

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Vizepräsident der Max-Planck-Gesellschaft

IStR

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 15 · Seiten 537 – 572
23. Jahrgang · 7. August 2014

Herausgeber:
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Dr. Christian Kaeser
Präsident der Deutschen IFA
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jutta Förster, Richterin am BFH

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann † Ständige Mitarbeiter: Andreas Benecke, LL.M., BMF, Berlin; Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; Prof. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz/Wien; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Amsterdam; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Partners, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, StB, PwC, Hamburg

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Die Bedeutung des § 8b Abs. 2 KStG in der Rechtssache DMC

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg*

Im Schrifttum ist umstritten, ob es nach Maßgabe des Urteils des EuGH in der Rechtssache DMC¹ bei einer im Jahr 2001 erfolgten Einbringung von inländischen KG-Anteilen durch österreichische Kapitalgesellschaften in eine inländische Kapitalgesellschaft (DMC GmbH) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten für den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis auf das deutsche Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen ankommt. Nachfolgend wird der Frage nachgegangen, welche Bedeutung § 8b Abs. 2 und Abs. 4 KStG in diesem Zusammenhang zukommt. Die Vorschrift wurde durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG v. 23.10.2000) eingeführt und hat in dem bisherigen Verfahren vor dem FG Hamburg² und vor dem EuGH keine Beachtung gefunden.³

1. Einführung

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 23.1.2014 in der Rechtssache DMC zu der Frage Stellung genommen, ob die zwingende Aufdeckung der stillen Reserven in KG-Anteilen anlässlich ihrer Einbringung in eine inländische GmbH durch österreichische Kapitalgesellschaften gegen Gewäh-

rung von Gesellschaftsrechten mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Sie könne, so der EuGH, durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt sein. Die Entscheidung des EuGH basiert auf der Annahme, dass im Falle einer vergleichbaren Einbringung durch eine inländische Kapitalgesellschaft erstens keine Aufdeckung der stillen Reserven erforderlich ist (Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Ungleichbehandlung⁴) und zweitens die stillen Reserven, die sich in den einbringungsgeborenen Anteilen wiederfinden, im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung der Anteile durch die inländische Kapitalgesellschaft besteuert werden.⁵ Der Umstand, dass die stillen Reserven, die sich in den einbringungsgeborenen Anteilen wiederfinden, im Falle einer späteren Veräußerung der Anteile durch die österreichischen Kapitalgesellschaften infolge des DBA-Österreich der deutschen Besteuerung entzogen seien, genüge zur Rechtfertigung der in Rede stehenden Bestimmung.⁶ Allerdings hat der EuGH auf der Grundlage des ihm unterbreiteten Sachverhalts Zweifel, ob die Ungleichbehandlung in der Tat gerechtfertigt war; der EuGH hält es für möglich, dass Deutschland an dem Zugriff auf die ursprünglich in den KG-Anteilen vorhandenen stillen Reserven tatsächlich nicht gehindert war, wenn nämlich diese stillen Reserven im Falle der Buchwertfortführung mit den Wirtschaftsgütern auf die DMC GmbH übergegangen sind und bei ihrer späteren Realisierung in der Hand der aufnehmenden DMC GmbH besteuert werden konnten.⁷ Dies festzustellen, obliege dem vorlegenden FG Hamburg.⁸

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt, Steuerberater, ist Partner bei PricewaterhouseCoopers in Hamburg und Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

¹ EuGH v. 23.1.2014, C-164/12, DMC, IStR 2014, 106 m. Anm. Mitschke.

² FG Hamburg, Vorlagebeschluss v. 26.1.2012, 2 K 224/10, IStR 2012, 305 m. Anm. Mitschke.

³ Die Vorschrift ist auch im Schrifttum – soweit ersichtlich – bislang nur von St. Müller ISR 2014, 136/138, in die Betrachtung einbezogen worden.

⁴ Vgl. EuGH, DMC, Tz. 43.

⁵ Vgl. EuGH, DMC, Tz. 39 letzter Satz.

⁶ Vgl. EuGH, DMC, Tz. 55.

⁷ Vgl. EuGH, DMC, Tz. 56–58.

⁸ Vgl. EuGH, DMC, Tz. 57 und 58.

