

Titel:

Steuerneutrale Sachausschüttung durch Zuteilung von Aktien im Rahmen eines „spin-offs“

Normenketten:

ESTG § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, § 20 Abs. 4a S. 1, § 20 Abs. 4a S. 7

UmwG § 123 Abs. 2

Leitsätze:

1. Zu den Bezügen iSv § 20 I Nr. 1 Satz 1 EStG können nicht nur Bar-, sondern auch Sachausschüttungen in- oder ausländischer Kapitalgesellschaften gehören, etwa wenn eine Körperschaft Anteile an einer anderen Körperschaft, die sich in ihrem Besitz befindet, auf ihre Anteilseigner überträgt.
2. Eine Rückgewähr von Eigenkapital im Rahmen eines "spin-off" einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft liegt insoweit vor, als 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.
3. § 20 IVa 7 EStG verdrängt als speziellere gesetzliche Regelung (lex specialis) die allgemeinere Regelung des § 20 IVa 5 EStG, die ebenfalls die Zuteilung von Anteilen betrifft.
4. Der Abspaltungsbegriff des § 20 IVa 7 EStG ist "typusorientiert" dahingehend auszulegen, dass lediglich die typusbestimmenden Merkmale einer Abspaltung vorliegen müssen. Dies ist bei dem streitgegenständlichen „spin-off“ nach US-amerikanischem Recht der Fall.
5. Die Durchführung eines erfolglosen Vorverfahrens stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die erst zum Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. bei einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zum Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung vorliegen muss. Wird bis zu diesem Zeitpunkt eine Einspruchsentscheidung erlassen, so wächst die zuvor erhobene Klage in die Zulässigkeit hinein.

Schlagworte:

Keine steuerpflichtige Sachausschüttung durch Zuteilung von Aktien im Rahmen eines „spin-offs“, §§ 20 Abs. 4a, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2009, § 23 UmwG, Kapitaleinkünfte

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Urteil vom 01.07.2021 – VIII R 6/20

BFH München vom -- – VIII R 6/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 656

BeckRS 2019, 39535

DStRE 2020, 1466

LSK 2019, 39535

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid vom 14. November 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2017 wird dahingehend geändert, dass Kapitalerträge des Klägers von ... Euro und der Klägerin von ... Euro aus der Zuteilung der Anteile an der ABE Company außer Ansatz bleiben. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird auf den Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung).
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leisten.

4. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Strittig ist, ob die Kläger Kapitalerträge durch die Zuteilung von Aktien der ABC Company erzielt haben, die dem Kapitalertragssteuerabzug zu unterwerfen waren.

2

Die Kläger sind Ehegatten, die gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt werden. Neben Versorgungsbezügen bzw. Renten erzielten sie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der Kläger hatte nach seinem Vortrag im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge Aktien an der ABC Company (ABC) zwischen den Jahren 1980 und 2000 erworben. Die Klägerin hatte ihre Aktien nach ihren Angaben im Jahr 2000 angeschafft. Mit der am 6. September 2016 beim Beklagten (dem Finanzamt) abgegebenen Einkommensteuererklärung erklärten sie für den Kläger Kapitalerträge von ... €, für die Klägerin Kapitalerträge von ... €. In diesen waren für den Kläger ein „unbarer Ertrag aus Kapitalmaßnahmen“ der ABC in Höhe von ... € und für die Klägerin ein ebensolcher Ertrag in Höhe von ... € enthalten. Für diese Beträge waren von der depotführenden V1. Bank AG Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € zuzüglich ... € Solidaritätszuschlag und ... € Kirchensteuer für den Kläger sowie ... € Kapitalertragsteuer zuzüglich ... € Solidaritätszuschlag und ... € Kirchensteuer für die Klägerin einbehalten und abgeführt worden. Für die Einkommensteuerveranlagung stellten die Kläger einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts nach § 32d Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) für diese Kapitalerträge und begehrten die Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer. Die Kläger vertraten die Ansicht, dass die unbare Kapitalmaßnahme der ABC keinen Kapitalertrag ausgelöst habe.

3

Im Einzelnen lag der Kapitalmaßnahme folgender Sachverhalt zugrunde:

4

Mit Wirkung zum 31. Oktober 2015 änderte die ABC Company (ABC) ihren Namen in ABI (ABI). Anschließend übertrug die ABI mit Wirkung zum 1. November 2015 das Unternehmenskundengeschäft im Wege eines sogenannten „Spinoffs“ auf die bereits im Februar 2015 gegründete Tochtergesellschaft ABC Enterprise Company (ABE). Die Aktionäre der ABC erhielten für eine alte Aktie der ABC (ISIN: US4282361033, WKN: 851301) eine Aktie der umbenannten ABI (ISIN: US 40434L1052, WKN: A142VP) und zusätzlich eine Aktie der ABE (ISIN: US42824C1099, WKN: A140KD). Den Klägern wurden am 02. November 2015 die Aktien der ABE in ihren Wertpapierdepots bei der V1. Bank AG zugebucht. Der Kläger erhielt ... ABE-Aktien zu einem Börsenkurs von 13,019 € je Aktie, die Klägerin ... ABE-Aktien zum gleichen Kurs. Die Zuteilung/Ausgabe der Aktien der ABE an die Kläger wurden von der V1. Bank AG als steuerpflichtige Sachausschüttung eingestuft. Infolgedessen behielt die V2. Bank AG für den Kläger für einen Kapitalertrag von ... € (... € abzüglich einer Steuer von ... €) Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € zuzüglich ... € Solidaritätszuschlag und ... € Kirchensteuer ein. Für die Klägerin behielt die V2. Bank AG für einen Kapitalertrag in Höhe von ... € Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € zuzüglich ... € Solidaritätszuschlag und ... € Kirchensteuer ein.

5

Das Finanzamt sah ebenfalls die Zuteilung der ABE-Aktien an die Kläger als steuerpflichtige Sachausschüttung an und versteuerte insgesamt Kapitaleinkünfte beider Kläger von ... € nach § 32d Abs. 1 EStG mit Einkommensteuerbescheid vom 14. November 2014. Unter Berücksichtigung von weiteren Einkünften der Kläger aus Versorgungsbezügen und Renten ergab sich eine Einkommensteuer von ... €. Nach Anrechnung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge in Höhe von ... € Kapitalertragsteuer und ... € Solidaritätszuschlag ergab sich eine Einkommensteuernachzahlung von ... € Einkommensteuer und ... € Solidaritätszuschlag. Gegen den Einkommensteuerbescheid erhoben die Kläger Einspruch. Diesen begründeten sie damit, dass es sich bei der Zuteilung der ABE-Aktien nicht um eine Gewinnausschüttung mit geldwertem Vorteil, sondern um eine steuerneutrale Kapitalrückzahlung gehandelt habe.

