

# Beschluss vom 30. September 2015, I B 66/15

## Schlussentscheidung nach DMC Beteiligungsgesellschaft mbH: Materiell- und formellrechtliche Folgen der Unionsrechtswidrigkeit der in § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 angeordneten Wertaufdeckung

BFH I. Senat

UmwStG § 20 Abs 3, UmwStG § 20 Abs 4 S 1, AEUV Art 49, AEUV Art 63

vorgehend FG Hamburg, 14. April 2015, Az: 2 K 66/14

### Leitsätze

1. NV: Bei der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft hat letztere nach § 20 Abs. 3 (i.V.m. Abs. 4 Satz 1) UmwStG 1995 das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert anzusetzen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist. Ein derartiger Ausschluss des Besteuerungsrechts liegt vor, wenn Deutschland "tatsächlich jedes Recht verliert, die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den Anteilen an einer Personengesellschaft zu besteuern, sobald diese gegen Anteile einer Kapitalgesellschaft ausgetauscht werden" (EuGH-Urteil vom 23. Januar 2014 C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH). Andernfalls verstößt die in § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 angeordnete Wertaufdeckung gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit. Das ist der Fall, wenn die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den in das Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft eingebrachten Anteilen dort bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer abstrakt berücksichtigt werden können; dass der Steuerbescheid über die Festsetzung der Körperschaftsteuer bereits bestandskräftig geworden und nicht mehr änderbar ist, ändert daran nichts.
2. NV: Eine unionsrechtswidrige und damit nicht anwendbare Regelung kann keine Bindungswirkung entfalten. Das gilt auch für die in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 angeordnete Wertverknüpfung. Infolgedessen kann der Einbringende sein Begehren auf Fortführung der Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter im Wege der Anfechtung des gegen ihn gerichteten Steuerbescheides geltend machen (Abgrenzung zur ständigen Senatsrechtsprechung, z.B. Urteil vom BFH, Urteil vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421).

### Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 15. April 2015 2 K 66/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens fallen dem Beklagten zur Last.

### Tatbestand

1. I. Es handelt sich um das Schlussurteil des Finanzgerichts (FG) Hamburg vom 15. April 2015 2 K 66/14 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1404) im Anschluss an das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) DMC vom 23. Januar 2014 C-164/12 (EU:C:2014:20, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 106). Vorausgegangen war das Vorabentscheidungsersuchen des FG Hamburg durch dessen Beschluss vom 26. Januar 2012 2 K 224/10 (EFG 2012, 1206).
2. An der inländischen D-KG waren im Streitjahr 2000 u.a. die K-GmbH mit Sitz in Wien und bis zum 28. November 2000 HS als Kommanditisten beteiligt. Komplementärin war die inländische Beteiligungsgesellschaft D-GmbH. An der D-GmbH waren zunächst mit Anteilen von jeweils 50.000 DM die K-GmbH und HS beteiligt. Zum 28. November 2000 brachte HS diese GmbH-Beteiligung und die von ihm persönlich gehaltene Beteiligung an der D-KG in die von ihm neu errichtete S-GmbH mit Sitz in Wien ein, nach Umfirmierung die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) dieses Verfahrens. Die ab dem 28. November 2000 bestehende Kommanditbeteiligung der S-GmbH an der D-KG

sowie die Beteiligung an der D-GmbH wurden ab dem 5. Dezember 2000 treuhänderisch von HS gehalten. Der aus dieser Einbringung zu Zwischenwerten resultierende Veräußerungsgewinn ist in diesem Verfahren nicht streitig. Die weiteren Kommanditisten der D-KG waren bereits zum 1. Januar 2000 aus der D-KG ausgeschieden.