AUFsätze

Das Urteil ist Gegenstand umfangreicher Auseinandersetzungen im Schrifttum. Dabei geht es neben verfahrensrechtlichen Aspekten⁹ im Wesentlichen um die Interpretation der Aussagen zur Sicherstellung der Besteuerung der in den eingebrachten KG-Anteilen vorhandenen stillen Reserven. Während manche Autoren auf das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der stillen Reserven in den auf die DMC GmbH übergegangenen Wirtschaftsgütern abstellen¹⁰, halten andere Autoren das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven in den einbringungsgeborenen Anteilen an der DMC GmbH für maßgebend.¹¹

Die skizzierte Diskussion spiegelt die dem EuGH zur Vorabentscheidung durch das FG Hamburg¹² unterbreitete Rechtsfrage sowie die ihm von den Beteiligten mitgeteilten deutschen steuerlichen Vorschriften wider.¹³ Der nachfolgende Beitrag wirft die Frage auf, ob es unter Würdigung der vollständigen Rechtslage auf die genannte Streitfrage überhaupt ankommt.

2. Die Rechtslage nach dem Steuersenkungsgesetz

Die streitgegenständliche Einbringung in die DMC GmbH ist am 28.8.2001¹⁴ mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2000¹⁵ erfolgt. Bereits am 26.10.2000 war das Steuersenkungsgesetz¹⁶ verkündet worden; es trat am 1.1.2001 in Kraft.¹⁷ Mit dem StSenkG wurden bekanntlich das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren abgeschafft und das Halbeinkünfteverfahren und die körperschaftsteuerliche Beteiligungsertrags- und Veräußerungsgewinnbefreiung eingeführt. Die neuen Bestimmungen des § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG i. d. F. des StSenkG (im Folgenden KStG n. F.) über die Befreiung von Veräußerungsgewinnen waren im Regelfall mit einem Jahr Verzögerung (1.1.2002) anzuwenden.¹⁸

Die durch das StSenkG eingeführte Veräußerungsgewinnbefreiung findet weder in dem Vorlagebeschluss des

FG Hamburg noch in dem Urteil des EuGH in der Rechtsache *DMC* Erwähnung. Sie ist aber ersichtlich von Bedeutung, wenn es nach dem Urteil des EuGH – wie im Schrifttum vertreten¹⁹ – auf das deutsche Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen an der DMC GmbH ankommen sollte und wenn die österreichischen Kapitalgesellschaften die erhaltenen Anteile an der DMC GmbH nachfolgend nicht veräußert haben. Der Vorlagebeschluss des FG Hamburg schweigt zu diesem Aspekt des Sachverhaltes.

3. Folgerungen für die Diskriminierungsprüfung

Im Fall der Einbringung der KG-Anteile durch eine *inländische* Kapitalgesellschaft hätte der Buchwert angesetzt werden können. Denn Deutschland hätte die Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile an der DMC GmbH ohne Einschränkung durch ein DBA besteuern können. Hier von gehen ersichtlich auch das FG Hamburg²⁰ und der EuGH²¹ aus.

Allerdings stand bereits zum Zeitpunkt der Einbringung fest, dass Deutschland dieses Besteuerungsrecht nur im Falle einer Veräußerung während der in § 8b Abs. 4 KStG n. F. geregelten Missbrauchsfrist von sieben Jahren ausübt. Bis zum 31.12.2001 wäre eine Veräußerung nach dem alten Körperschaftsteuerrecht (vor StSenkG) steuerpflichtig gewesen. Seit dem 1.1.2002 hätte eine Veräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG n. F. grundsätzlich steuerbefreit erfolgen können. Die Steuerbefreiung stand jedoch unter dem Vorbehalt des § 8b Abs. 4 KStG n. F. (sachliche Sperre). Mit dieser durch den Vermittlungsausschuss in das StSenkG eingebrachten Missbrauchsregelung sollte verhindert werden, dass die Veräußerung nicht begünstigter Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile durch eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft steuerfrei „gestaltet“ werden konnte.²² Zu diesem Zweck war die Steuerbefreiung für einbringungsgeborene Anteile für die Dauer von sieben Jahren seit dem Zeitpunkt der Einbringung ausgeschlossen.²³ Eine später erfolgende Veräußerung einbringungsgeborener Anteile²⁴ durch eine *inländische* Kapitalgesellschaft war wiederum steuerbefreit (zeitliche Rückausnahme). Für die Zulässigkeit der Buchwerteinbringung war dies unschädlich.

