Urteil vom 04. Mai 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.VIIIR14.20.0

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 Köln, 10. März 2020, Az: 9 K 2340/17

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 des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.03.2020 - 9 K 2340/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln 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.

2 Die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erzielten in 2014 (Streitjahr) u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Kläger hielt ... Aktien der Fa. Vodafone Group PLC (Vodafone), einer Aktiengesellschaft nach dem Recht Großbritanniens, die er im Jahr 2010 angeschafft hatte. 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. Bei den Klägern kam es daraufhin im Streitjahr u.a. zu folgenden Vorgängen:

4 Der Kläger erhielt ... Verizon-Aktien zugeteilt, die auf seinem Depot eingebucht wurden. Er hatte nicht die (Wahl-)Möglichkeit, anstelle der Zuteilung von Verizon-Aktien 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. Darüber hinaus wurden die Vodafone-Aktien im Verhältnis 11 zu 6 zusammengelegt (sog. reverse split). Insofern behielt die Depotbank keine Steuerbeträge ein.

5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gaben die Kläger aufgrund der Zuteilung der Verizon-Aktien einen Kapitalertrag in Höhe von ... € an und beantragten 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 Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger erklärungsgemäß.

6 Nach Ergehen eines auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung gestützten Änderungsbescheids zu Lasten der Kläger erhoben diese am 07.04.2016 Einspruch und begehrten erfolglos, die Kapitaleinkünfte um ... € herabzusetzen. Die Einspruchsentscheidung vom 09.08.2017 erging ausschließlich gegenüber dem Kläger. Die hiergegen --wiederum von beiden Klägern-- erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln war der Auffassung, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien gemäß § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG steuerneutral erfolgt sei und gab der Klage durch Urteil vom 11.03.2020 - 9 K 2340/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1098) statt.

7 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt. Bei der Zuteilung der Verizon-Aktien handele es sich um eine steuerbare Sachausschüttung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, die nicht nach § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG begünstigt sei. Insbesondere sei die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags --aus der allein maßgeblichen Sicht der Depotbank-- ohne weiteres möglich gewesen.

8 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Die Zuteilung der Verizon-Aktien sei nach § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG steuerneutral zu behandeln. Bei der Kapitalmaßnahme handele es sich um ein sog. "Scheme of Arrangement", das einer Abspaltung i.S. des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG vergleichbar sei. Die abstrakten Kriterien für die Vergleichbarkeit eines ausländischen Vorgangs mit einer Abspaltung seien einheitlich anhand des Maßstabs in § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) zu bestimmen. Es sei eine "typusorientierte Gesamtbetrachtung" anzustellen. Insofern sei eine "partielle Gesamtrechtsnachfolge" kein wesentliches Strukturmerkmal einer Abspaltung und daher kein Vergleichskriterium. Bezogen auf den Streitfall seien die Transaktion zwischen der Vodafone 4 Ltd. und Verizon einerseits und die Sachausschüttung im Rahmen des "Scheme of Arrangement" andererseits unabhängig voneinander zu würdigen. Bei dem "Scheme of Arrangement" sei der Kläger Anteilsinhaber von Vodafone gewesen, welche insofern die für die Abspaltung i.S. des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG maßgebliche "übertragende Rechtsträgerin" sei. Zudem handele es sich bei der Zuteilung der Verizon-Aktien, wenn § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG nicht greife, ungeachtet der Fiktion gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (KStG) um eine nichtsteuerbare Einlagenrückgewähr i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Die Feststellungspflicht gemäß § 27 Abs. 8 KStG sei eine "Obliegenheit zulasten Dritter" und verstoße zumindest bei Publikumsaktiengesellschaften gegen Europarecht und Verfassungsrecht. Kleinaktionäre von Drittstaatengesellschaften seien in mehrfacher Weise begünstigt. Sie könnten den Nachweis der Einlagenrückgewähr selbst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung führen, dürften auf die nach ausländischem Recht aufgestellte Bilanz zurückgreifen und müssten die Ausschlussfrist des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG nicht beachten. Letztlich stehe § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG als Auffangvorschrift einer Besteuerung der Sachausschüttung entgegen, da dieser voraussetze, dass der

Kapitalertrag zweifelsfrei sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach feststehen müsse. Vorliegend sei aber gerade zweifelhaft, ob die Zuteilung der Verizon-Aktien als Einlagenrückgewähr überhaupt dem Grunde nach einkommensteuerbar gewesen sei.

