Sperrbetrag gemäß § 50c EStG 1997 bei sog. Doppelumwandlungsmodell - Nachweismöglichkeit über die sperrbetragsmindernde Differenzierung des Anteilskaufpreises

1. NV: Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft I, bei deren Erwerb ein sog. Sperrbetrag nach § 50c Abs. 11 EStG 1997 ausgelöst wurde, in eine weitere Kapitalgesellschaft II im Wege der Kapitalerhöhung eingebracht, und werden anschließend die Kapitalgesellschaft I wie auch später die Kapitalgesellschaft II formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt (sog. Doppelumwandlungsmodell), ist bei der Ermittlung des Umwandlungsgewinns jeweils ein Sperrbetrag (gemäß § 50c Abs. 11 EStG 1997 als unmittelbarer sowie gemäß § 50c Abs. 7 EStG 1997 als mittelbarer Sperrbetrag) zu berücksichtigen (Bestätigung der Senatsurteile vom 12. November 2008 I R 77/07, BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831, und vom 7. November 2007 I R 41/05, BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604).

2. NV: Dem Steuerpflichtigen ist im Wege einer sog. geltungserhaltenden Reduktion des § 50c Abs. 4 Satz 1 EStG 1997 die Möglichkeit einzuräumen, den Nachweis zu erbringen, dass die Anschaffungskosten der Anteile eine Abgeltung des Körperschaftsteuerguthabens an den nicht anrechnungsberechtigten Veräußerer der Anteile nicht einschließen.

EStG 1997 § 50c Abs. 1, Abs. 4, Abs. 7, Abs. 8, Abs. 11
UmwStG 1995 § 4 Abs. 4, Abs. 5, § 14 Satz 1
EGV Art. 73b
EG Art. 43, Art. 56
AEUV Art. 49, Art. 63
AO § 179 Abs. 3
Richtlinie 90/434/EWG Art. 8 Abs. 1

Urteil vom 24. Juli 2018 I R 24/16

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 9. März 2016
7 K 7213/12

T e n o r

Auf die Revision der Klägerinnen wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 9. März 2016 7 K 7213/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

G r ü n d e

I.

1 Streitig ist der Ansatz eines sog. Sperrbetrages gemäß § 50c des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren (1999, 2000) geltenden Fassung (EStG 1997) im Rahmen eines sog. Doppelumwandlungsmodells.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.), eine GmbH & Co. oHG, und die Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. (Klägerin zu 2.), ebenfalls eine GmbH & Co. oHG, gehören --ebenso wie die Beigeladene zu 1. und die Beigeladene zu 2. (beides GmbH)-- zur sog. H-Gruppe, deren börsennotierte Obergesellschaft die C mit Sitz in den USA war. Die Wirtschaftsjahre der beteiligten Gesellschaften der H-Gruppe endeten jeweils am 30. November eines Jahres.

3 Gesellschafter der Klägerin zu 1. sind die Klägerin zu 2. mit einer Beteiligung in Höhe von 99,989 % sowie die Beigeladene zu 1. in Höhe von 0,0017 % und die Beigeladene zu 3. in Höhe von 0,0093 %. Gesellschafter der Klägerin zu 2. sind die Beigeladene zu 1. mit einer Beteiligung in Höhe von 0,01 % und die Beigeladene zu 2. in Höhe von 99,99 %. Alleinige Gesell-

schafterin der Beigeladenen zu 1. ist die S.A. mit Sitz in Frankreich. Gesellschafter der Beigeladenen zu 2. sind die H S.A. mit einer Beteiligung in Höhe von 99,952 % und die C in Höhe von 0,048 %.

4 Diese für die Streitjahre maßgebende Unternehmensstruktur ergab sich aus Folgendem: Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 1. --vor formwechselnder Umwandlung-- war die A GmbH mit Sitz im Inland. Deren Anteile wurden vollständig von der A S.A. mit Sitz in Frankreich gehalten. Am 24. November 1998 verkaufte die A S.A. einen Geschäftsanteil im Nennbetrag von ... DM (ca. 0,0093 %) an die X Bank. Sodann wurde die A S.A. am 26. November 1998 auf die H S.A. verschmolzen.