- 3 Mit notariellem Vertrag vom 28. August 2001 wurde das Stammkapital der D-GmbH um 100.000 DM auf 200.000 DM erhöht. Die S-GmbH und die K-GmbH übernahmen davon jeweils 50.000 DM. Hierfür brachten sie ihre jeweiligen Kommanditanteile an der D-KG mit einem Nennbetrag von je 50.000 DM als Sacheinlage in die D-GmbH ein. Der Buchwert der Anteile wurde mit jeweils 50.000 DM angesetzt; die Übertragung der Anteile erfolgte rückwirkend zum 1. Januar 2001, d.h. auf den steuerlichen Übertragungstichtag 31. Dezember 2000. Mit der Übertragung der Anteile auf die D-GmbH war die D-KG aufgelöst. In der Übernahmebilanz der aufnehmenden D-GmbH wurde das eingebrachte Betriebsvermögen mit den Buchwerten angesetzt.
- 4 Zum 29. August 2002 wurde die K-GmbH auf die S-GmbH verschmolzen, die damit deren Rechtsnachfolgerin wurde.
- 5 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) änderte am 2. Juni 2005 den Bescheid für 2000 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die D-KG vom 12. Juni 2002. Er bewertete die mit Wirkung zum 1. Januar 2001 von der S-GmbH und der K-GmbH in die D-GmbH eingebrachten Mitunternehmeranteile gemäß § 20 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 1995) nunmehr mit dem Teilwert und setzte für die K-GmbH einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 194.172,70 DM und für die S-GmbH von 9.051,77 DM fest. Mit --bestandskräftigem-- Bescheid für 2000 über Körperschaftsteuer vom 2. Juni 2005 berücksichtigte das FA nunmehr auch bei der aufnehmenden Gesellschaft, der D-GmbH, den Einlagewert mit dem Teilwert.
- 6 Nach Ergehen des EuGH-Urteils DMC (EU:C:2014:20, IStR 2014, 106) sieht die Klägerin es als geklärt an, dass § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 unionsrechtswidrig und folglich die Klage zulässig und begründet ist. Das FG hat dem entsprochen. Es hat die Revision gegen sein Urteil in EFG 2015, 1404 nicht zugelassen. Dagegen wendet sich das FA; die Klägerin ist dem entgegengetreten.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 8 1. a) Nach Auffassung des FA ist --i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)-- "dem Verfahren eine grundsätzliche Bedeutung inhärent", wie sich nicht zuletzt anhand der vielfachen Äußerungen in der Fachliteratur zu dem EuGH-Urteil DMC (EU:C:2014:20, IStR 2014, 106) belegen lasse und was allein schon die Zulassung der Revision bewirken müsse. Darüber hinaus ergebe sich die grundsätzliche Bedeutung aus der Frage, "inwieweit ein vom EuGH in seiner Entscheidung enthaltener Vorbehalt (Rn. 57), den das FG nicht zweifelsfrei und konsistent im Kontext der EuGH-Entscheidung gewürdigt hat, und der dem FG die Einschätzungsprärogative vermittelt hat, deren Ausübung die Revision darlegen will, vom erkennenden FG in der hier erfolgten Weise ausgelegt und anschließend der Entscheidung zugrunde gelegt werden konnte". Dabei gehe es um die Frage, ob bezüglich des möglichen Verlustes des deutschen Besteuerungsrechts auf die erhaltenen Anteile oder --so das FG-- auf die übertragenen Wirtschaftsgüter abzustellen sei. Die abstrakte klärungsbedürftige und klärungsfähige Rechtsfrage laute insoweit: "Kann eine Auslegung des FG zu umwandlungssteuerlichen Einbringungsvorgängen den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung und des Unionsrechts entsprechen, wenn diese im Ergebnis zu einer 'Keinmalbesteuerung' führt?"
- 9 b) Die so formulierte Ausgangsfrage stellt sich so indessen nicht. Das FG ist dem EuGH vielmehr darin gefolgt, dass es in erster Linie nicht (nur) auf die Erfassung der Wertzuwächse in den übertragenen Wirtschaftsgütern ankommt, sondern dass sich der Steuerzugriff auch auf die dafür erhaltene Gegenleistung --die neuen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft-- fortsetzen kann. Allerdings mache, so fährt das FG fort, der EuGH (in Tz. 56 f. seines Urteils) den Vorbehalt, dass "das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten eine Regelung, wie die (in § 20 Abs. 3 und 4 UmwStG 1995) insbesondere nur dann rechtfertigen (kann), wenn der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Einkünfte entstanden sind, tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert ist", und im Streitfall sei das aus dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht zweifelsfrei ersichtlich. Es scheine nämlich nicht ausgeschlossen, dass die nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft eingebrachten Anteilen bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden könnten, der die aufnehmende Kapitalgesellschaft, hier die Klägerin, in Deutschland unterliege. Dies festzustellen, sei Sache des vorlegenden Gerichts.