Entscheidungsgründe

II.

11 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 hat die Zuteilung der Verizon-Aktien an den Kläger rechtsfehlerhaft als steuerneutrale Kapitalmaßnahme gemäß § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG angesehen. Die Sache ist nicht spruchreif. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob ein --durch die Kläger selbst erbrachter-- individueller Nachweis einer nichtsteuerbaren 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.

12 1. Das FG ist zunächst ohne Rechtsfehler davon ausgegangen, dass auch die von der Klägerin erhobene Klage zulässig war.

13 a) Zwar ist in den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Klage gemäß § 44 Abs. 1 FGO nur zulässig, wenn das Verfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Im Streitfall war die Entscheidung über den von beiden Klägern eingelegten Einspruch ausschließlich an den Kläger gerichtet, so dass es insoweit an einer Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf der Klägerin fehlte.

14 b) Abweichend hiervon ist eine Klage ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens allerdings dann zulässig, wenn über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist (§ 46 Abs. 1 FGO). Diese Voraussetzungen liegen für die Klägerin vor. Ohne dass der Klägerin mitgeteilt wurde, weshalb über ihren Einspruch nicht entschieden worden ist, hat das FA in einer "angemessenen Frist" keine Einspruchsentscheidung getroffen (vgl. BFH-Urteil vom 05.10.1990 - III R 19/88, BFHE 162, 211, BStBl II 1991, 45, unter 1., m.w.N.).

15 2. Des Weiteren ist das FG zurecht davon ausgegangen, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien bei den Klägern zu Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG geführt hat.

16 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 Einbuchung der Verizon-Aktien auf dem Depot sind dem Kläger Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG in Form einer Sachausschüttung zugeflossen.

17 b) Die Zuteilung der Verizon-Aktien stellt --auch unter Berücksichtigung der Zusammenlegung der Vodafone-Aktien-- keine Gegenleistung im Rahmen einer Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG dar.

18 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.

19 bb) Nach diesen Maßstäben stellte die Zuteilung der Verizon-Aktien keine Gegenleistung "für" die Aktienzusammenlegung dar. Danach war die Aktienzusammenlegung, die nach der Auskehrung des Vermögens der Vodafone allein aus Gründen der Kursstabilisierung der Vodafone-Aktien erfolgte, nicht "auslösendes Moment" für die Ausschüttungen (vgl. im Ergebnis ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom

18.01.2016 - IV C 1-S 2252/08/10004:017, 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 --HHR--, § 20 EStG Rz 431).

20 c) Für diesen als Sachausschüttung steuerbaren Kapitalertrag 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 vom Vermögen vom 30.03.2010 (BGBl II 2010, 1333) --DBA-Großbritannien 2010-- 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.

21 3. Vorbehaltlich der Ausführungen unter II.6. ist das FG ebenfalls zutreffend davon ausgegangen, dass die Sachausschüttung gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung auszunehmen ist.

22 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 Ausschüttung der Vodafone nicht gesondert festgestellt worden ist, dass es sich um eine Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 Sätze 1 und 2 KStG handelt, gilt diese jedenfalls nach § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als Kapitalertrag i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

23 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.

24 4. Schließlich hat das FG ohne Rechtsfehler erkannt, dass die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG nicht erfüllt sind. Danach gelten abweichend von § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG und § 15 UmwStG die Sätze 1 und 2 der Regelung entsprechend, wenn Vermögen einer Körperschaft durch eine Abspaltung auf andere Körperschaften übergeht. Die Anwendung der Regelung hätte im Streitjahr zur Folge, dass die Anteilszuteilung steuerneutral erfolgt.

25 a) Erforderlich ist der Vermögensübergang von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft durch Abspaltung. Eine Abspaltung gemäß § 123 Abs. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) war vorliegend wegen der Beteiligung ausschließlich ausländischer Rechtsträger nicht möglich (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG).