5 Mit Vertrag vom 29. Dezember 1998 brachte die H S.A. 99,989 % ihres Anteils von 99,9907 % an der A GmbH mit sofortiger Wirkung in die Beigeladene zu 2., deren Anteilseignerin sie zu 99,952 % war, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Diese Einbringung erfolgte nach § 20 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UmwStG 1995) zum Teilwert, der im Vertrag vom 29. Dezember 1998 mit ... DM beziffert wurde. Im Gegenzug erhielt die H S.A. neue Geschäftsanteile an der Beigeladenen zu 2. im Nennbetrag von ... DM. Ferner wurde ein Betrag von ... DM auf die Einlageverpflichtung der H S.A. angerechnet. Der die genannten Beträge übersteigende Teil des Teilwerts wurde in die Kapitalrücklage der Beigeladenen zu 2. eingestellt.

6 Sodann brachte die Beigeladene zu 2. mit Vertrag vom 30. Dezember 1998 ihre Anteile an der A GmbH mit sofortiger Wirkung in die Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2., die B GmbH mit Sitz im Inland, im Wege einer Kapitalerhöhung ein. Die Einbringung erfolgte nach § 20 Abs. 3 UmwStG 1995 zum

Teilwert, der dem Buchwert entsprach. Die B GmbH war bereits am 25. November 1998 von der Beigeladenen zu 2. als Alleingesellschafterin gegründet worden. Einen Teilgeschäftsanteil an der B GmbH im Nennbetrag von ... DM (ca. 0,01 %) hatte die Beigeladene zu 2. am 23. Dezember 1998 an die Beigeladene zu 1. verkauft. Die H S.A. brachte daraufhin am 27. Januar 1999 ihren verbleibenden Geschäftsanteil an der A GmbH im Nennbetrag von ... DM (ca. 0,0017 %) in die Beigeladene zu 1. ein.

7 Am 5. Februar 1999 verkaufte die X Bank ihren Geschäftsanteil an der A GmbH in Höhe von 0,0093 % an die Beigeladene zu 3., eine GmbH.

8 Schließlich beschlossen die Gesellschafterversammlungen der Klägerin zu 1. am 9. Februar 1999 und der Klägerin zu 2. am 15. März 1999, diese jeweils mit steuerlicher Rückwirkung zum 30. November 1998 formwechselnd in offene Handelsgesellschaften umzuwandeln. Die Eintragungen in das Handelsregister erfolgten am 3. März 1999 für die Klägerin zu 1. und am 28. April 1999 für die Klägerin zu 2.

9 Die Klägerinnen machten in ihren Feststellungserklärungen für die Streitjahre in Folge der Formwechsel erhöhte Abschreibungen geltend. Diese sollten auf den durch die Formwechsel entstandenen Übernahmeverlusten beruhen, die nicht sofort steuerlich abzugsfähig seien, sondern zur Aufstockung der anteiligen Wirtschaftsgüter der Klägerin zu 1. in den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter, insbesondere der Klägerin zu 2., führen sollten. Dabei gingen die Klägerinnen davon aus, dass zwar beim ersten Formwechsel der A GmbH in die Klägerin zu 1. ein Sperrbetrag nach § 50c EStG 1997 zu berücksichtigen sei, nicht jedoch beim Formwechsel der B GmbH in die Klägerin zu 2.

