wohingegen Anteilseigner von Drittstaatengesellschaften eine Einlagenrückgewähr individuell im Veranlagungsverfahren nachweisen können (vgl. insoweit Senatsurteile vom 13.07.2016 - VIII R 47/13, BFHE 254, 390; vom 13.07.2016 - VIII R 73/13, BFHE 254, 404, und BFH-Urteil in BFHE 265, 56). Die unterschiedlichen Nachweismöglichkeiten einer Einlagenrückgewähr von Anteilseignern von Drittstaatengesellschaften einerseits und Anteilseignern von EU-Kapitalgesellschaften andererseits sind durch den sachlich einleuchtenden Grund gerechtfertigt, dass sich beide Anteilseignergruppen in einer verfahrensrechtlich nicht vergleichbaren Ausgangslage befinden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 27.10.2020 - VIII R 18/17 (BFHE 270, 495, Rz 24 ff.) verwiesen.

22 3. Zudem sind die Vorgänge --wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat-- auch nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1999 (§ 52 Abs. 31 Satz 2 EStG) wegen Ablaufs der Jahresfrist von der Besteuerung auszunehmen. Da die Ausschüttungen der Vodafone bereits als Kapitaleinkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG der Einkommensteuer unterliegen, können diese nicht zugleich Bestandteil eines Veräußerungspreises sein (vgl. BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 35/16, BFH/NV 2018, 936, Rz 17). Vielmehr treten Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 Abs. 2 EStG 1999 (§ 52 Abs. 31 Satz 2 EStG) gegenüber diesen zurück.

23 4. Schließlich hat das FG hinsichtlich der Besteuerung der zugeteilten Verizon-Aktien die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a EStG ohne Rechtsfehler abgelehnt. Es liegt keine im Sinne der Vorschrift "steuerneutrale Kapitalmaßnahme" vor.

24 a) Die Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG, die an einen Tausch und damit an einen Vorgang i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG anknüpft, scheidet bereits deshalb aus, weil die Kläger keine Aktien veräußert haben (s. oben, unter II.1.b).

25 b) Entgegen der Auffassung der Kläger sind auch die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG nicht erfüllt. Danach gelten abweichend von § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG und § 15 des Umwandlungssteuergesetzes die Sätze 1 und 2 der Regelung entsprechend, wenn Vermögen einer Körperschaft durch Abspaltung auf andere Körperschaften übergeht.

26 Unabhängig davon, ob es sich bei dem Veräußerungsvorgang zwischen der Vodafone 4 Ltd. und der Verizon um eine Abspaltung i.S. des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG gehandelt haben könnte, erfolgte die Zuteilung der Verizon-Aktien an die Kläger nach den Feststellungen des FG allein auf Grundlage der nach dieser Veräußerung auf der Hauptversammlung der Vodafone vom 28.01.2014 gefassten Beschlüsse und stand in keinem Zusammenhang zur vorgenannten --auf einer anderen Beteiligungsebene stattfindenden-- Veräußerung. Diese nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG binden den erkennenden Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 04.05.2021 - VIII R 14/20 (BFHE 273, 206, unter II.4.) verwiesen.

27 c) Schließlich liegen auch die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG nicht vor. Danach werden der Ertrag und die Anschaffungskosten von Anteilen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, die einem Steuerpflichtigen zugeteilt werden, ohne dass dieser eine gesonderte Gegenleistung zu entrichten hat, mit 0 € angesetzt, wenn die Voraussetzungen der Sätze 3 und 4 nicht vorliegen und die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags nicht möglich ist.

28 aa) Zwar ist die Regelung bei Auslandssachverhalten --und damit im Streitfall-- anwendbar. Jedoch ist auch bei diesen erforderlich, dass die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags nicht möglich ist. Dies wird nicht bereits deshalb unwiderleglich vermutet, weil die Anteile von einer ausländischen Gesellschaft zugeteilt wurden (anderer Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 111). Zum einen unterscheidet der Wortlaut des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG nicht zwischen inländischen und ausländischen Sachverhalten (ebenso Jachmann-Michel/Lindenberg in Lademann, EStG, § 20 EStG Rz 828; Jochum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz Fa 67). Zum anderen steht einer solchen Auffassung auch die --im Streitjahr noch nicht anwendbare (§ 52 Abs. 28 Satz 20 EStG)-- Änderung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020, 3096) entgegen. Danach wird die Vorschrift --erst seit dem 01.01.2021-- auf Zuteilungen von Anteilen von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse beschränkt, "die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat".

