

Urteil vom 13. Juli 2016, VIII R 73/13

Besteuerung eines ausländischen sog. "Spin-off" - Bindungswirkung der BFH-Entscheidung im ersten Rechtsgang - Bindung des BFH an die Feststellungen des FG zum ausländischen Recht

ECLI:DE:BFH:2016:U.130716.VIIIR73.13.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 2, EStG § 20 Abs 2a, KStG § 30 Abs 2 Nr 4, ZPO § 560, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, FGO § 155

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 27. Oktober 2013, Az: 5 K 1227/11

Leitsätze

1. Der BFH ist bei einer Entscheidung im zweiten Rechtsgang auch bei einem Wechsel der Zuständigkeit des Senats und bei von den Beteiligten geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken an die Rechtsauffassung des BFH im ersten Rechtsgang gebunden .
2. Eine Rückgewähr von Eigenkapital i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im Rahmen eines "Spin-off" einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft liegt vor, soweit die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen oder wenn sich dies aus der Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft ergibt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28. Oktober 2013 5 K 1227/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger erwarb am 25. Februar 1998 1 500 Aktien der F, die ihren Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) hat, zum Tageskurs von 55,25 US-Dollar je Anteil. Zu diesem Zeitpunkt hielt F 80,7 % des Nominalkapitals an der A. Die Geschäftsleitung von F legte am 2. März 1998 die Ausgliederung der Beteiligung an der A, den sog. "Spin-off", für den 7. April 1998 fest. Infolgedessen erhielt der Kläger als Anteilseigner der F neben der Bardividende je F-Aktie einen Anteil von 0,262085 an der A, somit insgesamt 393,12 Aktien der A, zugeteilt.
- 3 Nach einer Außenprüfung war der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, die Zuteilung der Aktien der A sei wie eine Bardividende zu besteuern. Es legte dementsprechend in dem zuletzt am 3. März 2010 geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr (1998) der Besteuerung Kapitaleinkünfte aus dem "Spin-off" in Höhe von 53.298,24 DM zugrunde. Der Einspruch und die Klage hiergegen blieben im ersten Rechtsgang ohne Erfolg (Finanzgericht --FG-- Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24. September 2007 5 K 1484/07, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 41). Der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) gab der Revision der Kläger im ersten Rechtsgang durch Urteil vom 20. Oktober 2010 I R 117/08 (BFHE 232, 15) statt und verwies die

Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück. Das FG gab der Klage im zweiten Rechtsgang mit seinem Urteil vom 28. Oktober 2013 5 K 1227/11 (EFG 2014, 350) statt.

- 4 Hiergegen wendet sich die Revision des FA, der das Bundesministerium der Finanzen (BMF) beigetreten ist.
- 5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Kläger beantragen,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision des FA ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Das FG ist aufgrund der von ihm getroffenen Feststellungen rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass es sich bei der Zuteilung der Aktien im Rahmen des "Spin-off" um eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr handelt. Die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Beurteilung der Frage, ob dies zutrifft.
- 9 1. Wie der I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 232, 15 entschieden hat, handelt es sich bei der Übertragung der A-Aktien um eine im Inland zu besteuern Sachausschüttung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Das FG hatte nach dem Zurückverweisungsbeschluss des BFH im zweiten Rechtsgang zu klären, ob die Übertragung der Aktien zu Lasten des Gewinns von F erfolgte oder als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren ist. Sollte eine Rückzahlung der Einlage außerhalb der Herabsetzung des Nennkapitals vorliegen, sei die Zuteilung der Aktien über den Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG hinaus nicht steuerbar.
- 10 2. An diese Rechtsauffassung ist der für die Entscheidung im zweiten Rechtsgang zuständig gewordene VIII. Senat des BFH gebunden (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 1988 VII R 97/87, BFHE 153, 490, BStBl II 1988, 865; vom 29. Juni 1994 I R 102/93, BFHE 175, 82, BStBl II 1995, 249). Diese Bindungswirkung besteht trotz der vom BMF geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Urteil des I. Senats in BFHE 232, 15. Diese sind im zweiten Rechtsgang nicht entscheidungserheblich. Die Bindung an den Zurückverweisungsbeschluss eines anderen BFH-Senats dient dem höherrangigen Zweck, einen alsbaldigen Rechtsfrieden zwischen den Prozessparteien herbeizuführen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 21. November 2006 XI ZR 347/05, Neue Juristische Wochenschrift 2007, 1127).
- 11 3. Die Würdigung des FG, dass es sich bei der Zuteilung der Aktien um eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG handelt, hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 12 a) Für das Revisionsgericht sind die vom FG zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts getroffenen Feststellungen grundsätzlich bindend (§ 155 FGO i.V.m. § 560 der Zivilprozessordnung). Sie sind wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln. Die Bindungswirkung entfällt allerdings, soweit die erstinstanzlichen Feststellungen keine ausreichende Grundlage für eine Entscheidung über das Bestehen und den Inhalt des ausländischen Rechts geschaffen haben (vgl. BFH-Urteil vom 8. Dezember 2014 III R 4/13, BFH/NV 2015, 845, m.w.N).
- 13 b) Nach diesen Grundsätzen ist die vom FG vorgenommene Würdigung des US-amerikanischen Rechts revisionsrechtlich zu beanstanden.
- 14 aa) Das FG hat seine Entscheidung auf das von ihm eingeholte Gutachten über die US-amerikanische Rechtslage gestützt. Dieses Gutachten kam zu dem Ergebnis, dass sich die Frage, ob die Zuteilung der Aktien der A als Einlagenrückgewähr zu qualifizieren sei, nicht nach dem maßgeblichen US-amerikanischen Handels- und Gesellschaftsrecht beantworten lasse, da die Frage der Umstrukturierung einer Kapitalgesellschaft nicht gesetzlich geregelt sei. Die Rechtsfrage sei deshalb anhand der steuerrechtlichen Regelungen zu beurteilen. Einschlägig sei