- 10 Die für die Streitjahre auf der Grundlage der vorstehenden Feststellungserklärungen ergangenen einheitlichen und gesonderten Feststellungen jeweils vom 8. Oktober 2003 (Klägerin zu 1.) und vom 10. September 2003 bzw. 23. September 2003 (Klägerin zu 2.) standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 11 Vom 7. Februar 2005 bis 27. März 2008 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei den Klägerinnen u.a. für die Streitjahre Außenprüfungen durch. Am 27. März 2008 erzielten die Beteiligten eine tatsächliche Verständigung hinsichtlich des Unternehmenswerts der A GmbH auf den 30. November 1998, der Aufteilung der stillen Reserven auf die aufgestockten Wirtschaftsgüter und des Abschreibungszeitraums der immateriellen Wirtschaftsgüter. Danach soll sich der gesamte Unternehmenswert der A GmbH auf ... DM belaufen. Das Ergebnis der tatsächlichen Verständigung sollte auch den gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Klägerin zu 2., die ebenfalls an der tatsächlichen Verständigung beteiligt war, zu Grunde gelegt werden. Streitig blieb insofern allerdings noch die Berücksichtigung eines Sperrbetrags nach § 50c EStG 1997 auf Ebene der Klägerin zu 2.
- 12 Das FA erließ daraufhin für die Streitjahre am 23. Dezember 2009 geänderte Bescheide über die gesonderten und einheitlichen Feststellungen. Hiergegen legten die Klägerinnen Einsprüche ein und beantragten einen Ergänzungsbescheid gemäß § 179 Abs. 3 AO, in dem festgestellt wird, dass die angefochtenen Bescheide auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a AO beruhen. Auf die Einsprüche hin setzte das FA nach entsprechenden Verböserungshinweisen die festgestellten Gewinne für 1999 herauf und die Gewinne für 2000 im Wege einer

Teilabhilfe herab. Im Übrigen wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück und lehnte auch den Erlass eines Ergänzungsbescheids nach § 179 Abs. 3 AO ab.

13 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 9. März 2016 7 K 7213/12 als unbegründet ab.

14 Dagegen wenden sich die Klägerinnen mit der Revision, die sie auf die Verletzung materiellen Rechts stützen.

15 Die Klägerin zu 1. beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 bzw. 2000 vom 23. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 dahingehend abzuändern, dass zusätzliche Gewinnminderungen aus Ergänzungsbilanzen der unmittelbaren Mitunternehmer B GmbH & Co. oHG (Klägerin zu 2.) in Höhe von ... DM für 1999 bzw. ... DM für 2000, D GmbH in Höhe von ... DM bzw. ... DM, E GmbH in Höhe von ... DM bzw. ... DM und der mittelbaren Mitunternehmerin H GmbH in Höhe von jeweils ... DM berücksichtigt werden,

hilfsweise das angefochtene Urteil aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 bzw. 2000 vom 23. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 dahingehend abzuändern, dass zusätzliche Gewinnminderungen aus der Ergänzungsbilanz der mittelbaren Mitunternehmerin H GmbH in Höhe von ... DM für 1999 bzw. ... DM für 2000 berücksichtigt werden sowie

höchst hilfsweise, das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbe-

scheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2012 zu verpflichten, einen Ergänzungsbescheid i.S. des § 179 Abs. 3 AO zu erlassen, nach dem die Änderung durch die mit dem Hauptantrag angefochtenen Bescheide auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a AO beruht.

16

Die Klägerin zu 2. beantragt,
das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 bzw. 2000 vom 23. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2012 dahingehend abzuändern, dass --auch soweit dies nicht nach Grundlagenbescheiden für die Klägerin zu 1. erfolgt-- zusätzliche Gewinnminderungen aus der Ergänzungsbilanz der Klägerin zu 2. bei der Klägerin zu 1. in Höhe von ... DM für 1999 bzw. ... DM für 2000 sowie aus der Ergänzungsbilanz der H GmbH in Höhe von jeweils ... DM berücksichtigt werden,

hilfsweise das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 bzw. 2000 vom 23. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2012 dahingehend abzuändern, dass zusätzliche Gewinnminderungen aus der Ergänzungsbilanz der mittelbaren Mitunternehmerin H GmbH in Höhe von ... DM für 1999 bzw. ... DM für 2000 berücksichtigt werden sowie

höchst hilfsweise, das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Juli 2012 zu verpflichten, einen Ergänzungsbescheid i.S. des § 179 Abs. 3 AO zu erlassen, nach dem die Änderung durch die mit dem Hauptantrag angefochtenen Bescheide auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. des § 233a Abs. 2a AO beruht.

17 Das FA beantragt, die Revision der Klägerinnen zurückzuweisen.

18 Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

II.