26 b) Die streitige ausländische Kapitalmaßnahme ist zudem einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 UmwG nicht vergleichbar (vgl. zur Anwendbarkeit des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG auf vergleichbare ausländische Vorgänge z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 85, Rz 115; Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 439a; HHR/Buge, § 20 EStG Rz 592; Dötsch/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG, § 20 EStG Rz 306a; Schmidt/Levedag, EStG, 40. Aufl., § 20 Rz 226). Insbesondere fehlt es insoweit an einer "Übertragung von Vermögensteilen gegen Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers", die --neben weiteren Strukturmerkmalen-- für eine Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 UmwG wesentlich ist.

27 aa) Stellt man insoweit --wie es das FG getan hat-- auf den Veräußerungsvorgang zwischen der Vodafone 4 Ltd. und

der Verizon ab, ist es bereits zweifelhaft, ob der Kläger als mittelbar an der Vodafone 4 Ltd. beteiligter Gesellschafter überhaupt "Anteilsinhaber" der übertragenden Rechtsträgerin ist. Jedenfalls erfolgte die Veräußerung bzw. Vermögensübertragung vom 02.09.2013 nicht "gegen" Zuteilung der Verizon-Aktien an den Kläger. Die Anteilszuteilung wurde nach den Feststellungen des FG allein auf Grundlage der nach dieser Veräußerung auf der Hauptversammlung der Vodafone vom 28.01.2014 gefassten Beschlüsse vorgenommen und stand in keinem Zusammenhang zur vorgenannten --auf einer anderen Beteiligungsebene stattfindenden-- Veräußerung.

28 bb) Etwas anderes ergibt sich auch dann nicht, wenn man die Vodafone selbst als übertragende Rechtsträgerin ansieht. Insofern ist bereits fraglich, worin die --für eine Abspaltung typusbestimmende-- Übertragung eines Vermögensteils durch die Vodafone zu sehen sein soll. Rechnet man der Vodafone insoweit die Vermögensübertragung von der Vodafone 4 Ltd. auf die Verizon am 02.09.2013 zu, erfolgte diese --wie vorstehend ausgeführt-- nicht "gegen" die knapp fünf Monate später stattfindende Anteilszuteilung.

29 cc) Schließlich ist die Kapitalmaßnahme auch keiner "Aufwärtsabspaltung" vergleichbar. Zwar kann eine Tochterkapitalgesellschaft nach nationalem Recht Vermögensteile auch auf ihre Mutterkapitalgesellschaft ("aufwärts") abspalten, wobei in diesem Fall eine Gewährung von Anteilen der übernehmenden Mutterkapitalgesellschaft an sich selbst, da diese zugleich Gesellschafterin der übertragenden Tochterkapitalgesellschaft ist, ausscheidet (vgl. Mayer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 126 UmwG Rz 81; Priester in Lutter, Umwandlungsgesetz, 6. Aufl. 2019, § 126 Rz 24, jeweils m.w.N.). Im Streitfall wäre eine solche Aufwärtsabspaltung jedoch mit der Übertragung der Vermögensteile von der Vodafone 4 Ltd. als übertragende Tochterkapitalgesellschaft auf die Vodafone als übernehmende Mutterkapitalgesellschaft bereits vollständig abgeschlossen. Die nachfolgende Ausschüttung der Verizon-Aktien an die Aktionäre der Vodafone wäre sodann nicht mehr Teil dieser Abspaltungsmaßnahme, sondern eine hiervon zu unterscheidende Sachausschüttung.

30 5. Demgegenüber hält die Entscheidung des FG, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien gemäß § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG keine Besteuerung auslöst, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand. Nach § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG 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.

31 a) 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".

32 b) 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 erfolgt (z.B. Spieker, Der Betrieb 2015, 207, 208; Steinlein, Deutsches Steuerrecht 2009, 509, 512), braucht der Senat hierüber nicht zu entscheiden. Im Streitfall ist es wegen der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG --vorbehaltlich dessen Unionsrechtskonformität (vgl. unter II.6.)-- gerade nicht zweifelhaft, dass eine --dem Grunde nach-- steuerpflichtige Sachausschüttung und keine Einlagenrückgewähr vorliegt. Zudem war die Ermittlung auch der Höhe des Kapitalertrags wegen des Börsenkurses der zugeteilten Verizon-Aktien ohne weiteres möglich.