vorliegend § 355 Internal Revenue Code (I.R.C.). Danach sei die Umstrukturierung nach US-amerikanischem Steuerrecht steuerfrei.

- 15** bb) Diese vom FG zu Bestehen und Inhalt des US-amerikanischen Rechts getroffenen Feststellungen entfalten keine Bindungswirkung, weil sie in Bezug auf die entscheidungserhebliche Frage, ob es sich bei der Anteilsgewährung um eine Einlagenrückgewähr handelt, unzulänglich sind.
- 16** (1) Bei der Anwendung des deutschen Steuerrechts auf ausländische Sachverhalte ist eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 33/10, BFHE 243, 332, BStBl II 2014, 103). Eine Vergleichbarkeit der Sachausschüttung mit einer Dividende i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG liegt dann vor, wenn sie aus vorhandenen --laufenden oder in früheren Jahren angesammelten-- Jahresüberschüssen der Gesellschaft (earnings and profits) gezahlt wird. Eine Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen kann u.a. dann vorliegen, wenn die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Eine Einlagenrückgewähr kann sich auch aus der nach ausländischem Recht aufgestellten Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft ergeben.
- 17** (2) Das Urteil des FG enthält keine Feststellungen dazu, ob es sich bei der Zuteilung der Aktien um Auszahlungen von Jahresüberschüssen der Gesellschaft oder um die Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen handelt. Die Feststellungen zur Steuerfreiheit des "Spin-off" nach § 355 I.R.C. des US-amerikanischen Rechts geben hierzu keinen Aufschluss. Zwar darf nach dem für die Steuerfreiheit erforderlichen "Device-Test" die Anteilsverteilung nicht vorwiegend dazu genutzt werden, Einkünfte und Profite der ausgebenden Gesellschaft auszuschütten. Abgestellt wird dabei nach dem vom FG eingeholten Gutachten u.a. darauf, ob die Aktien zum Verkauf verteilt werden (negatives Kriterium) oder ob die Abspaltung einen eigenständigen wirtschaftlichen Zweck verfolgt (positives Kriterium). Dies lässt jedoch keinen Rückschluss darauf zu, ob die Sachausschüttung aus dem Gewinn bzw. einer Gewinnrücklage oder aus den Einlagen finanziert wurde.
- 18** 4. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die erforderlichen Feststellungen nachholt. Für den dritten Rechtsgang weist der Senat auf folgendes hin:
- 19** a) Das FG hat bislang keine Feststellungen dazu getroffen, wie der "Spin-off" in der Bilanz der F erfasst worden ist. Es hat die diesbezüglichen Feststellungen unter Berücksichtigung der rechtsvergleichenden Ausführungen des erkennenden Senats zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nachzuholen. Bei der erneuten Entscheidung wird es zu berücksichtigen haben, dass die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko für das Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien Einlagenrückzahlung die Kläger treffen, da diese zu einem Steuervorteil führt (vgl. BFH-Urteile vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99, Schlussurteil zu den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften Meilicke I und Meilicke II; vom 18. August 2015 I R 38/12, BFH/NV 2016, 378; Senatsurteil vom 17. November 2015 VIII R 27/12, BFHE 252, 112, BStBl II 2016, 539).
- 20** b) Sollte das FG zu der Überzeugung gelangen, dass es sich im Streitfall um eine steuerbare Gewinnausschüttung handelt, wäre diese dem Kläger zuzurechnen. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob nach Maßgabe des US-amerikanischen Rechts ein Gewinnverteilungsbeschluss i.S. des § 20 Abs. 2a Satz 2 EStG vorlag, da der Kläger nach den im zweiten Rechtsgang getroffenen Feststellungen des FG im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile an der A Aktionär der F war (s. hierzu BFH-Urteil in BFHE 232, 15).
- 21** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de