19 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vor-
entscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur
anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3
Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherige
Feststellungen des FG reichen nicht aus, eine abschlie-
ßende Entscheidung über den Ansatz der --in ihrem Anwendungs-
bereich aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht auf einen verhält-
nismäßigen Kern beschränkten und bei der Ermittlung des Über-
nahmeverlusts anzusetzenden-- Sperrbeträge zu treffen.

20 1. Geht das Vermögen einer Körperschaft durch Umwandlung auf
eine Personengesellschaft über, ist auf der Ebene der Perso-
nengesellschaft durch Gegenüberstellung des Wertes, mit dem
die übergehenden Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und des
Buchwertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft der
Übernahmegewinn/-verlust zu ermitteln (§ 4 Abs. 4 UmwStG
1995). Dies gilt für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft
formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt wird,
entsprechend (§ 14 UmwStG 1995). Der auf diese Weise ermittel-
te Übernahmegewinn/-verlust "1. Stufe" ist gemäß § 4 Abs. 5
UmwStG 1995 um die nach § 10 Abs. 1 UmwStG 1995 anzurechnende
Körperschaftsteuer und um einen Sperrbetrag i.S. des § 50c
EStG 1997 zu erhöhen bzw. zu mindern, soweit die Anteile an
der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungs-
stichtag zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personenge-
sellschaft gehörten. Ergibt sich danach weiterhin ein Übernah-
meverlust ("2. Stufe"), sind die Wertansätze der übergege-

nen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter bis zu ihren Teilwerten aufzustocken; ein dann immer noch verbleibender Betrag mindert den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft (§ 4 Abs. 6 UmwStG 1995).

21 2. Vor diesem rechtlichen Hintergrund streiten die Beteiligten darum, ob der von den Klägerinnen jeweils erzielte Übernahmeverlust um einen Sperrbetrag i.S. des § 50c EStG 1997 gemindert wird. Diese Frage ist auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts zu bejahen.

22 a) Nach § 50c Abs. 1 EStG 1997 kann ein zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Steuerpflichtiger, der einen Anteil an einer in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder in dem Zeitpunkt der Gewinnminderung unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft von einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner erwirbt, Gewinnminderungen, die (u.a.) durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts im Jahr des Erwerbs oder in einem der folgenden neun Jahre entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigen, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur auf Gewinnausschüttungen (u.a.) zurückgeführt werden kann und die Gewinnminderungen insgesamt den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennbetrag des Anteils (sog. Sperrbetrag, vgl. § 50c Abs. 4 EStG 1997) nicht übersteigen. Wirtschaftlich entspricht dieser Sperrbetrag den vom Erwerber als Teil des Kaufpreises bezahlten offenen Rücklagen und stillen Reserven der Kapitalgesellschaft. Dieser (begrenzten) Nichtberücksichtigung einer Gewinnminderung beim Erwerber liegt in erster Linie die Zielsetzung zugrunde, eine "Einmalbesteuerung" im Inland sicherzustellen (Senatsurteile vom 12. November 2008 I R 77/07, BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831; vom 7. November 2007 I R 41/05, BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604, m.w.N.; Senatsbeschluss vom

23. Januar 2008 I R 21/06, BFHE 220, 280; abweichend Kempf/Jorewitz, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 787, 790). Diese Zielsetzung verfolgt auch § 50c Abs. 11 EStG 1997; nach dieser Bestimmung sind die Absätze 1 bis 8 entsprechend anzuwenden, wenn ein zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Steuerpflichtiger einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft i.S. des Abs. 1 von einem anrechnungsberechtigten Anteilseigner erworben hat und die Veräußerung durch den Rechtsvorgänger bei diesem nicht steuerpflichtig ist. Steuerpflichtige Kapitalerträge sollen nicht in steuerfreie Veräußerungsgewinne "umgewandelt" werden können (s. z.B. Blumers/Witt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1998, 393, 394 f.; Weber-Grellet, Betriebs-Berater 1999, 289, 290 f.).