6

Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2017 als unbegründet zurückgewiesen.

7

Mit der dagegen am 19. April 2017 beim Finanzgericht eingereichten Klage machen die Kläger geltend, die Zuteilung der Aktien der ABE sei keine steuerpflichtige Sachausschüttung. Bei der Kapitalmaßnahme der ABC habe es sich vielmehr um einen einer Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 Umwandlungsgesetz (UmwG) vergleichbaren Vorgang gehandelt. Dies ergebe sich aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 18. Januar 2016, IV C U 1-S 2252/08/10004:017, BStBl I 2016, 85, dessen Voraussetzungen mit Ausnahme der Nummer 1 vorlägen. Die Umbenennung der ABC in ABI und die dadurch verursachte Zuteilung einer neuen ISIN/WKN stehe dem nicht entgegen. Es handele sich bei der ABI eindeutig um denselben Rechtsträger wie die ABC, von der das Unternehmenskundengeschäft auf die ABE übertragen worden sei. Im Zuge der Kapitalmaßnahme seien weder laufende noch in früheren Jahren angesammelte Jahresüberschüsse ausgeschüttet worden. Dies sei jedoch nach der Definition der Sachausschüttung im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, Rz. 16, BFHE 254, 404 Voraussetzung für eine steuerpflichtige Sachausschüttung. Vielmehr sei das Eigenkapital der ABC aufgeteilt worden. Ein Teil sei bei der in ABI umbenannten ABC verblieben, der andere Teil sei auf die ABE abgespalten worden. Die Zuweisung der streitgegenständlichen ABE-Aktien sei nicht aus Gewinnrücklagen (retained earnings) erfolgt. Denn aus dem bei der United States Securities and Exchange Commission (SEC) eingereichten Formular 10-K der ABI für das Geschäftsjahr zum 31. Oktober 2016 ergebe sich, dass durch die Abspaltung ein Eigenkapitalfehlbetrag in Höhe von 3,498 Milliarden \$ entstanden sei. Die retained earnings seien in Höhe von 32,0896 Milliarden \$ (bezogen auf den 31. Oktober 2015 vor der Kapitalmaßnahme) am 31. Oktober 2016 (nach der Kapitalmaßnahme) vollständig aufgebraucht gewesen. Gleichzeitig ergebe sich, dass bei der Abspaltung der ABE Vermögenswerte in Höhe von insgesamt 37,225 Milliarden \$ abgespalten worden seien. Aus Gewinnen habe jedoch die Abspaltung allenfalls zu 32,089 Milliarden \$ (retained earnings) zzgl. 1,638 Milliarden \$ (2,496 Milliarden \$ laufender Gewinn 2015 abzüglich 858 Millionen \$ ausgeschüttete Dividenden), also zu insgesamt 33,727 Milliarden \$ erfolgen können. Wenigstens zu 3,498 Milliarden \$ (37,225 Milliarden \$ abzüglich 33,727 Milliarden \$) sei die Abspaltung somit aus dem Eigenkapital erfolgt. Dies ergebe sich aus dem bei der SEC eingereichten Formular 10-K der ABI. Auf Seite 58 würden Deficit earnings in Höhe von 3,498 Milliarden \$ ausgewiesen. Bei einer Abspaltung zulasten des Eigenkapitals handele es sich nach aktueller BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13 Rz. 16, BFHE 254, 404) um eine gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht steuerbare Einlagenrückgewähr. Eine Aufteilung der Kapitalmaßnahme in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Anteil komme nicht in Betracht. Denn es sei nicht feststellbar, ob die ihnen (den Klägern) zugewiesenen Aktien zu Lasten der Gewinnrücklagen oder zu Lasten des Eigenkapitals gegangen seien. Da eine solche Feststellung rein objektiv nicht möglich sei, treffe sie insofern auch keine Nachweisobliegenheit. Es verbleibe somit bei der ausschließlichen Pflicht der Finanzbehörde zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Da eine Einlagenrückgewähr nicht ausgeschlossen werden könne, sei ein Steuertatbestand nicht gegeben.

8

Auch in den USA sei die Kapitalmaßnahme als steuerfrei behandelt worden.

9

Ferner habe das Finanzamt zugestanden, dass es sich im Streitfall um einen Aktientausch gehandelt habe und bei steuerentstrickten, weil vor dem 01. Januar 2009 erworbenen Aktien, wie im Streitfall, ein Barausgleich nicht steuerbar sei. Da in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG Bar- und Sachausschüttungen im Bereich von Dividenden gleichbehandelt würden, so dürfe die Zuteilung der ABE-Aktien als Sachausgleich gemäß BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404 ebenfalls nicht steuerbar sein.

10

Das BMF-Schreiben vom 20. März 2017 IV C 1-S 2252/15/10029:002, BStBl I 2017,431 stehe diesem Ergebnis nicht entgegen, da es nichtig sei. Es handele sich um eine gemäß Art. 19 Abs. 4 Grundgesetz (GG) unzulässige, da verfassungswidrige Einzelfallbeurteilung. Das Schreiben beziehe sich nicht auf eine abstrakte Sachverhaltsgruppe, sondern vielmehr konkret und einzig auf die Kapitalmaßnahme der ABI.

11

Diese sei allein von dem für die Besteuerung des jeweiligen Aktionärs zuständigen Finanzamts zu beurteilen. Auch führe die Rechtsauffassung des BMF zu einer gegen Art. 14 Abs. 1 GG verstoßende Substanzbesteuerung.

12

Zudem liege ein schwerwiegender, gegen den Grundsatz eines fairen Verfahrens verstoßender Verfahrensfehler vor, da das BMF seine Rechtsauffassung nicht begründet habe.

13

Ganz offensichtlich sei das BMF seiner Sachaufklärungspflicht nicht nachgekommen. Das BMF habe nicht geprüft, ob es sich bei der angeblichen Sachausschüttung um eine Einlagenrückgewähr gehandelt habe. Die nach ausländischem Recht aufgestellten Bilanzen der an der Kapitalmaßnahme beteiligten US-Unternehmen seien öffentlich zugänglich. Deren Berücksichtigung sei jedoch vom BMF unterblieben. Schließlich sei das BMF-Schreiben für das Gericht nicht bindend.