29 bb) Soweit darüber hinaus vertreten wird, dass die Unmöglichkeit der Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags zu vermuten sei, wenn zweifelhaft ist, ob die Anteilszuteilung im Rahmen einer steuerpflichtigen Sachausschüttung oder einer nichtsteuerbaren Einlagenrückgewähr erfolgte (z.B. Spieker, Der Betrieb 2015, 207, 208; Steinlein, Deutsches Steuerrecht 2009, 509, 512), braucht der Senat hierüber nicht zu entscheiden. Im Streitfall war es wegen der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG --vorbehaltlich dessen Unionsrechtskonformität (vgl. unter II.5.)-- gerade nicht zweifelhaft, dass eine --dem Grunde nach-- steuerpflichtige Sachausschüttung und keine Einlagenrückgewähr vorlag. Zudem war die Ermittlung auch der Höhe des Kapitalertrags wegen des Börsenkurses der zugeteilten Verizon-Aktien ohne weiteres möglich.

30 5. Das FG hat jedoch nicht geprüft, ob den Klägern in Bezug auf eine Einlagenrückgewähr i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ungeachtet der Regelung in § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG aus unionsrechtlichen Gründen eine individuelle Nachweisführung im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung einzuräumen ist und die Zuteilung der Verizon-Aktien und die Zuzahlung insofern als nichtsteuerbare Einlagenrückgewähr zu qualifizieren sind. Wie der Senat im Parallelverfahren VIII R 14/20 für dieselben Ausschüttungen der Vodafone an einen anderen Steuerpflichtigen entschieden hat, ist es nach seiner Auffassung fraglich, ob die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, die keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) mit den Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) zu vereinbaren ist; insoweit wird auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 04.05.2021 - VIII R 14/20 (unter II.6.a) verwiesen.

31 6. Die Sache ist nicht spruchreif. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob ein --durch die Kläger selbst erbrachter-- individueller Nachweis einer Einlagenrückgewähr offensichtlich ausscheidet und die Klage abzuweisen oder das Revisionsverfahren --bei einem Nachweis der Einlagenrückgewähr entsprechend der im BFH-Urteil in BFHE 265, 56, Rz 27 aufgestellten Grundsätze-- nach § 74 FGO auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 Abs. 3 AEUV einzuleiten ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 04.05.2021 - VIII R 14/20 (unter II.6.) verwiesen.

32 7. Das FG erhält Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang Feststellungen zum individuellen Nachweis einer Einlagenrückgewähr nachzuholen. Für die Ausschüttungen aus Drittstaatenkapitalgesellschaften ist dieser Nachweis 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). In entsprechender Weise ist auch der individuelle Nachweis einer Einlagenrückgewähr von Anteilseignern von EU-ausländischen Gesellschaften und somit von den Klägern zu führen (vgl. auch Senatsurteil vom 04.05.2021 - VIII R 14/20, unter II.6.c). Scheidet nach diesen Grundsätzen eine Einlagenrückgewähr seitens der Vodafone offensichtlich aus, handelt es sich bei der Zuteilung der Verizon-Aktien --wie vorstehend ausgeführt-- wegen der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Kapitalertrag und die Klage wäre abzuweisen. Lässt sich demgegenüber eine Einlagenrückgewähr hinreichend erkennen, wird sich das FG mit der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH auseinandersetzen (vgl. z.B. EuGH-Urteile van Caster vom 09.10.2014 - C-326/12, EU:C:2014:2269, und Meilicke u.a. vom 30.06.2011 - C-262/09, EU:C:2011:438) und erwägen müssen, ob es ggf. ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV einleitet.

33 8. Das Urteil ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

34 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de