23 b) Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung eines Sperrbetrags lagen gemäß § 50c Abs. 1 EStG 1997 bei Erwerb eines Teils der Anteile der A GmbH durch die X Bank von der A S.A. sowie bei den Einbringungen der übrigen Anteile der A GmbH in die Beigeladene zu 2. und in die Beigeladene zu 1. vor (s. aa). Der Formwechsel der A GmbH in die Klägerin zu 1. --nach Einbringung der Anteile durch die Beigeladene zu 2. in die B GmbH-- führte gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 zur Ermittlung eines Übernahmeergebnisses unter Berücksichtigung eines Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 8 Satz 1 EStG 1997 (s. bb). Schließlich folgt die Berücksichtigung eines Sperrbetrags bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Klägerin zu 2. aus § 50c Abs. 7 EStG 1997 (s. cc).

24 aa) Die von der nicht anrechnungsberechtigten A S.A. am 24. November 1998 an die X Bank verkauften Anteile an der A GmbH in Höhe von 0,0093 % waren sperrbetragsbelastet i.S. des § 50c Abs. 1 EStG 1997. Diese Belastung ging mit Anteilserwerb am 5. Februar 1999 auf die Beigeladene zu 3.

gemäß § 50c Abs. 11 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 EStG 1997 über. § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG 1997 hindert die Entstehung dieses Sperrbetrags nicht. Zwar lag aus Sicht der X Bank ein steuerpflichtiges (Übertragungs-)Geschäft vor. Die Einschränkung des § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG 1997 wirkt sich jedoch nur auf die Bildung eines originären Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 11 Satz 1 EStG 1997 aus, nicht aber auf die Weitergabe, da ansonsten die Verweisung in Satz 1 auf § 50c Abs. 8 EStG 1997 leerliefe (Senatsurteil in BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831, m.w.N.).

25 Zudem waren die Voraussetzungen für die Bildung eines Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 1 EStG 1997 im Zeitpunkt der Einbringung von 99,989 % der Anteile der A GmbH in die Beigeladene zu 2. durch die nicht anrechnungsberechtigte H S.A. mit Sitz in Frankreich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfüllt. Der Einbringungsvorgang ist auch bei der Beigeladenen zu 2. als tauschähnliches (Anschaffungs-)Geschäft zu werten (§ 20 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995; vgl. auch Senatsurteile in BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831; vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253).

26 Dem FG ist auch darin zu folgen, dass die von den Klägerinnen herangezogene "Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen" (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- Nr. L 225, 1) --Fusionsrichtlinie-- auf diesen Einbringungsvorgang nicht anwendbar war. Daher kann die Fusionsrichtlinie --entgegen der Auffassung der Klägerinnen-- auch keine Ausstrahlungswirkung auf die weiteren Umstrukturierungsmaßnahmen entfalten. Wie schon der Titel zeigt, sind von den

Regelungen der Richtlinie (Art. 1 der Fusionsrichtlinie) nur zwischenstaatliche Vorgänge erfasst (Senatsurteil vom 15. April 2015 I R 54/13, BFHE 254, 519, BStBl II 2017, 136, m.w.N.). An einem solchen zwischenstaatlichen Vorgang fehlt es vorliegend aber. Entgegen der Ansicht der Klägerinnen sind am Anteilstausch "beteiligte" Gesellschaften nach dem eindeutigen Wortlaut des ersten Erwägungsgrundes der Fusionsrichtlinie ausschließlich diejenigen Gesellschaften, deren Anteile ausgetauscht werden. Zudem sind nach der den Austausch von Anteilen betreffenden Vorschrift des Art. 2 Buchst. d der Fusionsrichtlinie als beteiligte Gesellschaften nur diejenigen Gesellschaften angesprochen, an der die eingebrachten Anteile bestehen bzw. die die Anteile für die eingebrachten Anteile gewähren (so wohl auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG a.F. Rz 297).