14

Zudem komme § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG zur Anwendung, da von ihnen (den Klägern) keine gesonderte Gegenleistung für die Anteile zu entrichten gewesen sei. Der Ertrag und die Anschaffungskosten dieser Anteile seien mit 0 € anzusetzen, wenn die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrags nicht möglich sei. Bei ausländischen Sachverhalten ordne das BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016, BStBl I 2016, 85 in Rz. 111 zwingend die Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG an. Dies gelte auch dann, wenn die zugewiesenen Anteile einen Börsenkurs gehabt hätten. Sonst käme diese Vorschrift bei börsennotierten Unternehmen niemals zur Anwendung. Eine solche Einschränkung sei der Vorschrift jedoch nicht zu entnehmen. Auch spiegele der Börsenkurs nicht zwingend die Wertverhältnisse des abgebenden und des aufnehmenden Unternehmens wieder. Die Wertverhältnisse seien in dem BMF-Schreiben vom 20. März 2017 gerade nicht genannt, sodass nicht davon auszugehen sei, dass dem BMF eine genaue Zuordnung möglich gewesen sei.

15

Insbesondere wegen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG alte Fassung (a.F.) i.V.m. § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG sei es geboten, den § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG zur Anwendung kommen zu lassen. Bei steuerentstrickten Wertpapieren, bei denen Veräußerungsvorgänge von vornherein nicht steuerbar seien, sei die potentielle Steuerpflicht erst im Zeitpunkt der Veräußerung zu beurteilen. Dies könne nur dadurch gewährleistet werden, dass die Anschaffungskosten zunächst mit 0 € angesetzt würden. Auch bei noch steuerverstrickten Anteilen würde der § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Bei einem Spinoff werde grob vereinfacht eine Aktie in zwei Aktien aufgeteilt. Das gelte auch für den Börsenkurs der Aktie. Durch die Verdoppelung der Anzahl der Anteile halbiere sich der Börsenkurs. Würde ein Aktionär unmittelbar nach dem Spinoff innerhalb einer logischen Sekunde seine Aktien veräußern, so hätte er durch den Verkauf der ursprünglichen Aktien einen Veräußerungsverlust in Höhe der Hälfte des Kurses erzielt. Bei der Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG hätte der Aktionär durch den Verkauf der neuen Aktie einen Veräußerungsgewinn in Höhe der Hälfte des Kurses erzielt (diese Aktie wäre ja mit 0 € bewertet, aber mit der Hälfte des Kurses eingebucht worden). Kursverlust und Kursgewinn hätten sich somit ausgeglichen, sodass der steuerliche Effekt der Kapitalmaßnahme neutral geblieben sei. Veräußerte der Aktionär die Aktie nicht innerhalb einer logischen Sekunde, so liefen die Kurse beider Aktientypen möglicherweise auseinander. Der steuerliche Effekt des Spin-Offs bliebe jedoch auch bei späteren Veräußerungen neutral. Lediglich spätere Kursveränderungen würden steuerlich relevant. Selbst wenn der Aktionär anfangs nur die Altaktien veräußern und dadurch entsprechende Verluste generieren würde, bliebe der Effekt der Kapitalmaßnahme neutral. Denn die neuen Aktien könnte er ja nur noch mit entsprechenden Kursgewinnen verkaufen. Der Anreiz, nur die Altaktien zu veräußern und dadurch steuerliche Verluste zu generieren, sei dadurch gemindert, dass Verluste aus Kapitalvermögen ausschließlich mit Gewinnen aus Kapitalvermögen steuerlich verrechnet werden könnten. Somit würden die Verluste aus der Veräußerung der Altaktien wiederum die Gewinne aus der Veräußerung der neuen Aktien ausgleichen. Zu demselben Ergebnis komme man, wenn man die neu eingebuchten Anteile mit ihrem ersten Börsenkurs bewerten würde, im Zeitpunkt der Kapitalmaßnahme Steuer auf den Börsenwert erhebe und diese Steuer dann als Steuervorauszahlung auf spätere Veräußerungen anrechne. Der einzige Unterschied wäre der ungerechtfertigte Zinsvorteil des Finanzamts sowie die Liquiditätsverluste für den Aktionär. Der Aktionär dürfe aber nicht gezwungen werden, nach der Kapitalmaßnahme sofort sämtliche Anteile zu veräußern, um dem durch die sofortige Besteuerung entstehenden Zins- und Liquiditätsverlust zu entgehen. Aus diesem Grunde sei es rechtlich geboten, die Besteuerung immer erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung vorzunehmen. Dies werde allein durch die anfängliche Bewertung mit 0 € gewährleistet. Insbesondere wenn die Altaktien, hier der ABC/ABX, wie bei ihnen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. i.V.m. § 52a Abs.

11 Satz 4 EStG nicht mehr steuerverstrickt seien, da sie vor dem 01. Januar 2009 angeschafft worden seien, sei es geradezu geboten, die zugebuchten Aktien zunächst mit 0 € zu bewerten und die potentielle Steuerpflicht erst im Zeitpunkt der Veräußerung zu beurteilen. Da die Aktien der ABC steuerentstrickt gewesen seien, entstünden auch bei der Veräußerung der ABE-Aktien keine steuerbaren Veräußerungsgewinne. Nur durch die Anwendung des § 20 Absatz 4a Satz 5 EStG sei in ihrem Fall gewährleistet, dass sie keinen ungerechtfertigten Zins- und Liquiditätsverlust erlitten. Das BMF-Schreiben vom 20. März 2017 äußere sich nicht zum Ansatz der Anschaffungskosten und stehe daher der Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG nicht entgegen.

16

Die Kläger beantragen daher,

den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 14. November 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Mai 2017 dahingehend zu ändern, dass der beim Kläger in Höhe von ... € und bei der Klägerin in Höhe von ... € als Dividende erfasste Betrag aus der Zuteilung der Anteile an der ABE vom 02. November 2015 außer Ansatz bleibt.

17

Der Beklagte (das Finanzamt) beantragt,

die Klage abzuweisen.