- 10** Das FG hat auf Basis dieser Einschränkung sodann festgestellt, dass es tatsächlich möglich gewesen wäre, die im Betriebsvermögen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft abgebildeten Wertzuwächse zu besteuern. Dass es in casu nicht zu einer Steuerverhaftung der stillen Reserven gekommen sei, liege allein daran, dass die Sacheinlage bei der aufnehmenden D-GmbH mit dem Teilwert angesetzt worden sei und dass der danach geänderte Steuerbescheid bestandskräftig geworden sei. Da genau dieser Teilwertansatz jedoch im Widerspruch zu den unionsrechtlichen Anforderungen gestanden habe, könne das Hindernis der Bestandskraft jetzt nicht dazu führen, wiederum auf die übernommenen Anteile und die darin enthaltenen Wertzuwächse abzustellen. Das FA müsse sich die bloße Möglichkeit des Steuerzugriffs auf die übertragenen Wirtschaftsgüter entgegenhalten lassen, auch wenn das nunmehr im Ergebnis per Saldo zu einer Nichtbesteuerung führen könne.
- 11** Diese Argumentation ist tragfähig; sie allein wird dem EuGH-Urteil gerecht. Die aufgeworfenen Rechtsfragen rechtfertigen die Zulassung der Revision nicht. Zum einen ist nichts dafür ersichtlich, dass der EuGH den in Tz. 56 f. seines Urteils gemachten Vorbehalt nicht ernstlich gemeint und ihn lediglich als "abrundende Vorsichtsmaßnahme" (so Mitschke, IStR 2014, 111 und 214) "vorsorglich wegen der Komplexität des Umwandlungssteuergesetzes" aufgenommen (z.B. Zwirner, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 96; Sydow, Der Betrieb --DB-- 2014, 265, 268) hätte. Käme es --zum anderen-- ausschlaggebend darauf an, ob das FA nach gegenwärtigem Verfahrensstand noch tatsächlichen Zugriff auf die stillen Reserven nehmen könnte, die in den übertragenen Wirtschaftsgütern liegen, würden die vom EuGH angestellten Überlegungen letztlich leerlaufen: Das FA hätte es in der Hand, über die Auswirkungen der grundsätzlich konstatierten Unionsrechtswidrigkeit zu verfügen. Deshalb muss die bloße Möglichkeit des Steuerzugriffs genügen. Auch dass das Verfahrensrecht --und damit auch der Eintritt der Bestandskraft-- prinzipiell vom Unionsrecht unbeeinflusste Sache des nationalen Mitgliedstaats ist, ändert daran nichts. Die unionsrechtliche Einschätzung nimmt hier nämlich keinen Einfluss auf das Verfahrensrecht. Sie setzt diese lediglich voraus: In jenem Recht liegen allein die Konsequenzen dafür, die unionsrechtlichen Anforderungen auch umsetzen zu können, und das wiederum verbleibt vorher wie nachher im autonomen Bereich des Mitgliedstaates, hier Deutschlands.
- 12** Und auch, dass sich in der Folge des EuGH-Urteils DMC (EU:C:2014:20, IStR 2014, 106) im Fachschrifttum ein Reihe von Stimmen zu Wort gemeldet hat, die kontrovers darüber diskutieren, wie der in Tz. 56 und 57 des EuGH-Urteils enthaltene Vorbehalt im Einzelnen zu verstehen ist (einerseits --wie das FG-- die überwiegende Auffassung, vgl. z.B. Linn, IStR 2014, 136; Patzner/Nagler, GmbH-Rundschau 2014, 216; Gosch, Internationale Wirtschafts-Briefe 2014, 183; St. Müller, ISR 2014, 136; Th. Müller, DB 0648557 vom 3. Februar 2014; Thömmes, Steuer und Bilanzen 2014, 288, 290; Schön, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015, 25 ff.; Isselmann, Betriebs-Berater --BB-- 2014, 496; wohl auch Bünning, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2014, 273, 278; Ribbrock, BB 2014, 484; andererseits die Gegenstimmen, die abgesehen von Musil, Finanz-Rundschau 2014, 470, ausschließlich aus Kreisen der Finanzverwaltung stammen, vgl. z.B. wiederholt Mitschke, IStR 2014, 112 und 214, IStR 2014, 522, IStR 2014, 525, sowie Sydow, DB 2014, 265, und Zwirner, ISR 2014, 96), erzwingt eine Revisionszulassung nicht. Ausschlaggebend sind die Rechtsgrundsätzlichkeit der zugrundeliegenden Rechtsfragen und auch die Tragfähigkeit der im konkreten Streitfall gegebenen Deutung, es ist das nicht die Anzahl der Fachbeiträge im Schrifttum.
- 13** 2. Das FA ruft als weitere als rechtsgrundsätzlich angesehene Frage auf, "ob der sich hier durch die Besonderheit der Aufstockung der Buchwerte ergebende Systembruch Bestand haben kann. Im Rahmen der normerhaltenden Auslegung müsse die Gerichtsbarkeit das mildeste Mittel anwenden, ansonsten käme es zu der Folge für den Einzelfall, dass zusätzliche Anschaffungskosten geschaffen wurden (die zu einer Verminderung des Steuersubstrats führen würden), ohne dass die entsprechende korrespondierende Aufstockung der stillen Reserven steuerlich erfasst würde". Diese Frage stellt sich jedoch nicht (mehr). Sie wird durch die Vorgaben, welche der EuGH in seinem Urteil DMC (EU:C:2014:20, IStR 2014, 106) geliefert hat, bindend beantwortet und ist der nationalen Gerichtsbarkeit insoweit entzogen.
- 14** 3. Schließlich erwägt das FA eine verfahrensrechtliche Fragestellung. Dieser komme gleichermaßen rechtsgrundsätzliche Bedeutung zu, als sie auch der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach Maßgabe von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO diene. Die sonach gestellte Frage hat eine doppelte Zielrichtung. Sie ist zum einen darauf gerichtet, dass die Klägerin ihren Einwand der Unionsrechtswidrigkeit nicht gegen den Feststellungsbescheid, sondern im Wege der Drittanfechtung gegen den Körperschaftsteuerbescheid gegenüber der D-GmbH hätte verfolgen müssen. Das FA bezieht sich dazu auf die einschlägige Spruchpraxis des Senats, beispielsweise im Urteil vom 20. April 2011 I R 97/10 (BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815) oder im Urteil vom 8. Juni 2011 I R 79/10 (BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421). Damit zusammenhängend sei zum anderen zu beanstanden, dass die unionsrechtliche Beurteilung Einfluss auf die Verfahrenslage nehme, wenn --wie vorliegend-- der besagte Körperschaftsteuerbescheid bereits bestandskräftig geworden und ein Steuerzugriff deshalb ausgeschlossen sei. Das