27 Etwas anderes ergibt sich im Gegensatz zur Auffassung der Klägerinnen auch nicht aus den Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) Jacob vom 22. März 2018 C-327/16 und C-421/16 (EU:C:2018:210). Zwar ging es in dem Verfahren C-327/16 um einen Austausch von Anteilen, an dem zwei in demselben Mitgliedstaat --nämlich Frankreich-- ansässige Gesellschaften beteiligt waren. Allerdings hatte das vorlegende französische Gericht klargestellt, dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Fusionsrichtlinie unter den nämlichen Voraussetzungen für den Austausch von Anteilen gelten, unabhängig davon, ob er rein innerstaatlich oder grenzüberschreitend stattfindet. Eine solche Erstreckung der Fusionsrichtlinie auf rein innerstaatliche Fälle sieht das deutsche Steuerrecht --zumindest in den Streitjahren-- aber nicht vor (vgl. zur Erstreckung der Fusionsrichtlinie auf rein innerstaatliche Sachverhalte im Übrigen EuGH-Urteil Leur-Bloem

vom 17. Juli 1997 C-28/95, EU:C:1997:369, Slg. 1997, I-4161, Rz 27, 32).

- 28 Darüber hinaus schließen auch die Regelungen der Fusionsrichtlinie die Entstehung des Sperrbetrags nach § 50c EStG 1997 nicht aus. Nach Art. 8 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund der Fusion, der Spaltung oder des Austausches von Anteilen für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen. Die vorstehend zu beurteilende Einbringung löst jedoch für sich allein keine Besteuerung eines Veräußerungsgewinns aus, sondern lässt lediglich einen Sperrbetrag nach § 50c EStG 1997 entstehen.
- 29 Entsprechendes gilt für die Einbringung der restlichen 0,0017 % der Anteile an der A GmbH durch die H S.A. in die Beigeladene zu 1.
- 30 bb) Der Formwechsel der A GmbH in die Klägerin zu 1. --nach Einbringung der Anteile durch die Beigeladene zu 2. in die B GmbH-- führte sodann gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 zur Ermittlung eines Übernahmeergebnisses, bei dem ein Sperrbetrag (§ 50c Abs. 11 i.V.m. Abs. 8 Satz 1 EStG 1997) von ... DM (für die Klägerin zu 2.), von ... DM (für die Beigeladene zu 1.) sowie von ... DM (bei der X Bank bzw. später für die Beigeladene zu 3.) zu berücksichtigen war.
- 31 cc) Die Berücksichtigung des Sperrbetrags bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Klägerin zu 2. (§ 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995) ergibt sich aus § 50c Abs. 7 EStG 1997.

32 aaa) § 50c Abs. 7 EStG 1997 --der von der Verweisung in § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 auf "einen Sperrbetrag im Sinne des § 50c des Einkommensteuergesetzes" erfasst ist-- unterwirft ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen aus Anteilen an einer Tochtergesellschaft, die ihrerseits Erwerberin i.S. des § 50c EStG 1997 ist, den Rechtsfolgen dieser Vorschrift. Damit sollten mit Blick auf § 50c Abs. 1 EStG 1997 insbesondere Fallgestaltungen getroffen werden, bei denen zwischen dem nichtanrechnungsberechtigten Anteilsveräußerer und dem anrechnungsberechtigten Erwerber eine anrechnungsberechtigte Person zwischengeschaltet wurde, die --vom Erwerber durch Einlagen ausgestattet-- die Beteiligung erwarb und dann die von ihr im Erwerbspreis der Anteile mitbezahlten Dividenden an den Erwerber weiter ausschüttete (BTDrucks 12/5016, S. 89 f.). Neben den Gewinnminderungen durch (ausschüttungsbedingten) Ansatz des niedrigeren Teilwerts ist vom sachlichen Anwendungsbereich der Vorschrift eine Gewinnminderung bei der Muttergesellschaft erfasst, die bei Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals der Tochtergesellschaft entsteht, soweit sie darauf zurückzuführen ist, dass "Gewinnausschüttungen im Sinne des Absatzes 1 weitergeleitet worden sind".

33 bbb) Im Streitfall hat die Beigeladene zu 2. ihre Anteile an der A GmbH in die B GmbH im Wege der Kapitalerhöhung --gegen Gewährung neuer Anteile-- eingebracht. Der Einbringungsvorgang ist wiederum als tauschähnliches (Anschaffungs-)Geschäft bei der B GmbH zu werten (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995; s. auch Senatsurteile in BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831; in BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253). Am Übertragungstichtag i.S. des § 20 Abs. 8 UmwStG 1995 hat die B GmbH damit von der Beigeladenen zu 2. einen sperrbetragsbelasteten Anteil erworben, was einen mittelbaren Sperrbetrag (§ 50c Abs. 7

Satz 1 i.V.m. Abs. 11 Satz 1 EStG 1997) bei den von der Beigeladenen zu 2. erworbenen Anteilen an der B GmbH auslöst.