18

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, grundsätzlich sei bei einer Übertragung von im Besitz einer Körperschaft befindlichen Anteilen an einer weiteren Körperschaft ohne Kapitalherabsetzung ohne zusätzliches Entgelt auf ihre Anteilseigner von einer Sachausschüttung an die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft auszugehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Der BFH habe in seinen Urteilen vom 13. Juli 2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390 und VIII R 73/13, BFHE 254, 404 zu vergleichbaren Sachverhalten entschieden, dass bei der Übertragung von Aktien im Rahmen eines USamerikanischen Spin-offs grundsätzlich von Kapitaleinkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG auszugehen sei. Kapitaleinkünfte lägen nur dann nicht vor, wenn es sich bei der Kapitalmaßnahme um eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG handle. Dies gelte bei unionsrechtskonformer Auslegung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auch für die Einlagenrückgewähr von Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, für die kein steuerliches Einlagenkonto im Sinne des § 27 Körperschaftsteuergesetz (KStG) geführt werde. Die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko für das Vorliegen einer nicht steuerbaren Einlagenrückgewähr treffe den Aktionär und nicht die Finanzverwaltung, da diese zu einem Steuervorteil führe. Zwar sei im vorliegenden Fall von der XY vorgetragen worden, dass die Zuteilung der ABE-Aktien eine Rückzahlung von Kapitalrücklagen darstelle, da die Zuteilung zulasten des Eigenkapitals (stockholder's equity) erfolgt sei. Ein Kapitalrücklagenkonto habe die ABI aber nicht geführt. Aus Sicht der Finanzbehörde erfüllten diese allgemein gehaltenen Ausführungen nicht die Anforderungen, die an den Nachweis einer Einlagenrückgewähr im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu stellen seien. Die konsolidierte Bilanz der ABI zum 31. Oktober 2015 weise unter Stockholder's equity die Position Retained earnings mit einem Betrag von rund 32 Milliarden \$ aus. In der Bilanz zum 31. Oktober 2016 sei der Wert dieser Position auf rund 3,5 Milliarden \$ gesunken. Bei den Retained earnings handle es sich um den Gewinnvortrag bzw. die nicht ausgeschütteten kumulierten Gewinne. In Anbetracht der Wertermittlung dieser Position dürfte davon auszugehen sein, dass unter anderem auch die Zuteilung der ABE-Aktien zu deren Lasten und damit zulasten des Gewinns und nicht einer Kapitalrücklage vollzogen worden sei. Eine Einlagenrückgewähr könne vor diesem Hintergrund nicht ohne einen spezifizierten Nachweis angenommen werden.

19

Der § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG könne im Streitfall nicht angewendet werden, da nicht sämtliche Strukturmerkmale einer Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 UmwG vorlägen. Es fehle an einem Vermögensübergang kraft Gesetzes, wie es in der Randziffer 01.36 des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, IV C 2-S. 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 als Strukturmerkmal einer Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 UmwG gefordert werde. Wie die XY in ihrem Schreiben vom 16. Dezember 2015 ausgeführt habe, habe es sich bei der Kapitalmaßnahme der ABC um eine sogenannte Reorganization im Sinne der Section 368 (a)(1)(D) des Internal Revenue Code (I.R.C.) gehandelt (sogenannte „Divide Type D-Reorganization“). Dies lasse sich aus dem Teilungsvertrag vom 31. Oktober 2015 entnehmen. Bereits in

den Vorbemerkungen bzw. der Präambel werde auf die geplante Qualifizierung als sogenannten Reorganization hingewiesen. Weiter sei in dem Teilungsvertrag vermerkt, dass offensichtlich Bedingung für die Teilung gewesen sei, dass es sich um eine nach amerikanischen Recht steuerfreie Kapitalmaßnahme im Sinne der Section 355 und 366 (a)(1)(D) des I.R.C gehandelt habe. Bei dem vorliegenden Spinoff der ABC könne jedoch nicht von einem Vermögensübergang kraft Gesetzes ausgegangen werden. Hierzu bedürfe es nach Auffassung der Finanzverwaltung einer expliziten Regelung des Vermögensübergangs im Zivil- bzw. Gesellschaftsrecht. Maßgebend sei bei einem Vermögensübergang nach ausländischem Umwandlungsrecht, dass der konkret abgewickelte Vorgang auch nach den Regelungen des UmwG wirksam abgewickelt werden könnte. Eine rein steuerrechtliche Regelung wie die Reorganization im Sinne der Section 368 (a)(1)(D) des I.R.C., die eine Steuerbefreiung des Vorgangs eröffne, sei dafür nicht ausreichend. Der Begriff der Reorganization sei in den USA kein gesellschafts-, sondern ein steuerrechtlicher Begriff, mit dem verschiedene Umwandlungs- und Verschmelzungsvorgänge erfasst würden (Sauermilch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht Anhang 3, Rz. U 146 ff). Mangels einer gesetzlichen Grundlage könne in den meisten Bundesstaaten der USA eine Vermögensübertragung im Rahmen einer Abspaltung nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgen. Lediglich im Staat Pennsylvania könne eine Spaltung auch gesellschaftsrechtlich durchgeführt werden. Da aber für die ABC bzw. die ABE das Recht des Staates Delaware maßgebend sei, sei die Übertragung der Aktien laut Auskunft des Ministeriums der Finanzen Baden-Württemberg bzw. den Antworten der XY auf der Grundlage des Teilungs- und Übertragungsvertrages erfolgt. Spezifische zivil-, handels- und gesellschaftsrechtliche Normen würden nicht angeführt. Zudem sei eine Unterscheidung zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge dem USamerikanischen Recht fremd. Nach den vorliegenden Informationen müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Vermögensübertragung im Rahmen des Spinoffs bei der ABC nicht kraft Gesetzes erfolgt sei. Die von XY zitierten Rechtsgrundlagen seien rein steuerrechtliche Vorschriften. Die Strukturmerkmale einer Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 UmwG lägen deshalb nicht vor. Die Kapitalmaßnahme der ABC sei infolgedessen mit einer Abspaltung nach inländischem Recht nicht vergleichbar.

20

Die Zuteilung der Aktien der ABE sei auch nicht wegen der Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG nicht steuerpflichtig. Zwar sei die Zuteilung der Anteile an der ABE ohne Gegenleistung der Aktionäre der ABC erfolgt, jedoch seien der Ertrag und die Anschaffungskosten dieser Anteile nicht mit 0 € anzusetzen, da die Ermittlung der Höhe des Kapitalertrages möglich gewesen sei. Die ABE-Aktie sei zum Kurs von 13,019 € in das Depot der Aktionäre eingebucht worden. Die Höhe des Kapitalertrages habe damit festgestanden. Für die Anwendung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG, der bei ausländischen Sachverhalten die Regel sei, bestehe im Streitfall deshalb kein Raum.

21

Ein Barausgleich, der anlässlich eines Aktientausch für vor dem 1. Januar 2009 erworbene ausländische Aktien gezahlt worden sei, liege im Streitfall nicht vor. Eine Umqualifizierung gemäß § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG eines Barausgleichs in eine einkommensteuerpflichtige Dividende wegen Ablaufs der einjährigen Veräußerungsfrist bereits steuerentstrickter Anteile komme daher nicht in Betracht.

22

Mit Aufklärungsanordnung vom 21. Oktober 2019 wurden die Kläger gebeten, dem Gericht die Emittenteninformation zu dem Spinoff bei der ABC zuzuleiten. Der Klägervertreter übersandte dem Gericht mit Schreiben vom 12. November 2019 einen Link auf die Seite der SEC. Bei der SEC waren jedoch die gewünschten Emittenteninformationen zum Abrufungszeitpunkt durch das Gericht nicht mehr verfügbar.

