

Urteil vom 07. Juni 2023, I R 50/19

Zur Berechnung der Beteiligungsschwelle für Streubesitzdividenden

ECLI:DE:BFH:2023:U.070623.IR50.19.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 4 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1, KStG VZ 2014

vorgehend FG München, 11. September 2019, Az: 7 K 2605/17

Leitsätze

Der Begriff "Beteiligung" bei der Berechnung der Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG für sogenannte Streubesitzdividenden (10 %) nimmt auf die allgemeinen Grundsätze der steuerrechtlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern (§ 39 AO) Bezug. Entscheidend ist somit das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 11.09.2019 - 7 K 2605/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, und X waren Aktionäre der Y-AG; deren Grundkapital (... €) war in ... Stückaktien aufgeteilt, die als Namensaktien nur mit Zustimmung der Y-AG übertragbar waren. Die Klägerin hielt hiervon ... Stückaktien (9,898 %); Hauptaktionär war X mit ... Stückaktien (85,1 %).
- 2** Am 16.12.2013 schloss die Klägerin mit X einen Kauf- und Übertragungsvertrag (Vertrag) über ... nicht verbriefte Stückaktien. Der von der Klägerin als Käuferin zu zahlende Kaufpreis betrug insgesamt ... € und war am 16.12.2013 fällig. Unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Zahlung des Kaufpreises trat X nach § 3 Abs. 1 des Vertrags sämtliche Mitgliedschaftsrechte aus den verkauften Aktien nach §§ 413, 398 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) an die Klägerin ab. Der auf die Aktien entfallene Gewinn des laufenden Geschäftsjahres und etwaige noch nicht verteilte Gewinne früherer Geschäftsjahre sollten nach § 1 Abs. 2 des Vertrags allein der Klägerin zustehen.
- 3** Die Überweisung des Kaufpreises am 16.12.2013 schlug fehl, da sie bei der Klägerin zu einer Gutschrift statt zu einer Belastung führte. In der Folge kam es erst nach dem 01.01.2014 zu einer Überweisung des Kaufpreises an X. Die Y-AG stimmte der Übertragung der Aktien am 19.12.2013 zu.
- 4** Die Klägerin bezog im Jahr 2014 (Streitjahr) von der Y-AG Dividenden in Höhe von ... € (für den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012) und ... € (für den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2013). In der für das Streitjahr eingereichten Körperschaftsteuererklärung erklärte sie insoweit steuerfreie Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) und nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von ... €.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) lehnte eine Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG ab und berücksichtigte die Dividenden in voller Höhe bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin. Die Klägerin habe zu Beginn des Jahres 2014 noch nicht die nach § 8b Abs. 4 KStG erforderliche Beteiligungsschwelle von 10 % erreicht. Ein Einspruch blieb erfolglos.

- 6 Das Finanzgericht (FG) München gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 11.09.2019 - 7 K 2605/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 476) statt. Die Beteiligungsschwelle des § 8b Abs. 4 KStG sei bereits zu Beginn des Streitjahres erreicht, da die Klägerin zu diesem Zeitpunkt zwar noch nicht zivilrechtliche, aber wirtschaftliche Eigentümerin der am 16.12.2013 erworbenen Anteile geworden sei (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 7 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin im Streitjahr erzielten Dividenden der Y-AG nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. Es liegen keine sogenannten Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG vor, da die Klägerin durch den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den mit Vertrag vom 16.12.2013 erworbenen Aktien bereits am 01.01.2014 die Beteiligungsschwelle von 10 % erreicht hatte.
- 10 1. Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. In diesem Fall gelten 5 % dieser Bezüge als nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG).
- 11 Die Steuerfreistellung gilt nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG allerdings dann nicht, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (zur Frage der Vereinbarkeit dieser Regelung mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes s. Senatsurteil vom 18.12.2019 - I R 29/17, BFHE 268, 21, BStBl II 2020, 690; die Verfassungsbeschwerde blieb erfolglos, s. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 08.03.2022 - 2 BvR 1832/20, nicht veröffentlicht). Die Höhe der Beteiligung ist dabei ohne Anwendung des § 13 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes zu ermitteln (§ 8b Abs. 4 Satz 2 KStG). Überlässt eine Körperschaft Anteile an einen anderen und hat der andere diese oder gleichartige Anteile zurückzugeben, bleiben die Anteile der überlassenden Körperschaft zugerechnet (§ 8b Abs. 4 Satz 3 KStG). Im Übrigen gilt ein strenges Stichtagsprinzip (Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 288d); maßgebend ist die Höhe der Beteiligung zu Beginn eines Kalenderjahres. Allerdings gilt nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt.
- 12 2. Die von der Klägerin erzielten Dividenden aus ihrer Beteiligung an der Y-AG erfüllen grundsätzlich die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen ab.
- 13 3. Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG im Streitfall nicht durch § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG ausgeschlossen wird. Die Klägerin hatte die hierfür erforderliche Beteiligungsschwelle von 10 % bereits am 01.01.2014 überschritten.
- 14 a) § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG stellt auf die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital ab. Hieraus folgt zunächst, dass inkongruente Gewinn- oder Stimmrechtsverteilungen nicht entscheidend sind (Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 288a; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 445; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 128; zu der vergleichbaren Formulierung der gewerbesteuerrechtlichen sogenannten Schachtelgrenze in § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes s. Senatsbeschluss vom 30.05.2014 - I R 12/13, BFH/NV 2014, 1402).
- 15 b) Entgegen der Auffassung der Revision kommt es für die Ermittlung der Höhe der Beteiligung nicht allein auf das zivilrechtliche Eigentum an. Vielmehr ist die steuerrechtliche Zurechnung der Kapitalanteile nach § 39 AO maßgebend (so auch Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 438; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 281; Brühl/Weiss, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2020, 339, 346; Loritz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 1287, 1289 f.; zum "Erwerb" einer Beteiligung