34 ccc) § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG 1997 hindert die Entstehung dieses Sperrbetrags wiederum nicht, da sich die Einschränkung des § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG 1997 --wie bereits dargestellt-- nur auf die Bildung eines originären Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 11 Satz 1 EStG 1997 auswirkt, nicht aber auf die Weitergabe, da ansonsten die Verweisung in Satz 1 auf § 50c Abs. 8 EStG 1997 leerliefe (Senatsurteil in BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831, m.w.N.).

35 ddd) Dieser in Abhängigkeit von dem noch bestehenden Sperrbetrag gemäß § 50c Abs. 11 EStG 1997 entstandene Sperrbetrag des § 50c Abs. 7 EStG 1997 ist in seinem weiteren Bestand von dem den Anteilen an der A GmbH anhaftenden Sperrbetrag unabhängig (vgl. Senatsurteile in BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831; in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604). Der Sperrbetrag wird auch durch die Berücksichtigung eines Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 11 (i.V.m. Abs. 8) EStG 1997 bei der Ermittlung des ersten Übernahmeergebnisses (Formwechsel der A GmbH in die Klägerin zu 1., vgl. vorstehend bb) nicht berührt. Da § 50c Abs. 7 EStG 1997 als eigenständiger "sperrbetragsauslösender Tatbestand" formuliert ist, wird die Regelung auch nicht durch die Rechtsnachfolge der B GmbH (§ 50c Abs. 8 EStG 1997) in den ursprünglichen Sperrbetrag (§ 50c Abs. 11 EStG 1997) verdrängt.

36 eee) Der Senat hat zur Situation des § 50c Abs. 7 EStG 1997 bereits entschieden, dass die Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft der im Gesetz ausdrücklich angeführten Auflösung der Tochtergesellschaft gleichgestellt werden kann (Senatsurteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008,

604; so auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 4 Rz 101 [Fall 3.3]; a.A. Roser, GmbH-Rundschau --GmbHHR-- 2008, 374). Zwar fehle die dem Grundtatbestand des § 50c EStG 1997 zugrunde liegende Anknüpfung an eine Ausschüttung (s. § 50c Abs. 1 Satz 1 EStG 1997) --die auch aus dem Wortlaut des § 50c Abs. 7 Satz 1 EStG 1997 durch die Bezugnahme auf eine Weiterleitung einer Ausschüttung abzuleiten ist-- im Falle der Verschmelzung. Mit dem Wortsinn der Regelung als Auslegungsgrenze lasse es sich jedoch vereinbaren, die Weiterleitung der Eigenkapitalanteile im Zuge der Verschmelzung als "Weiterleitung von Gewinnausschüttungen" zu erfassen. Denn die Gewinnausschüttungen seien Bestandteil des auf die Muttergesellschaft übertragenen Vermögens. Mit diesem wirtschaftlichen Verständnis einer "Weiterausschüttung" als "Gewinntransport jeder Art" (Gosch, BFH/PR 2008, 228, 229) --der auch nicht zeitlich gesondert (von der Auflösung) stattgefunden haben muss (a.A. Roser, GmbHHR 2008, 374, 375)-- wird dem Zweck des § 50c EStG 1997 Rechnung getragen, die (inländische) Einmalbesteuerung der Dividende zu sichern. Dass mithin der Übernahmeverlust an die Stelle der im Wortlaut des § 50c Abs. 7 EStG 1997 angeführten "ausschüttungsbedingten Gewinnminderung" tritt, ist auch aus § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 abzuleiten (s. insbesondere van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 101; s. insoweit auch Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG a.F. Rz 260 und 488; Kempermann, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 574). Dem steht nicht entgegen, dass der Übernahmeverlust durch die in § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 angeordnete Aufstockung der Werte der übernommenen Wirtschaftsgüter bis zu den Teilwerten zunächst außerbilanziell kompensiert wird und sich erst ratierlich (als Absetzungen für Abnutzung) gewinnmindernd auswirkt (insoweit zweifelnd Roser, GmbHHR 2008, 374, 375, und GmbHHR 2008, 607). Für diese vereinheitlichende Sicht spricht die in § 4 Abs. 6

Satz 2 UmwStG 1995 (i.d.F. vor der Änderung durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) angeordnete Rechtsfolge (sofort abziehbarer Verlust bei der Gewinnermittlung der Übernehmerin) für den Teil des Übernahmeverlusts, der nicht für eine Wertaufstockung des übergehenden Betriebsvermögens verwendet werden konnte.