Mit der letztgenannten Feststellung ist zugleich die Erkenntnis verbunden, dass der EuGH seinen Überlegungen zur ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis eine unvollständige und damit im Kern unzutreffende Rechtslage zugrunde gelegt hat. Deutschland hatte nämlich im Falle der Einbringung durch eine *inländische* Kapitalgesellschaft auf eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven in den fraglichen KG-Anteilen verzichtet. Lediglich im Falle einer Ver-

9 Dazu *Nitzschke* IStR 2014, 367, mit Erwiderung *Mitschke* IStR 2014, 522, Replik *Nitzschke* IStR 2014, 524, und Duplik *Mitschke* IStR 2014, 525; vgl. auch *Gosch* IWB 2014, 183/188 f.; *Linn* IStR 2014, 136/139 f.; *Zwirner* ISR 2014, 96/98 f.

10 Vgl. *Gosch* IWB 2014, 183/186; *Linn* IStR 2014, 136; *St. Müller* ISR 2014, 136; *Patzner/Nagler* GmbH 2014, 216; ebenso *O'Shea* Tax Notes International 2014, 123; wohl auch *Isselmann* DB 2014, 492; *Ribbrock* BB 2014, 484.

11 Vgl. *Mitschke* IStR 2014, 106; *ders.* IStR 2014, 214; *Sydow* DB 2014, 265; *Zwirner* ISR 2014, 96.

12 FG Hamburg (Fn. 2).

13 Vgl. die Darstellung „Rechtlicher Rahmen“ durch den EuGH, *DMC*, Tz. 3 bis 8.

14 Vgl. EuGH, *DMC*, Tz. 11.

15 FG Hamburg (Fn. 2), unter I. des Vorlagebeschlusses.

16 StSenkG v. 23.10.2000, BGBl I 2000, 1433.

17 Art. 19 des StSenkG.

18 Gemäß § 34 Abs. 6d Nr. 2 KStG n. F. war die neue Veräußerungsgewinnbefreiung erstmals anzuwenden nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, das dem letzten Wirtschaftsjahr folgt, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in dem das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vor dem StSenkG letztmals anzuwenden ist. Wenn man mangels abweichender Angaben in dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg sowie aufgrund der im August 2001 erfolgten rückwirkenden Einbringung auf den 1.1.2001/31.12.2000 unterstellt, dass die DMC GmbH ein kalenderjähriges Wirtschaftsjahr hatte, war die Neuregelung ab dem 1.1.2002 anzuwenden, anderenfalls schon in 2001 oder erst später in 2002.

19 Vgl. die oben in Fn. 11 genannten Autoren.

20 FG Hamburg (Fn. 2), unter II.B.a) des Vorlagebeschlusses.

21 EuGH, *DMC*, Tz. 39 und öfter.

22 Vgl. zu Zweck und Genese der Regelung nur *Pung* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8b KStG, Rn. 304.

23 Zu dem Streit um den Beginn der Frist vgl. *Gosch* in *Gosch*, KStG, 1. Aufl. 2005, § 8b Rn. 377 m. w. N.

24 Es war für die Sieben-Jahres-Frist unerheblich, ob die einbringungsgeborenen Anteile noch unter dem Anrechnungsverfahren oder nach dessen Abschaffung entstanden waren; vgl. Rn. 42 des BMF-Schr. v. 28.4.2003, BStBl I 2003, 292.

