FG Niedersachsen: Zuteilung von Aktien im Rahmen eines Spin-Off

Aktuell: Der BFH kommt ebenso wie das FG in sechs inhaltsgleichen Urteilen zu dem Ergebnis, dass die Aktienzuteilung im Rahmen eines US-amerikanischen Spin-Off nach § 20 Abs. 4a S. 7 EStG steuerneutral ist, wenn die "wesentlichen Strukturmerkmale" einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 UmwG erfüllt sind. Nach Auffassung des BFH gebietet die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV eine Anwendung des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG auch auf ausländische Vorgänge und der Begriff der "Abspaltung" i.S.d. § 20 Abs. 4a S. 7 EStG ist bei Drittstaatenkapitalgesellschaften typusorientiert („dem Wesen einer Abspaltung nach“) auszulegen. Danach ist in Drittstaatenfällen ein gesetzlicher Vermögensübergang durch partielle Gesamtrechtsnachfolge nicht erforderlich (entgegen Verwaltungsauffassung).

BFH, Urteil vom 01.07.2021, VIII R 27/10, inhaltsgleich: VIII R 9/19, VIII R 15/20, VIII R 28/19, VIII R 6/20, VIII R 19/20, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Niedersachsen (Vorinstanz):

Die Aktienzuteilung im Rahmen eines Spin-Off eines nicht im EU/EWR-Raum ansässigen Unternehmens führt zu einer Abspaltung im Sinne des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG, die nicht zu einer nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG steuerpflichtigen Sachausschüttung führt (entgegen Auffassung der Verwaltungsauffassung). Der Begriff der Abspaltung ist nach seinen typusbestimmenden Merkmalen auszulegen.

Sachverhalt

Die Kläger hielt Aktien an der Hewlett-Packard Company (HPC). Im Streitjahr 2015 änderte die HPC ihren Namen in HP Inc. (HPI). Anschließend übertrug die HPI ihr Unternehmenskundengeschäft im Wege eines Spin-Off auf die bereits zuvor gegründete Tochtergesellschaft Hewlett-Packard Enterprise Company (HPE). Die Aktionäre der HPC erhielten für eine alte Aktie der HPC eine Aktie der umbenannten HPI und zusätzlich eine Aktie der HPE. Die depotführende Bank erfasste die Zuteilung der zusätzlichen Aktien an der HPE als steuerpflichtige Sachausschüttung und behielt Kapitalertragsteuer ein.

Das Finanzamt lehnte eine steuerneutrale Behandlung nach § 20 Abs. 4a S. 7 iVm. S. 1 EStG ab.

Entscheidung

Das FG Hannover hat unter Hinweis auf § 20 Abs. 4a S. 7 EStG – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – die Steuerpflicht der Aktienzuteilung verneint und folgt damit der bereits zur streitgegenständlichen HPC-Umstrukturierung bzw. zur Zuteilung von HPE-Aktien ergangenen finanzgerichtlichen Rechtsprechung (siehe dazu unter Anmerkung).

Hintergrund der gesetzlichen Regelung

§ 20 Abs. 4a EStG beinhaltet spezielle Sondervorschriften für Kapitalmaßnahmen wie z.B. Kapitalerhöhungen, Verschmelzungen, oder Spaltungsvorgänge, bei denen die Erträge regelmäßig nicht als Geldzahlungen, sondern in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften zufließen. Laut den Gesetzgebungsmaterialien im Zuge des JStG 2009 ist das gemeinsame Ziel der von § 20 Abs. 4a EStG umfassten Fallgestaltungen die Erhebung der Kapitalertragsteuer insbesondere für Kreditinstitute praktikabler auszugestalten, da diese ohne die Regelung vor dem Problem gestanden hätten, den genauen rechtlichen Hintergrund der Kapitalmaßnahme beurteilen und die Höhe des zugeflossenen Ertrags bewerten müssen. Dieses Ziel wird im Wesentlichen dadurch erreicht, dass die Kapitalmaßnahme steuerneutral behandelt und eine Versteuerung etwaiger stiller Reserven in die Zukunft verschoben wird (vgl. BR-Drucks. 545/08).

§ 20 Abs. 4a S. 7 EStG sieht vor, dass dann, wenn Vermögen einer Körperschaft durch Abspaltung auf andere Körperschaften übergeht, abweichend von § 20 Abs. 4a S. 5 EStG und § 15 UmwStG die Sätze 1 und 2 des § 20 Abs. 4a EStG entsprechend gelten (die

übernommenen Anteile treten an die Stelle der bisherigen Anteile und (anteilige) Fortführung der Anschaffungskosten wird fingiert).

Konkurrenzverhältnis zwischen § 20 Abs. 4a S. 7 EStG und § 20 Abs. 4a S. 5 EStG

Ursprünglich umfasste der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 4a S. 5 EStG ausdrücklich den Fall einer Abspaltung. Dadurch, dass der Gesetzgeber die Vorschrift des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG nachträglich im Zuge des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl. I 2013, S. 1809) in den § 20 Abs. 4a EStG eingefügt hat, gelangt das FG zu der Auffassung, dass für Abspaltungen fortan § 20 Abs. 4a S. 7 EStG als speziellere gesetzliche Regelung (lex specialis) den § 20 Abs. 4a S. 5 EStG verdrängt (so bereits FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.08.2019, 1 K 2295/17).