im Sinne des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG auch Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 137; s.a. --zu § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG-- Senatsurteil vom 23.11.2022 - I R 36/19, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2023, 624).

- 16** aa) Dies folgt bereits daraus, dass sich § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG auf "Bezüge im Sinne des Absatzes 1" bezieht und als Rechtsfolge anordnet, diese Bezüge "abweichend von Absatz 1 Satz 1" bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen. Aus dieser Bezugnahme ist zu schließen, dass es auch bei der Beteiligungsschwelle im Sinne des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG nur um diejenigen Anteile gehen kann, die zu Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG führen können (vgl. auch Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 438). Für die im Streitfall maßgeblichen Einkünfte aus Dividenden im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt dies nach der Maßgabe des § 20 Abs. 5 EStG eine Zurechnung der Anteile nach § 39 AO voraus. Die damit verbindliche Anwendung des steuerrechtlichen Konzepts des sogenannten wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (z.B. Senatsurteile vom 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20, BStBl II 2022, 324; vom 04.05.2022 - I R 19/18, BFHE 276, 508) ist auch nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil der Tatbestand des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG an zivilrechtliche Begriffe (Grund- oder Stammkapital) anknüpft (zutreffend Loritz, DStR 2020, 1287, 1291).
- 17** bb) Der Verweis des FA auf das Urteil des FG Köln vom 09.06.2016 - 10 K 1128/15 (EFG 2016, 1542) führt zu keinem anderen Ergebnis (ebenso Tiedchen, EFG 2020, 478, 479; Brühl/Weiss, Ubg 2020, 339, 346). Zwar hat das FG Köln in dieser Entscheidung auf die zivilrechtliche Rechtslage abgestellt. Allerdings ging es dort nicht um die Übertragung bereits bestehender Anteile, sondern um eine rückwirkende Zurechnung von Anteilen, die infolge einer Kapitalerhöhung zeitlich erst nach dem für § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG maßgeblichen Stichtag rechtlich entstanden waren. Im Übrigen ist der allgemeinen und nicht mit weiteren Substantiierungen verbundenen Einschätzung des FG, die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Rechtslage sei zur Missbrauchsvermeidung erforderlich, nicht zu folgen. Zumindest die streitgegenständliche Konstellation der Übertragung von Anteilen wäre für missbräuchliche Gestaltungen anfälliger, wenn es allein auf die formal zivilrechtliche Übertragung und nicht auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankäme, was sich zum Beispiel an § 8b Abs. 10 KStG erweist (s.a. Brühl/Weiss, Ubg 2020, 339, 346). Im Übrigen wäre der Gesetzgeber --soweit er Missbrauchsgefahren identifizieren könnte-- gehalten, wie in § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG besondere Missbrauchsvermeidungsnormen zu schaffen, oder es ist bei der Rechtsanwendung auf § 42 AO zurückzugreifen. Nicht zuletzt ist der zur Entscheidung stehende Sachverhalt durch den Umstand gekennzeichnet, dass das zivilrechtliche Fehlgehen des Erwerbs Ende 2013 gerade nicht im (steuerrechtlich induzierten) Interesse der Klägerin lag, da sie die Beteiligungsschwelle infolge eines (erfolgreichen) Erwerbs gerade überschreiten wollte, um dadurch die Steuerfreiheit der im Streitjahr anfallenden Dividenden sicherzustellen.
- 18** c) Auf der Grundlage des § 39 AO hat das FG die mit Vertrag vom 16.12.2003 erworbenen Anteile zu Recht schon vor dem 01.01.2014 der Klägerin zugerechnet, so dass sie zu diesem Zeitpunkt die Beteiligungsschwelle von 10 % überschritten hatte.
- 19** aa) Nach § 39 Abs. 1 AO kommt es für die steuerrechtliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern zunächst auf das zivilrechtliche Eigentum an. Zum Stichtag 01.01.2014 war die Klägerin aber noch nicht zivilrechtliche Eigentümerin der ... Stückaktien geworden, die sie mit Vertrag vom 16.12.2013 von X erworben hatte und die ihre Beteiligungsquote an der Y-AG von 9,898 % auf 10,00425 % anheben sollte. Denn die Eigentumsübertragung stand nach § 3 Abs. 1 des Vertrags unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung, die aufgrund einer zunächst fehlgeschlagenen Überweisung erst nach dem 01.01.2014 erfolgte.
- 20** bb) Allerdings war die Klägerin am 01.01.2014 nach den Maßgaben des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bereits wirtschaftliche Eigentümerin dieser Anteile. Nach dieser Vorschrift ist ein Wirtschaftsgut demjenigen zuzurechnen, der die tatsächliche Herrschaft über dieses Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den (zivilrechtlichen) Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.
- 21** (1) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kommt es beim Erwerb von Aktien darauf an, ob der Erwerber eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und ob die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte (insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrecht) sowie die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und -chancen auf ihn übergegangen sind (s. nur Senatsurteil vom 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20, BStBl II 2022, 324, m.w.N.). Maßgebend sind aber letztlich nicht einzelne Strukturelemente, sondern wem nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis zusteht. Dabei ist für den Fall des Erwerbs von Wertpapieren zu berücksichtigen, dass die