AUFsätze

äußerung der dabei entstehenden einbringungsgeborenen Anteile innerhalb von sieben Jahren wird – als gesetzlich unwiderleglich geregelter Missbrauchsfall²⁵ – der Veräußerungsgewinn besteuert. Für diese Rechtsfolge ist es unerheblich, ob zum Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit (31.12.2000), der Einbringungshandlung (August 2001) oder der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister (womöglich erst im Jahr 2002) noch das frühere Körperschaftsteuerrecht oder bereits § 8b KStG n. F. anzuwenden waren; denn unabhängig davon stand infolge der Verkündung des StSenkG am 26.10.2000 zu allen genannten Zeitpunkten fest, dass die einbringungsgeborenen Anteile bei einer inländischen einbringenden Kapitalgesellschaft nicht dauerhaft verstrickt wurden. Der innere Grund für die Zulässigkeit der Buchwerteinbringung war mithin zu allen genannten Zeitpunkten nicht mehr²⁶ in einem – dauerhaften – Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen zu finden, sondern allein in der Sicherstellung der Besteuerung der in den einzelnen eingebrachten Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven bei der aufnehmenden Gesellschaft. Das ohnehin problematische Konzept der sog. Verdoppelung der stillen Reserven²⁷ war damit – entgegen mancher gegenteiliger Äußerung²⁸ – jedenfalls bei Einbringungen durch Kapitalgesellschaften bereits mit der Einführung des § 8b Abs. 2 KStG durch das StSenkG – und nicht erst durch das SEStEG²⁹ – aufgegeben worden. Über § 8b Abs. 4 KStG n. F. wurden lediglich Missbräuche verhindert.

Für die vorstehende Analyse macht es auch keinen Unterschied, ob es sozusagen originär um die auf die einbringungsgeborenen Anteile übergesprungenen (verdoppelten) stillen Reserven geht oder ob es um einen für die Hingabe der KG-Anteile erhaltenen „Veräußerungspreis“ geht, der in Form der Anteile „gezahlt“ wurde und den Deutschland mangels späteren Besteuerungsrechts an besagten Anteilen sofort müsse besteuern können.³⁰ Es ist nicht erkennbar, wie die Besteuerung eines solchen „Veräußerungsgewinns“ nur bei ausländischen „Veräußerern“ (einbringenden Kapitalgesellschaften) europarechtlich haltbar sein könnte, wenn das Gesetz bei Einbringungen durch inländische Kapitalgesellschaften keine dauerhafte Verstrickung der als „Bezahlung“ für die „Veräußerung“ erhaltenen Anteile fordert.

Angesichts dieser Ausgangslage kann die unwiderrufliche Sofortbesteuerung der Einbringung durch eine ausländische EU- oder EWR-Kapitalgesellschaft nicht gerechtfertigt wer-

den. Wenn die ausländischen Kapitalgesellschaften die Einbringung nicht zur „steuerfreien“ Veräußerung innerhalb der Sieben-Jahres-Frist missbraucht haben, hat die Missbrauchsregelung keinerlei Bedeutung. Man mag darüber streiten, ob der im tatsächlichen Missbrauchsfall durch das DBA gesperrte Zugriff auf den Veräußerungsgewinn aus den *Anteilen* prozedurale Sicherungsmaßnahmen³¹ schon im Zeitpunkt der Einbringung europarechtlich noch als zulässig erscheinen lässt; die sofortige Aufdeckung und *endgültige* Besteuerung³² der stillen Reserven in den eingebrachten *Wirtschaftsgütern* ist es zweifelsfrei nicht.³³ Denn erstens wurde – wie dargestellt – im Falle der Einbringung durch eine inländische Kapitalgesellschaft keinerlei Steuer fällig, wenn die erhaltenen Anteile während der Sieben-Jahres-Frist nicht veräußert wurden. Und zweitens ist selbst im Falle einer Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile innerhalb der Sieben-Jahres-Frist der Zugriff auf die im Zeitpunkt der Einbringung in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven europarechtlich schwerlich haltbar, weil er nicht das mildeste Mittel darstellt.³⁴ Denn im Falle der schädlichen Veräußerung durch eine inländische Kapitalgesellschaft wurde nur der tatsächlich erzielte Gewinn aus der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile besteuert, auch wenn dieser kleiner³⁵ war als der Betrag der eingebrachten stillen Reserven.³⁶ Dass eine Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen dem Gesetzgeber möglich ist, belegt beispielsweise die Regelung in § 6 Abs. 5 AStG. Dass alternativ auch eine die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis während der Besteuerung der Veräußerung von Anteilen trotz entgegenstehender Bestimmungen eines DBA möglich ist, belegen Bestimmungen wie § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5 S. 3 EStG oder § 13 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, § 21 Abs. 2 S. 3 Nr. 2 UmwStG.³⁷

31 Etwa ähnliche Maßnahmen, wie sie in § 6 Abs. 5 AStG vorgesehen sind. Allerdings ist zu bedenken, dass im Inlandsfall der später nach § 8b Abs. 4 KStG n. F. erfasste Gewinn geringer als der Einbringungsgewinn sein kann, worin erneut eine Diskriminierung ausländischer Einbringender liegt.

