

BFH: Voraussetzungen für die Annahme einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr einer Drittstaaten-Gesellschaft

Eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr im Rahmen eines Spin-off einer Drittstaaten-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.

Sachverhalt

Der Kläger erwarb im Streitjahr 1998 Aktien der amerikanischen F-Gesellschaft. Wenig später wurde im Rahmen eines sog. „Spin-off“ die Tochter A ausgegliedert. Infolgedessen erhielt der Kläger A-Aktien.

Nach einer Außenprüfung war das Finanzamt der Auffassung, die Zuteilung der A-Aktien sei wie eine Bardividende zu besteuern. Einspruch und Klage blieben – im ersten Rechtsgang – erfolglos, allerdings hob der BFH die Entscheidung des FG mit Urteil vom 20.10.2010 auf und entschied, dass es sich bei der Übertragung der A-Aktien um eine im Inland zu besteuern Sachausschüttung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG handle. Das FG hatte – im zweiten Rechtsgang – noch 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 S. 3 EStG hinaus nicht steuerbar. Das FG ging von einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr aus.

Entscheidung

Die Feststellungen des FG erlaubten keine abschließende Beurteilung der Frage, ob es sich bei dem Spin-off um eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr handle.

Vorliegend hielten die – zwar grundsätzlich bindenden – Feststellungen des FG zu Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand, weshalb sie nicht bindend seien.

Das FG habe sich bei seiner Entscheidung auf das von ihm eingeholte Gutachten über die US-amerikanische Rechtslage gestützt. Dies sei grundsätzlich möglich, allerdings gehe das Gutachten nicht auf die relevanten Aspekte ein. Die im Rahmen der im Gutachten getroffenen Feststellungen zur Steuerfreiheit des "Spin-off" nach US-amerikanischen Rechts reichten nämlich nicht aus. Bei der Anwendung des deutschen Steuerrechts auf ausländische Sachverhalte sei vielmehr eine rechtsvergleichende Qualifizierung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht vorzunehmen.

Eine Vergleichbarkeit der Sachausschüttung mit einer Dividende i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG liege dann vor, wenn sie aus vorhandenen – laufenden oder in früheren Jahren angesammelten – Jahresüberschüssen der Gesellschaft (earnings and profits) gezahlt werde. Dagegen könne eine Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen u.a. dann vorliegen, wenn die Leistungen der Kapitalgesellschaft im Wirtschaftsjahr das Nennkapital und den im Vorjahr festgestellten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Eine Einlagenrückgewähr könne sich auch aus der nach ausländischem Recht aufgestellten Bilanz der ausschüttenden Gesellschaft ergeben.

Das FG-Urteil enthalte keine Feststellungen dazu, ob die Aktienzuteilung eine Auszahlung von Jahresüberschüssen der Gesellschaft oder eine Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen sei. Das Gutachten mit den Feststellungen zur Steuerfreiheit des "Spin-off" nach § 355 I.R.C. des US-amerikanischen Rechts erlaube keinen Rückschluss darauf, ob die Sachausschüttung aus dem Gewinn bzw. einer Gewinnrücklage oder aus den Einlagen finanziert wurde, weshalb es unzulänglich sei.

Bei der erneuten Entscheidung sei zu berücksichtigen haben, dass die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko für das Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien Einlagenrückzahlung den Kläger träfen, da diese zu einem Steuervorteil führe (vgl. BFH-Urteile vom 15.01.2015 sowie vom 17.11.2015).

Betroffene Norm

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG
Streitjahr 1998

Anmerkungen

BMF-Schreiben vom 21.04.2022

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 21.04.2022 zur Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze zu Leistungen von Drittstaatengesellschaften Stellung genommen (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16: Fortentwicklung der Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteil vom 10.04.2019 (I R 15/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)) seine Rechtsprechung zur steuerfreien Einlagenrückgewähr bei Drittstaatengesellschaften bestätigt und gleichzeitig fortentwickelt. Er kommt zu dem Schluss, dass die Höhe des ausschüttbaren Gewinns einer Drittstaatengesellschaft zwar nach dem jeweiligen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht zu ermitteln ist (Bestätigung der Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 13.07.2016, VIII R 73/13), seine Verwendung und damit auch die (nachrangige) Rückgewähr von Einlagen jedoch der gesetzlichen Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 S. 3 und 5 KStG unterliegt (insoweit Fortentwicklung der Rechtsprechung).

BFH-Urteil vom 03.05.2017, X R 12/14

Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen, dass die tatsächlichen Voraussetzungen einer Kapitalrückzahlung aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder eine Kapitalrückzahlung außerhalb der Herabsetzung von Nennkapital vorgelegen haben. In Übereinstimmung mit dem VIII. Senat des BFH in seinem Urteil vom 13.07.2016 kommt nun auch der X. Senat des BFH im Urteil vom 03.05.2017 zu der Überzeugung, dass für das Vorliegen der Voraussetzungen einer steuerfreien Einlagenrückgewähr im Rahmen eines sog. Spin-off den Anteilseigner die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko treffen. Der BFH verweist in seinem aktuellen Urteil auf die Rechtsprechung des I. Senats des BFH (Urteil vom 15.01.2015, I R 69/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)), wonach die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürften, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erschienen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt seien und ob dieser Vorteil demnach gewährt werden könne. Diese Vorgaben gälten ungeachtet praktischer Probleme, die erforderlichen Informationen zu erlangen. Ein fehlender Informationsfluss z.B. auf Anlegerseite sei kein Problem, welches der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsse, dieser müsse insbesondere auch nicht vom Amtshilfeverfahren Gebrauch machen (siehe BFH-Urteile vom 15.01.2015, I R 69/12, siehe [Deloitte Tax-News](#) und vom 18.08.2015, I R 38/12, Rz 16 f.).

BFH-Urteil vom 13.07.2016, VIII 47/13

Zur Frage der steuerlichen Behandlung des Spin-offs einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft hat sich der BFH auch im ebenfalls mit Datum vom 13.07.2016 entschiedenen Fall VIII 47/13 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) geäußert. Der BFH vertritt darin die Auffassung, dass eine gem. § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht steuerbare Einlagenrückgewähr auch bei einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft grundsätzlich möglich sei. Dies gebiete die auch für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 AEUV) sowie der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

BMF-Schreiben vom 04.04.2016

Im Zusammenhang mit der Einlagenrückgewähr ausländischer Körperschaften ist grundsätzlich auch das BMF-Schreiben vom 04.04.2016 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) zur gesonderten Feststellung von Nennkapitalrückzahlungen bei ausländischen EU/EWR-Kapitalgesellschaften gem. § 27 Abs. 8 KStG von Bedeutung. Auf die den BFH-Urteilen vom 13.07.2016, VIII 47/13 und VIII 73/13 zugrunde liegende Drittstaaten-Thematik geht das BMF-Schreiben allerdings nicht ein.

Vorinstanz

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28.10.2013, 5 K 1227/11

Fundstelle

BFH, Urteil vom 13.07.2016, [VIII R 73/13](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 21.04.2022, IV C 2 - S 2836/20/10001 :002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 03.05.2017, X R 12/14

BFH, Urteil vom 13.07.2016, VIII 47/13, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.11.2015 VIII R 27/12, BStBl. II 2016, S. 539, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 18.08.2015 I R 38/12, BFH/NV 2016, S. 378

BFH, Urteil vom 15.01.2015, I R 69/12, BFHE 249, 99, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 04.04.2016, IV C 2 - S 2836/08/10002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 20.10.2010, I R 117/08, BFHE 232, 15

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.