23

Mit Auskunftersuchen vom 19. November 2019 wurde das B.- Ministerium der Finanzen, das die Kapitalmaßnahme der ABC in Deutschland federführend betreut hatte, gebeten die ausgegebene Emittenteninformation, den Abspaltungsvertrag zwischen der ABC und der ABE sowie die Unterlagen für die Ausgabe der Aktien an der ABE an die Aktionäre dem Gericht bis zum 10. Dezember 2019 zur Verfügung zu stellen. Mit E-Mail vom 16. Dezember 2019 wurde dem Gericht mittels einer angehängten ZIP-Datei verschiedene Unterlagen zur Verfügung gestellt.

24

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze, Akten und Unterlagen verwiesen.

25

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Schreiben des Klägersvertreters vom 20. Mai 2015, 03. September 2019, bestätigt mit E-Mail vom 17. Dezember 2019 und des Beklagten vom 19. Juni 2017, bestätigt mit Telefax ebenfalls vom 17. Dezember 2019).

II.

26

1. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO).

27

2. Die Klage ist zulässig.

28

Die Klage ist am 19. April 2017 beim Finanzgericht eingegangen. Zu diesem Zeitpunkt war eine Einspruchsentscheidung des Finanzamts noch nicht erlassen. Diese wurde erst am 17. Mai 2017 getroffen. Die Anfechtungsklage war daher mangels eines durchgeführten erfolglosen Vorverfahrens nach § 44 Abs. 1 FGO zunächst unzulässig. Die Durchführung eines erfolglosen Vorverfahrens stellt jedoch eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die erst zum Schluss der mündlichen Verhandlung bzw. bei einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zum Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung vorliegen muss (Teller in Gräber, Kommentar zur FGO, 9. Aufl. 2019 § 44 Rz. 33). Wird bis zu diesem Zeitpunkt eine Einspruchsentscheidung erlassen, so wächst die Klage auf diese Weise in die Zulässigkeit hinein. Die Verfahrensökonomie gebietet eine solche Heilungsmöglichkeit (BFH-Urteil vom 17. Mai 1985 III R 213/82, BFHE 143, 509, BStBl II 1985, 521). Im vorliegenden Fall ist die Klage daher mit dem Erlass der Einspruchsentscheidung am 17. Mai 2017 in die Zulässigkeit hineingewachsen.

29

3. Die Klage ist begründet.

30

Die den Klägern im Rahmen der Umstrukturierung der ABC zugeteilten Anteile an der ABE führen nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen einer Abspaltung im Sinne von § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG vor. Folglich sind die übernommenen Anteile steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile getreten (§ 20 Abs. 4a Satz 7 i.V.m. § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG).

31

a) Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen unter anderem Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien. Dabei ist der Begriff „Bezüge“ gleichbedeutend mit dem Begriff „Einnahmen“ (§ 8 Abs. 1 EStG) und umfasst alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die dem Gesellschafter aufgrund seines Gesellschaftsverhältnisses entweder von der Gesellschaft selbst oder von einem Dritten zufließen. Unerheblich ist hiernach insbesondere, ob die Bezüge zu Lasten des Gewinns oder der Vermögenssubstanz der Gesellschaft geleistet werden und in welcher Form die Vorteilszuwendung ausgestaltet ist (BFH-Urteil vom 20. Oktober 2010 I R 117/08, BFHE 232, 15). Zu den Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören auch Gewinnanteile und Bezüge, die - wie im Streitfall - von einer ausländischen Kapitalgesellschaft stammen (vgl. BFH-Urteile vom 20. Oktober 2010 I R 117/08, BFHE 232, 15 und vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404). Voraussetzung ist allerdings, dass sie ihrer inneren Struktur nach einer nach deutschem Recht errichteten AG, KGaA, GmbH oder Genossenschaft im Wesentlichen vergleichbar sind (sog. Typenvergleich, vgl. BFH-Urteile vom 20. Oktober 2010 I R 117/08, BFHE 232, 15 und vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BFHE 170, 354).

32

b) Zu den Bezügen können nicht nur Bar-, sondern auch Sachausschüttungen in- oder ausländischer Kapitalgesellschaften gehören, etwa wenn eine Körperschaft Anteile an einer anderen Körperschaft, die sich in ihrem Besitz befindet, auf ihre Anteilseigner überträgt (vgl. zu den Einzelheiten etwa BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404; Henrichs, Betriebs-Berater - BB - 2011, 2529, 2529; BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016, BStBl I 2016, 85 Rz. 113). In diesem Fall muss der Anteilseigner die erhaltenen Anteile grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Zuflusses als Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG versteuern.

33

Eine Ausnahme gilt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für solche Bezüge, die aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 Körperschaftsteuergesetz (KStG) als verwendet gelten.

34

Nach der Rechtsprechung des BFH ist diese Regelung unionsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Gesellschaft getätigt werden kann, die in einem Drittstaat ansässig ist und für die kein steuerliches Einlagenkonto i.S.v. § 27 KStG geführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390).

35

Eine Rückgewähr von Eigenkapital im Rahmen eines „Spinoff“ einer USamerikanischen Kapitalgesellschaft liegt insoweit vor, als 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 (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404). Nach der Auffassung des BFH liegen die Nachweisobliegenheit und das Nachweisrisiko beim Kläger (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 73/13, BFHE 254, 404).

36

In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze auf den vorliegenden Streitfall stellt die Zuteilung der Anteile an der ABE an die Kläger als Aktionäre der ABC/ABI eine geldwerte Sachausschüttung der amerikanischen Kapitalgesellschaft ABC/ABI dar, die von ihrer inneren Struktur einer deutschen Aktiengesellschaft im Wesentlichen vergleichbar ist. Grundsätzlich sind die erhaltenen Anteile der Kläger mit dem gemeinen Wert der Anteile (13,019 €) zum Zeitpunkt des Zuflusses als Kapitaleinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG in Deutschland zu versteuern gewesen, weil die Kläger ihren Wohnsitz in Deutschland haben und das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 04. Juni 2008 (DBA-USA) der Besteuerung in Deutschland nicht entgegensteht. Es handelt sich um Einkünfte aus Aktien, die im Wohnsitzstaat des Aktionärs zu versteuern sind (Art. 10 Abs. 1 DBA-USA; vgl. dazu BFH in BFHE 232, 15).

37

c) Jedoch ist die in der Anteilszuteilung liegende Sachausschüttung, unabhängig davon, ob die Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgte oder nicht, deshalb nicht der Besteuerung zu unterwerfen, weil nach der Überzeugung des erkennenden Senats § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG i.V.m. 20 Abs. 4a Satz 1 EStG im vorliegenden Fall zur Anwendung kommt.