32 Die Staffelung der Zahlung der Steuer in fünf Jahresraten vermag ihre schon im Grundsatz unzulässige Erhebung naturgemäß nicht zu rechtfertigen.

33 Eine zur Vermeidung von Umgehungen getroffene Vorschrift darf nicht allgemein Fälle erfassen, in denen keine Umgehung vorliegt; vgl. etwa EuGH v. 11.3.2004, C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, IStR 2004, 236, Tz. 50.

34 Deshalb ist auch eine – an sich elegante – nachträgliche Korrektur des Buchwertansatzes im Ergebnis problematisch; vgl. dazu *St. Müller* ISR 2014, 136/138.

35 Gegen steigende Werte konnte eine inländische Kapitalgesellschaft sich durch einen Antrag nach § 21 Abs. 2 UmwStG schützen; eine „Verflüchtigung“ der Werte ließ sich durch steuerfreie Ausschüttungen (§ 8b Abs. 1 KStG n. F.) planerisch gestalten (vgl. *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG, Rn. 307).

36 Die Sofortbesteuerung *nur* bei ausländischen Einbringenden mit dem Argument rechtfertigen zu wollen, dass sich die stillen Reserven ja „verflüchtigen“ könnten, stellt die Dinge auf den Kopf, wenn dies bei Inlands-einbringungen sogar in Missbrauchsfällen hingenommen wird; so aber *Zwirner* ISR 2014, 96/100.

37 Der darin liegende „formelle“ *treaty override* ist unproblematisch, jedenfalls soweit er nicht künftige Wertsteigerungen mitumfasst; vgl. *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 36; zu künftigen Wertsteigerungen vgl. auch die Schlussanträge von GA *Kokott* v. 13.3.2014 in der Rs. C-48/13, *Nordea Bank*, Tz. 63.

25 Vgl. *Gosch* in *Gosch*, KStG, 1. Aufl. 2005, § 8b Rn. 296.

26 Der Hinweis auf die noch anzuwendenden §§ 20, 21 UmwStG 1995 springt daher zu kurz; so aber bspw. *Mitschke* IStR 2014, 214/215, sub 6.

27 Vgl. bereits *Knobbe-Keuk* DB 1991, 298, sub „IV. Der gemeinschaftsrechtlich gebotene Abschied von den einbringungsgeborenen Anteilen des deutschen Umwandlungssteuerrechts“.

28 So bspw. *Zwirner* ISR 2014, 96/100: „... und würde dazu führen, dass das Prinzip der doppelten Steuerverstrickung – außerhalb der Fusionsrichtlinie – verneint würde. Eine unionsrechtliche Notwendigkeit dieser Folge ist nicht zu erkennen.“; ihm folgend *Mitschke* IStR 2014, 214/215. – Die unionsrechtliche Notwendigkeit liegt erkennbar darin begründet, dass das Prinzip innerstaatlich aufgegeben wurde; grenzüberschreitend ist es damit nicht mehr zu rechtfertigen.

29 SEStEG v. 7.12.2006, BGBl I 2006, 2782.

30 So *Mitschke* IStR 2014, 111/112; *ders.* IStR 2014, 214/215; *Sydow* DB 2014, 265/268.

AUFsätze

4. Ausblick

Es ist zu bedauern, dass die nationale Rechtslage dem EuGH in ihrem entscheidenden Punkt nicht unterbreitet worden ist, obwohl sogar die Bundesregierung eben diese Rechtslage angeblich ausführlich erläutert haben soll.³⁸ Die Ausführungen des EuGH gehen daher von einem falschen Vergleichspaar aus und hängen quasi „in der Luft“.