Begriff der Abspaltung i.S.v. § 20 Abs. 4a S. 7 EStG nach Meinung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung verlangt für den Fall, dass – wie im vorliegenden Streitfall – eine Abspaltung von einem nicht im EU/EWR-Raum ansässigen Unternehmen vorgenommen wird, dass es sich um einen einer Abspaltung i. S. d. § 123 Abs. 2 UmwG vergleichbaren Vorgang handeln muss. Dies soll dann der Fall sein, wenn die von der Finanzverwaltung hierfür aufgestellten Kriterien kumulativ erfüllt sind (vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, Rn. 115).

Unklar ist, wie die dem BMF-Schreiben zu entnehmende Einschränkung „Abgesehen von den Fällen einer Abspaltung zur Aufnahme“ zu verstehen ist. Ob in dieser auch im Streitfall gegebenen Konstellation ein strengerer Prüfungsmaßstab anzulegen ist oder gar keine Prüfung der aufgelisteten Kriterien zu erfolgen hat, kann dem BMF-Schreiben nicht entnommen werden. Das FG ist der Ansicht, dass die Finanzverwaltung auch für diesen Fall zu einer Prüfung des Kriterienkatalogs kommt. Bei einer Prüfung des Kriterienkatalogs würde es bereits an dem ersten Kriterium, wonach die ISIN (internationale Wertpapierkennnummer) des ursprünglichen Unternehmens erhalten bleiben muss, fehlen. Denn im Streitfall wurde im Rahmen der Umfirmierung der HPC auch die ISIN umbenannt (vgl. BMF-Schreiben vom 20.03.2017).

Typusorientierte Auslegung des Begriffs der Abspaltung erforderlich

Abweichend zur Auffassung der Finanzverwaltung, die auf die kumulative Erfüllung des von ihr vorgegeben Kriterienkatalogs schaut, ist der Begriff der Abspaltung nach Ansicht des FG extensiv dahingehend auszulegen, dass lediglich typusbestimmende Merkmale einer Abspaltung vorliegen müssen (vgl. auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.08.2019, 1 K 2295/17). Ausgehend von einem solchen – weiten – Auslegungsverständnis liegen im Streitfall die Voraussetzungen einer Abspaltung vor (vgl. auch FG Düsseldorf, Urteile vom 29.01.2019, 13 K 2119/17 E und vom 12.03.2019, 13 K 1762/17 E; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.08.2019, 1 K 2295/17). Für eine solche weite Auslegung des Abspaltungsbegriffes sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte als auch der Sinn und Zweck des § 20 Abs. 4a S. 7 EStG.

Demnach ist die in der Anteilszuteilung liegende Sachausschüttung im Streitfall deshalb nicht zu besteuern, weil die übernommenen Anteile unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 4a S. 1 EStG steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile treten und eine (anteilige) Fortführung der Anschaffungskosten fingiert wird.

Das FG begründet seine Auffassung damit, dass der aufgeführte Kriterienkatalog zu einer problematischen Vermischung von Tatbestandsmerkmalen und Indizien führe. Indem die Finanzverwaltung die kumulative Erfüllung aller Kriterien verlangt, würden jedenfalls in bestimmten Fällen bloße Indizien zu Tatbestandsmerkmalen aufgewertet. Dies führe zu nicht tragfähigen Ergebnissen. Der Vergabe einer ISIN durch eine internationale Agentur könne keine materiell-rechtliche Wirkung zuzumessen sein (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.08.2019, 1 K 2295/17).

Betroffene Normen

§ 20 Abs. 4a S. 7 EStG

Streitjahr 2015

Fundstellen

BFH, Urteil vom 01.07.2021, [VIII R 27/10](#), inhaltsgleich: VIII R 9/19, VIII R 15/20, VIII R 28/19, VIII R 6/20, VIII R 19/20, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 29.09.2020, [13 K 223/17](#)

Weitere Fundstellen

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 29.01.2019, 13 K 2119/17 E, EFG 2019, S. 698

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 12.03.2019, 13 K 1762/17 E, EFG 2019, S. 1117, BFH
anhängig: VIII R 9/19

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.08.2019, 1 K 2295/17, EFG 2019, S. 1824, BFH
anhängig: VIII R 28/19

Finanzgericht München, Urteil vom 19.12.2019, 8 K 981/17, BFH anhängig: VIII R 6/20

Finanzgericht Baden-Württemberg, Gerichtsbescheid vom 22.06.2020, 9 K 2483/17, BFH
anhängig: VIII R 19/20

BMF, Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I 2016, S. 85

BMF, Schreiben vom 20.03.2017, BStBl I 2017, S. 431

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.