38

§ 20 Abs. 4a Satz 7 EStG, der durch Art. 2 Nr. 12 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013, BGBl I 2013, 1809) in das EStG eingefügt wurde und erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 (s. § 52a Abs. 10 Satz 12 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2013 geltenden Fassung) gilt, normiert die entsprechende Anwendung des § 20 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG abweichend von § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG und § 15 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), so Vermögen einer Körperschaft durch Abspaltung auf eine andere Körperschaften übergeht.

39

Wie das Finanzgericht Düsseldorf in seinen Urteilen vom 29. Januar 2019 13 K 2119/ 17 E, EFG 2019, 698 und vom 12. März 2019 13 K 1762/17, EFG 2019, 1117 nach Ansicht des erkennenden Senats zutreffend ausgeführt hat, verdrängt der § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG als speziellere gesetzliche Regelung (lex specialis) die allgemeinere Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG, die ebenfalls die Zuteilung von Anteilen betrifft (ebenso FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21. August 2019 1 K 2295/17, EFG 2019, 1824).

40

aa) Ziel des § 20 Abs. 4a EStG ist 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, für den Kapitalertragssteuerabzug (KapSt-Abzug) praktikable Regelungen sowohl für die zum Kapitalsteuerabzug verpflichteten Banken als auch die Finanzverwaltung zu

treffen (vgl. dazu BT-Drs. 16/11108, 16; BT-Drs. 17/2249, 53 und BR-Drs. 545/08, 72). Dieses Ziel wird dadurch erreicht, dass die Kapitalmaßnahmen als steuerneutral behandelt und eine Versteuerung stiller Reserven auf einen in der Zukunft liegenden Veräußerungszeitpunkt verschoben werden (vgl. BR-Drs. 545/08, 72).

41

bb) Die mit Wirkung zum 30. Juni 2013 eingeführte Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG verweist im Fall einer Abspaltung hinsichtlich der Rechtsfolgen u.a. auf § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG. Die letztgenannte Vorschrift ist bei einer Abspaltung nicht unmittelbar anwendbar, weil es nach wohl herrschender Auffassung an einem von dieser Vorschrift vorausgesetzten Tauschvorgang fehlt (gl.A. Bron, DStR 2014, 353, 354; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 15 Anm. 1170.4; a.A. etwa Beinert, GmbHR 212, 291, 296 ff.; Meilicke/Scholz, DB 2017, 871, 873). Bei der Abspaltung erhält der Steuerpflichtige nur neue Anteile an dem Vermögensträger, auf den das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers transferiert wird, während die alten Anteile nicht zugleich abgegeben werden.

42

Mit der Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG wird nunmehr die entsprechende Anwendung des Satzes 1 normiert, abweichend von Satz 5 der Vorschrift und § 15 UmwStG. § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG verfügt, wie der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 16/11108, 16) zu entnehmen ist, für den Fall der Abspaltung, die grundsätzlich (vor Einführung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG) zu gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG steuerpflichtigen Erträgen führte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390), den Ansatz von 0 € für den Ertrag und die Anschaffungskosten der Anteile, wenn die Anteile ohne Gegenleistung gewährt werden, kein Fall des § 20 Abs. 4a Satz 3 oder 4 vorliegt und die Ermittlung der Höhe der Kapitalerträge nicht möglich ist. Bei Auslandssachverhalten sollte nach dem BMF-Schreiben vom 09. Oktober 2012 IV C 1 - 2252/10/10013 BStBl I 2012, 953 Tz. 114 und BMF-Schreiben vom 03. Januar 2014 IV C 1 - 2252/09/1004:005, BStBl I 2014, 58 die Regelung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG anwendbar sein, weil davon auszugehen sei, dass in diesen Fällen die Ermittlung des Kapitalertrags regelmäßig nicht möglich ist. In § 15 UmwStG ist in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmwStG geregelt, dass bei der Abspaltung ohne Teilbetriebsübertragung die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert als angeschafft gelten. Durch die nachträgliche Einfügung der Vorschrift des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG im Zuge des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809, 1816) in den § 20 Abs. 4a EStG hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass für Abspaltungen fortan § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG als *lex specialis* den § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG und § 15 UmwStG verdrängt (vgl. Bron, DStR 2014, 353, 354). Mit dem neu eingeführten § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG wird die Anwendung des Satzes 1 normiert unabhängig von der Einhaltung der Voraussetzungen des § 15 UmwStG - insbesondere des Teilbetriebsüberfordernisses -. Aus Sicht des Aktionärs treten die Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft (sogenannte Fußstapfentheorie) und die Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft sind auf diese und die erhaltenen Anteile aufzuteilen (Levedag in Schmidt, Kommentar zum EStG, 38. Aufl. 2019, § 20 Rz. 226; Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG, § 20 Rz 592).

43

cc) Tatbestandsvoraussetzung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG ist, dass ein Vermögen einer Körperschaft durch Abspaltung übergeht. Der Begriff der Abspaltung ist im EStG nicht definiert. In der Literatur (Levedag in Schmidt, § 20 Rz 226) wird vertreten, dass es sich um eine Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 UmwG oder um vergleichbare ausländische Vorgänge handeln muss.

44

aaa) Nach § 123 Abs. 2 UmwG liegt eine Abspaltung vor, wenn ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) von seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile entweder zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils oder dieser Teile jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden oder mehrere bestehende Rechtsträger (übernehmende Rechtsträger) oder zur Neugründung durch Übertragung dieses Teils oder dieser Teile jeweils als Gesamtheit auf einen oder mehrere, von ihm dadurch gegründeten neuen oder gegründete neue Rechtsträger überträgt gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers oder dieser Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers.

45

Die Abspaltung unterscheidet sich von der Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG) dadurch, dass der übertragende Rechtsträger im erstgenannten Fall fortbesteht. Der Unterschied zwischen einer Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) und einer Abspaltung besteht darin, dass bei der Ausgliederung die Anteile des übernehmenden Rechtsträgers - anders als bei der Abspaltung - nicht den Anteilshabern des übertragenden Rechtsträgers gewährt werden, sondern dem übertragenden Rechtsträger selbst. Während im Fall einer Abspaltung der übernehmende Rechtsträger ein Schwesterunternehmen des übertragenden Rechtsträgers wird, wird er im Fall der Ausgliederung ein Tochterunternehmen des übertragenden Rechtsträgers.