FA greift dazu den von Hahn (in jurisPR-SteuerR 29/2015 Anm. 6) entwickelten Gedanken auf und formuliert die Doppelfrage wie folgt: "Kann die Unionsrechtswidrigkeit einer Norm die nationalen verfahrensrechtlichen Vorschriften über die Bestandskraft sowie die Rechtsprechung des BFH zur Anfechtungs- bzw. Klagebefugnis in Einbringungsfällen durchbrechen?"

- 15** Auch diese Frage ist aber weder grundsätzlich noch dient sie einer einheitlichen Rechtsprechung. Sie ergibt sich vielmehr aus dem Gesetz im Kontext mit den vom EuGH in casu vorgegebenen unionsrechtlichen Antworten: Ist die Entstrickung, wie sie in § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 angeordnet worden ist, unionsrechtswidrig, dann bleibt diese Regelungsanordnung infolge des unionsrechtlichen Anwendungsvorrangs unanwendbar. Ist eine Norm aber unanwendbar, dann kann sie auch keine (formelle oder hier materielle) Bindungswirkung auslösen. Und dass das nicht davon abhängig sein kann, ob ein anderweitiger Besteuerungszugriff verfahrensrechtlich --noch-- möglich ist, sollte eigentlich keiner besonderen Erwähnung bedürfen. Andernfalls würde der aus Sicht des Unionsrechts mögliche Entstrickungszugriff dadurch zunichte gemacht, dass das FA diese ihm (gegenüber einem Dritten) zur Verfügung stehende Möglichkeit ignoriert und darauf hofft, der Unionsrechtsverstoß würde sich im Ergebnis nicht bewahrheiten. Das aber wäre zirkelschlüssig. Es ist die Unionsrechtswidrigkeit der Entstrickungsanordnung, die sich materiell zugunsten der Klägerin und deren Rechtsschutzmöglichkeiten auswirkt. Die Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheides hat damit nichts zu tun. Diese hindert das FA allein, daraus die Konsequenzen dann auch gegenüber der übernehmenden Gesellschaft zu ziehen.
- 16** 4. Zudem bleibt zu berücksichtigen, dass es um seit geraumer Zeit "ausgelaufenes" Recht geht, was eine Revisionszulassung prinzipiell nicht mehr einfordert. Nach gegenwärtiger Rechtslage nach Maßgabe des Umwandlungssteuergesetzes 2006 i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007,4) --UmwStG 2002 n.F./2006-- kann sich aufgrund des dadurch bewirkten Systemwechsels bei Einbringungen die Streitgegenständliche Frage der Entstrickung bei Einbringungen nicht mehr stellen. Denn die Frage der Entstrickung des eingebrachten Betriebsvermögens ist seitdem nicht mehr, wie vor dem nach § 20 Abs. 3 UmwStG 1995, mit der Verstrickung des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage verbunden. Es kommt fortan vielmehr allein auf das (fortbestehende) deutsche Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus der Veräußerung des nämlichen eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft an (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG 2002 n.F./2006). Dieser Systemwechsel beruht nicht zuletzt auf unionsrechtlichen Notwendigkeiten; das wurde vom FG in dem angefochtenen Urteil zutreffend ausgebreitet. Das Ganze hat also ausschließlichen Vergangenheitsbezug. Der Bericht des FA von "bundesweit noch diversen offenen Verfahren" ist für sich genommen zu unsubstantiiert, um davon eine Ausnahme zu machen.
- 17** 5. Im Übrigen sieht der Senat von einer Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 18** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)