Eine erneute Vorlage an den EuGH erscheint gleichwohl entbehrlich, wenn das FG Hamburg keine verfahrensrechtliche Bindung an die Veranlagung der aufnehmenden GmbH annimmt³⁹ und bei der weiteren Prüfung des Sachverhalts feststellt, dass die bei der Einbringung erhaltene Beteiligung an der DMC GmbH – wie es vorstehend unterstellt wurde – seither tatsächlich nicht veräußert wurde. Die europarechtliche Rechtslage ist dann klar (*acte clair*). Dass eine *in casu* nicht anwendbare Missbrauchsvorschrift nicht zur Rechtfertigung einer nur ausländische Einbringende treffenden und damit diskriminierenden Sofortbesteuerung eines gar nicht entstandenen Gewinns taugt, bedarf keiner Entscheidung durch den EuGH.

Einer erneuten Vorlage wird es aber auch dann nicht bedürfen, wenn die Anteile in schädlicher Frist veräußert wurden. Es kann dann lediglich darum gehen, im Wege der geltungserhaltenden Reduktion das mildeste Mittel zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu bestimmen.⁴⁰

Die eingangs skizzierte Streitfrage dürfte daher in dem Verfahren *DMC*, weil unerheblich, wohl gerichtlich ungeklärt bleiben, nämlich die Frage, ob der EuGH hinsichtlich der stillen Reserven auf das Besteuerungsrecht an den eingebrachten Wirtschaftsgütern oder aber an den einbringungsgeborenen Anteilen abstellen wollte.

Die wissenschaftliche und steuerpolitische Diskussion sollte sich deshalb möglicherweise stärker darauf konzentrieren, welche Konsequenzen sich mit Bezug auf Einbringende aus Drittstaaten ergeben, nachdem der EuGH bei der Einbringung von Anteilen an Personengesellschaften die Kapitalverkehrsfreiheit für einschlägig hält.⁴¹ Da die Ungleichbehandlung ausländischer einbringender Kapitalgesellschaften erst mit dem oben im Einzelnen dargestellten Verzicht auf die sog. Verdoppelung der stillen Reserven herbeigeführt wurde, spricht einiges dafür, dass diese Beschränkung nicht schon am 31.12.1993 bestand⁴² und somit nicht unter die Stand-still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV fällt.⁴³ Erst recht ist zu bezweifeln, dass die Stand-still-Klausel Beschränkungen zu salvieren vermag, die nach der völligen Neukonzeption der Besteuerung von Umwandlungsvorgängen durch das SEStEG bestehen. So wird körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsträgern aus Drittstaaten, bei denen das Recht Deutschlands hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist, eine Buchwerteinbringung für Vorgänge wie die in der Rechtssache *DMC* streitgegenständliche Einbringung von Mitunternehmeranteilen versagt (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 lit. b UmwStG i. d. F. des SEStEG), obwohl bei inländischen körperschaftsteuerpflichtigen Einbringenden – anders als im *DMC*-Fall – nicht einmal mehr während der Missbrauchsfrist von sieben Jahren der Gewinn aus einer Veräußerung der erhaltenen Anteile besteuert würde. Das Europarecht könnte sich als Chance und Katalysator bei der Beseitigung von in der Sache ohnehin fragwürdigen Restriktionen erweisen, die ohne erkennbare Notwendigkeit für die Sicherung des deutschen Steuerzugriffs Drittstaatsangehörige von Begünstigungen bei Umwandlungsvorgängen ausschließen.

38 Vgl. Mitschke IStR 2014, 214: „Der Streitstoff ist damit im Verfahren *DMC* ... von der Bundesregierung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht *umfassend* aufbereitet worden.“ (Hervorhebung im Original).

39 Vgl. die überzeugenden Ausführungen von Nitzschke IStR 2014, 367 (zur Gegenansicht oben Fn. 9).

40 Vgl. dazu oben im Text bei Fn. 34.

41 Vgl. EuGH, *DMC*, Tz. 28-38.

42 Vgl. zu den Maßstäben auch EuGH v. 24.5.2007, C-157/05, *Holböck*, Tz. 41 m. w. N.

43 A. A. Mitschke IStR 2014, 214/216, sub 8.; wie hier St. Müller ISR 2014, 136/138.