46

bbb) In den Gesellschaftsrechtsordnungen der Bundesstaaten der USA finden sich ganz oder teilweise mit der Abspaltung nach deutschem Recht vergleichbare Vorgänge. Im USamerikanischen Rechtskreis wird im Allgemeinen zwischen „Spinoff“, „Splitoff“ und „Splitup“ unterschieden. Dem wirtschaftlichen Ergebnis der Abspaltung entspricht dabei im Wesentlichen der „Spinoff“, bei dem die Muttergesellschaft Anteile an einer Tochtergesellschaft, in die sie Teile ihres Vermögens eingebracht hat, auf ihre Aktionäre überträgt und die Tochtergesellschaft dadurch zu einem selbständigen Unternehmen wird (vgl. zu den Einzelheiten Legal-Bulletin No. 4 (CF) vom 16.9.1997 der US Securities and Exchange Commission, abrufbar unter <https://www.sec.gov/interps/legal/slbcf4.txt>). Die steuerlichen Folgen der Übertragung von Anteilen im Rahmen von Aufspaltungsvorgängen wie Spinoff, Splitoff etc. werden - autonom von dem in den jeweiligen 50 Einzelstaaten der USA geltenden Gesellschaftsrecht - in Sec. 355 Internal Revenue Code (IRC) behandelt („Distribution of stock and securities of a controlled corporation“). Die Besteuerungswürdigkeit eines Spinoffs hängt im amerikanischen Recht nicht davon ab, wie der jeweilige Einzelstaat der 50 Staaten der USA die Transaktion nach seinem Gesellschaftsrecht einordnet (vgl. Meilicke/Scholz, Diskriminierungsfreie Besteuerung von Dividenden und Abspaltungen, DB 2017, 871, 875). Werden die in dieser Vorschrift aufgestellten Anforderungen (etwa „Business Purpose“, „control requirement“) erfüllt, entsteht weder für die beteiligten Gesellschaften noch für die Aktionäre eine Steuerpflicht. Ist dies nicht der Fall, müssen die Aktionäre die ihnen zugeteilten Aktien wie eine Dividende versteuern (siehe dazu auch die Ausführungen zum Gutachten im Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 28. Oktober 2013, 5 K 1227/11, EFG 2014, 350; siehe zum USamerikanischen Recht bei Spinoffs auch Karami, DStR 2019, 1939 und 1991).

47

ccc) Würde man nun als Tatbestandsvoraussetzung des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG das Vorliegen einer Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG ansehen, so müssten inzident sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 123 Abs. 2 UmwG geprüft werden. Dies würde insbesondere bei Auslandssachverhalten zu schwierigen Abgrenzungs- und Vergleichbarkeitsfragen mit dem deutschen Umwandlungsrecht führen (siehe dazu das BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, insbesondere die Tz 01.23-01.29 und für die Abspaltung 01. -36). Diese könnten nur schwerlich durch die zum Kapitalertragssteuerabzug verpflichteten Kreditinstitute, Finanzdienstleister etc. erfolgen und würden darüber hinaus eine Unzahl von Veranlagungsfällen bei den Finanzbehörden zur Folge haben. Da jedoch § 20 Abs. 4a EStG, wie unter 2.c) aa) bereits dargestellt, dazu dienen soll den KapSt-Abzug praktikabel zu gestalten, ist der Abspaltungsbegriff des § 20 Abs. 4 Satz 7 EStG „typusorientiert“ zu gestalten (vgl. Urteile des FG Düsseldorf vom 29. Januar 2019 13 K 2119/17 E, EFG 2019, 698 und vom 12. März 2019 13 K 1762/17 E, EFG 2019, 1117, Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 21. August 2019 1 K 2295/17, EFG 2019 1824). In den Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drs. 17/10000, 54) kommt zum Ausdruck, dass der KapSt-Abzug nicht mit komplexen Rechtsprüfungen überfrachtet werden sollte. In der BR-Drs. 545/08, 72 wird als Grundregel des Absatzes 4a des § 20 EStG genannt, dass der Gewinn aus den angeführten Kapitalmaßnahmen mit 0 € angesetzt wird. Die Verschiebung der Besteuerung auf den Veräußerungszeitpunkt der betroffenen Anteile wird als im Hinblick auf die Vereinfachung des Abgeltungsverfahrens sachgerecht betrachtet, da bei der Besteuerung nicht mit erheblichen Steuerausfällen zu rechnen sei. Wurde in der BR-Drs. 545/08, 72 die Besteuerung von Sachausschüttungen noch als gefährdet angesehen, so soll sich der neu eingeführte Satz 5 des § 20 Abs. 4a EStG auch auf Sachausschüttungen in Auslandsfällen beziehen und dementsprechend auch ein eventueller Gewinn mit 0 € erfasst werden. Dies ergibt sich aus dem Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, BT-Drs. 16/1118, 16, der lautet: „Hintergrund des neuen Satzes 5 ist die Tatsache, dass im Rahmen der Abgeltungsteuer für die Kreditinstitute insbesondere bei Auslandssachverhalten regelmäßig nicht zu erkennen ist, ob die Einbuchung zusätzlicher Anteile eine sofort steuerwirksame Sachausschüttung oder lediglich eine Kapitalrückgewähr darstellt. Entsprechendes gilt

auch bei so genannten Spin-off-Vorgängen. Denn die von den Emittenten so bezeichneten Vorgänge können eine Abspaltung (ein Unternehmen spaltet einen Teil seiner Aktivitäten auf eine neu gegründete Gesellschaft ab und überträgt deren Anteile an die Aktionäre) oder eine Sachausschüttung (eine Gesellschaft überträgt eine in ihrem Besitz befindliche Beteiligung auf die Anteilseigner) darstellen. Daher bestimmt Satz 5 zur Vermeidung von Veranlagungsfällen, dass im Zweifelsfalle die Einbuchung von Anteilen, ohne dass eine gesonderte Gegenleistung - z. B. in Form eines Tausches oder in Form von Geldzahlungen - zu erkennen ist, zu einem Ertrag von 0 € führt. Allerdings bedeutet dies auch, dass der Wert dieser Anteile mit Anschaffungskosten von 0 € anzusetzen ist. Damit wird - auch wenn der Kapitalertrag bei der Zuführung der Anteile zunächst nicht besteuert wird - eine vollständige Besteuerung der Vermögensmehrung beim Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Veräußerung erreicht“.

48

Der in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gekommene Wille des Gesetzgebers zu § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG ist sinngemäß auf § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG zu übertragen. Da § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG unter anderem ursprünglich auch dazu bestimmt war, die Abgrenzungsprobleme im Zusammenhang mit einem Spinoff zu lösen, kann für die nachträglich eingefügte Spezialvorschrift des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG nichts anderes gelten (vgl. Urteile des FG Düsseldorf vom 29. Januar 2019 13 K 2119/17 E, EFG 2019, 698 und Rheinland-Pfalz vom 21. August 2019 1 K 2295/17, EFG 2019, 1824).