"Rechtsmacht" des Erwerbers vom Inhaber des Wertpapiers (als Verkäufer) abgeleitet sein muss und somit der konkrete Ausschluss der (wirtschaftlichen) Inhaberschaft des Verkäufers erforderlich ist (vgl. Senatsurteil vom 02.02.2022 - I R 22/20, BFHE 276, 20, BStBl II 2022, 324, m.w.N.).

- 22** (2) Die Würdigung des FG, dass diese Voraussetzungen im Streitfall noch vor dem 01.01.2014 zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den mit Vertrag vom 16.12.2013 erworbenen Aktien geführt haben, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat seiner Würdigung zutreffend die vom BFH entwickelten Kriterien zugrunde gelegt. Auch sind die rechtlichen Erwägungen des FG zu den einzelnen Kriterien frei von Rechtsfehlern. Dies gilt insbesondere für die Annahme eines Anwartschaftsrechts aus § 161 Abs. 1 BGB sowie die weitere Annahme, dass bei nicht verbrieften, vinkulierten Namensaktien grundsätzlich kein gutgläubiger Erwerb nach § 161 Abs. 3 BGB in Betracht kommt (vgl. auch Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20.09.2011 - II ZB 17/10, BGHZ 191, 84 zu § 16 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Darüber hinaus hätte X nicht ohne Setzung einer Nachfrist vom Vertrag zurücktreten können (§ 323 Abs. 1 BGB), da das FG einen Ausnahmetatbestand nach § 323 Abs. 2 BGB rechtsfehlerfrei abgelehnt hat.
- 23** Insbesondere ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG dem fehlenden Übergang der mit den Aktien verbundenen Verwaltungsrechte (insbesondere der Stimmrechte) keine entscheidende Bedeutung beigemessen hat. Dies hat das FG im Wesentlichen daraus abgeleitet, dass es auf Grundlage des Vertrags allein in der Hand der Klägerin (Erwerberin) lag, die aufschiebende Bedingung durch Zahlung des bereits fälligen Kaufpreises eintreten zu lassen und dadurch die entsprechenden Verwaltungsrechte (einschließlich der Stimmrechte) vollständig an sich zu ziehen. Soweit das FA in der mündlichen Verhandlung eingewandt hat, die Übertragung der Stimmrechte werde nicht von der aufschiebenden Bedingung nach § 161 Abs. 1 BGB erfasst, steht dies im Widerspruch zur Auslegung von § 3 Abs. 1 des Vertrags durch das FG. Die Auslegung des Vertrags ist eine tatsächliche Würdigung des FG, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist (zur ständigen Rechtsprechung des BFH über die Bindungswirkung einer Vertragsauslegung z.B. Senatsurteil vom 23.11.2022 - I R 36/19, GmbHR 2023, 624, m.w.N.). Entsprechendes gilt für die abschließende Gesamtwürdigung des FG, welche Bedeutung den fehlenden Stimmrechten im Vergleich zu den anderen Kriterien beizumessen ist (zur Reichweite der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO im Rahmen der steuerrechtlichen Zurechnung nach § 39 AO vgl. auch Brandis, Steuerberater-Jahrbuch 2016/2017, 299, 308 f., m.w.N.). Ein Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze ist insoweit nicht erkennbar.
- 24** Darüber hinaus ist die Struktur des Streitfalls nicht mit der Konstellation einer Unterbeteiligung wie im Senatsurteil vom 23.11.2022 - I R 36/19 (GmbHR 2023, 624) vergleichbar. Deshalb ist es für den vorliegenden Fall unerheblich, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums dort vom Übergang der Stimmrechte abhängig gewesen ist.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de