33 c) Diesen Grundsätzen entspricht die Entscheidung des FG nicht. Das FG hat die Voraussetzungen des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG bejaht, obwohl die Zuteilung der Verizon-Aktien nach dessen Feststellungen zu einem steuerbaren Kapitalertrag i.S. des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geführt hat und sich dessen Höhe aus dem Börsenkurs ableiten ließ. Das FG-Urteil ist daher aufzuheben.

34 6. Der Senat kann mangels Spruchreife in der Sache nicht selbst entscheiden. Das FG hat --aus seiner Sicht zurecht-- ausdrücklich offen gelassen, ob sich durch die von den Klägern vorgelegten Unterlagen und Jahresabschlüsse hinreichend erkennen lässt, dass die Zuteilung der Verizon-Aktien im Rahmen einer

nichtsteuerbaren Einlagenrückgewähr seitens der Vodafone erfolgte, oder ob ein solcher Nachweis offensichtlich ausgeschlossen ist. Aus diesem Grund kann der Senat nicht entscheiden, ob die Klage abzuweisen oder das Revisionsverfahren nach § 74 FGO auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 Abs. 3 AEUV einzuleiten ist.

35 a) Zwar handelt es sich bei der Zuteilung der Verizon-Aktien auf Grundlage des nationalen Rechts --wie vorstehend ausgeführt-- wegen der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG um keine nichtsteuerbare Einlagenrückgewähr, sondern um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Kapitalertrag. Allerdings erachtet der Senat die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG, der keine individuelle Nachweismöglichkeit einer Einlagenrückgewähr für Anteilseigner von EU-Kapitalgesellschaften im Veranlagungsverfahren vorsieht, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nicht zweifelsfrei als mit dem Unionsrecht vereinbar (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).

36 Nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG wird das steuerliche Einlagekonto zwingend nur bei inländischen Kapitalgesellschaften gesondert festgestellt, wohingegen es nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG bei ausländischen EU-Kapitalgesellschaften nur auf deren Antrag hin festgestellt wird. Der Anteilseigner einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft kann selbst keinen solchen Antrag stellen und ist davon abhängig, ob die ausländische EU-Kapitalgesellschaft das Feststellungsverfahren (freiwillig) einleitet; macht sie das nicht, werden gemäß § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG sämtliche Leistungen der Kapitalgesellschaft an ihre inländischen Anteilseigner als Kapitaleinnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nrn. 1 oder 9 EStG fingiert. Die Regelung des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG könnte daher geeignet sein, deutsche Anleger davon abzuhalten, Anteile an einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft zu erwerben und eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gemäß Art. 63 AEUV darstellen (vgl. EuGH-Urteil van Caster, EU:C:2014:2269, Rz 37). Eine solche Beschränkung könnte zwar durch das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, gerechtfertigt sein (vgl. EuGH-Urteil Meilicke u.a., EU:2011:438, Rz 41). Die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle wäre jedoch auch gewährleistet und die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs folglich nur dann verhältnismäßig, wenn der inländische Anteilseigner durch Vorlage entsprechender Unterlagen und Belege eine Einlagenrückgewähr individuell im Veranlagungsverfahren nachweisen kann (vgl. EuGH-Urteile van Caster, EU:C:2014:2269, Rz 49, und Meilicke u.a., EU:2011:438, Rz 43).

37 b) Die Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO und die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 Abs. 3 AEUV wären jedoch dann von vornherein nicht veranlasst, wenn offensichtlich ausgeschlossen ist, dass die Kläger selbst einen erfolgreichen Nachweis der Einlagenrückgewähr führen können. In diesem Fall wäre die Vereinbarkeit des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG mit dem Unionsrecht im vorliegenden Verfahren nicht entscheidungserheblich (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 270, 495, Rz 32 ff.). Das FG hat jedoch --aus seiner Sicht zurecht-- ausdrücklich offen gelassen, ob die von den Klägern vorgelegten Unterlagen und Jahresabschlüsse der Vodafone für einen solchen Nachweis ausreichen.

38 c) 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 wäre auch der individuelle Nachweis einer Einlagenrückgewähr von inländischen Anteilseignern einer EU-ausländischen Gesellschaft und somit von den Klägern zu führen.

39 d) 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 EuGH-Rechtsprechung auseinandersetzen und erwägen müssen, ob es ggf. ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV einleitet.

40 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de