49

Da sich der in den Gesetzesmaterialien manifestierte Wille, im Zweifelsfall zum Zeitpunkt der Zuteilung der Aktien noch keine Besteuerung vorzunehmen, nicht in einer Beweiserleichterung oder Beweislastumkehr niedergeschlagen hat, schließt sich der erkennende Senat den Ausführungen des FG Düsseldorf in seinen Urteilen vom 29. Januar, a.a.O. und 12. März 2019 13 K 1762/17, EFG 2019, 1117 und des FG Rheinland-Pfalz vom 21. August 2019, a.a.O. an, dass diesem Anliegen auf der Tatbestandsseite Rechnung zu tragen ist. Dies hat im Übrigen auch das BMF in seinen Schreiben vom 03. Januar 2014, BStBl I 2014, 58 bzw. 18. Januar 2016, BStBl I 2016, 85 versucht, in dem es Kriterien für einen mit einer Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 UmwG vergleichbaren Vorgang benannt hat. Die dort benannten Merkmale sind jedoch zumindest zum Teil (Erhaltung der ISIN) als Tatbestandsmerkmale nach Ansicht des Senats nicht geeignet. Vielmehr handelt es sich dabei lediglich um Indizien für eine Abspaltung (ebenso Urteile des FG Düsseldorf vom 29. Januar und 12. März 2019 und des FG Rheinland-Pfalz vom 21. August 2019, a.a.O.). Soweit das BMF-Schreiben auf die Erfüllung der Strukturmerkmale einer Abspaltung nach dem BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, BStBl I 2011, 1314 verweist, bleibt unklar, wie tiefgehend die Überprüfung der Umwandlung erfolgen muss. Die Bezugnahme auf eine Überprüfung anhand der Emittenteninformation legt nahe, dass weitere Ermittlungshandlungen und die Überprüfung eines ausländischen Gesellschaftsrechts, die ohne ein Sachverständigengutachten schwerlich gelingen kann, nicht gewollt war. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das BMF lediglich eine allgemeine Vergleichbarkeitsüberprüfung anhand der in der Regel eher allgemeiner gehaltenen Emittenteninformationen bei ausländischen Umwandlungsvorgängen beabsichtigte. Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamts, kann es jedoch nach den BMF-Schreiben vom 03. Januar 2014, BStBl I 2014, 58 und vom 18. Januar 2016, BStBl I 2016, 85 in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314 nicht darauf ankommen, dass bei ausländischen Gesellschaften Abspaltungsvorgänge ebenfalls im Gesellschaftsrecht der ausländischen Staaten in exakt der gleichen Form geregelt sind wie in Deutschland. Ein dem deutschen Umwandlungsrecht entsprechender Vorgang muss auch auf andere Weise regelbar sein, etwa im Steuerrecht wie in den USA (vgl. dazu Karami in DStR 2019, 1939 und 1991), da ansonsten ein Großteil der Abspaltungsfälle mit Auslandsbezug aus dem Anwendungsbereich des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG herausfallen würde.

50

Im Hinblick auf den oben dargestellten Gesetzeszweck ist der Abspaltungsbegriff des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG „typusorientiert“ dahingehend auszulegen, dass lediglich die typusbestimmenden Merkmale einer Abspaltung vorliegen müssen.

51

Als solche sind folgende Merkmale, die das FG Düsseldorf in seinen Entscheidungen vom 29. Januar 2019 13 K 2119/17 E, EFG 2019, 698 und 12. März 2019 13 K 1762/17, EFG 2019, 1117, aufgestellt hat, nach Ansicht des erkennenden Senats, als praktikabel für den KapSt-Abzug anzusehen:

- Der übertragende Rechtsträger hat im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Maßnahme einen Teil seines Vermögens auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger übertragen, die entweder schon bestehen oder im Zuge des Vorgangs gegründet worden sind.
- Die Anteile am übernehmenden Rechtsträger oder an den übernehmenden Rechtsträgern sind im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers übertragen worden.
- Der übertragende Rechtsträger besteht fort.
- Bei einem „Auslandsfall“: Der übertragende ausländische und der übernehmende in- oder ausländische Rechtsträger müssen einem vergleichbaren umwandlungsfähigen Rechtsträger inländischen Rechts entsprechen.

52

dd) Nach Maßgabe dieser Grundsätze liegt im vorliegenden Fall eine Abspaltung vor, mit der Folge, dass die Zuteilung der Anteile an der ABC an die Kläger gemäß § 20 Abs. 4a Satz 7 i.V.m. Satz 1 EStG keine Besteuerung auslöst.

53

Die oben genannten Kriterien sind erfüllt. Nach der Darstellung der von der ABC durchgeführten Kapitalmaßnahmen im BMF-Schreiben vom 20. März 2017, BStBl I 2017, 431, dem von den Klägern vorgelegten Schreiben der XY vom 10. November 2015 und den vom B. Ministerium für Finanzen vorgelegten Unterlagen hat die ABC/ABI zunächst im Februar 2015 die Tochtergesellschaft ABE zu dem Zweck gegründet, ihr Unternehmensvermögen zum 01. November 2015 auf diese zu übertragen. Mit der Übertragung des Unternehmenskudengeschäftes zum 01. November 2015 wurden die Anteile an der ABE in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang (am 02. November 2015) an ihre (der ABC/ABI) Aktionäre in einem Verhältnis von 1:1 (Altaktie: Aktie der ABE) ausgegeben. Die Altaktien der ABC/ABI verblieben weiter bei den Aktionären, mit der Folge, dass diese im gleichen Verhältnis an der ABI und an der ABE beteiligt waren. Die ABC selbst hat als eigenständiges Rechtssubjekt fortbestanden und sich lediglich in ABI umbenannt. Damit liegen die „typusorientierten“ Merkmale einer Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG vor. Nach Auffassung des Gerichts handelt es sich bei dem Spinoff typusorientiert nicht um eine Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG. Zwar wurde zunächst die ABE als Tochterunternehmen der ABC/ABI gegründet, jedoch nur im Vorgriff auf die Übertragung des Unternehmenskudengeschäftes. In unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Unternehmenskudengeschäftes zum 01. November 2015 wurden die Anteile an der ABE am 02. November 2015 bei den Altaktionären der ABC/ABI im Depot verbucht. Infolgedessen hielt die einer Aktiengesellschaft vergleichbare ABI keine Anteile an der ABE mehr.

54

Der Rechtstypenvergleich für die beteiligten Gesellschaften fällt ebenfalls positiv aus. Sowohl bei der ABC/ABI als auch bei der AEC handelt es sich um eine einer deutschen Aktiengesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform (vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I, 1076, Tabelle 1, Stichwort „USA“). Schließlich ist auch das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile in späteren Jahren nicht ausgeschlossen oder beschränkt (vgl. § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG i.V.m. Art. 13 Abs. 5 DBA-USA).

55

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

56

4. Die Revision war zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.