37 fff) Zu dem im Streitfall maßgebenden Formwechsel (§ 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995) hat der Senat zudem bereits entschieden, dass dieser aus den gleichen Erwägungen von § 50c Abs. 7 EStG 1997 erfasst wird (Senatsurteil in BFHE 224, 32, BStBl II 2009, 831). Die Personengesellschaft ist nach dem Formwechsel Inhaberin des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft, was das im Anrechnungsverfahren erwirtschaftete Eigenkapital einschließt (s.a. Lüdeke, DStR 2008, 1265, 1271); einer besonderen Weiterleitung einer Ausschüttung bedarf es nicht (so im Ergebnis auch Kempermann, FR 2008, 574, 575; Gosch, BFH/PR 2008, 294). Auch an dieser Rechtsauffassung hält der Senat fest.

38 ggg) Dass der Wechsel der Rechtsinhaberschaft bei einem Formwechsel (§§ 190 ff., 226, 228 ff. des Umwandlungsgesetzes 1995) zivilrechtlich nicht als Vermögensübergang ausgestaltet ist ("identitätswahrende Umwandlung eines einzigen Rechtsträgers"), tritt angesichts der ertragsteuerrechtlichen Bewertung als Verschmelzung auf eine Personengesellschaft (s. § 14 Satz 1 UmwStG 1995; s. insoweit nur Blümich/Klingberg, § 9 UmwStG 2006 Rz 1) und der damit verbundenen Ermittlung eines steuerlich erheblichen Übernahmeergebnisses zurück. Diese Behandlung als übertragende Umwandlung resultiert aus dem Umstand, dass beim Formwechsel das bisherige eigenständige Steuersubjekt der Kapitalgesellschaft entfällt und an deren Stelle

die Gesellschafter der steuerlich transparenten Personengesellschaft treten (Birkemeier in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 9 Rz 2; s.a. BTDrucks 12/6885, S. 22).

39 Der auf den Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter bezogene Ansatz der mitunternehmerischen Beteiligung an der Klägerin zu 1. bei der B GmbH führt dazu, dass auch beim Formwechsel der B GmbH ein geringeres Betriebsvermögen auf die Personengesellschaft (die Klägerin zu 2.) übergeht, was mit Blick auf die Anschaffungskosten der Beteiligung (einschließlich der Anschaffungskosten der Anteile der A GmbH) zu einem negativen Übertragungsergebnis auch beim zweiten Formwechsel führt. Es ergibt sich damit über § 50c Abs. 7 EStG 1997 die Rechtsfolge, die eingetreten wäre, wenn die B GmbH die Anteile an der A GmbH (mit einem Sperrbetrag gemäß § 50c Abs. 11 EStG 1997 belastet) direkt von der H S.A. erworben hätte (s. insoweit allgemein van Lishaut in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 101 [Fall 3.6]).

40 Der Formwechsel der B GmbH in die Klägerin zu 2. führte somit gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 zur Ermittlung eines Übernahmeergebnisses, bei dem ein Sperrbetrag (§ 50c Abs. 11 i.V.m. Abs. 7 EStG 1997) von ... DM (für die Beigeladene zu 2.) zu berücksichtigen war.

41 3. Der Ansatz der Sperrbeträge in der vom innerstaatlichen Recht vorgegebenen Höhe steht jedoch mit unionsrechtlichen Anforderungen nicht uneingeschränkt in Einklang. Für eine Entscheidung über den Ansatz der Sperrbeträge im Streitfall bedarf es weiterer Sachaufklärung durch das FG.

42 a) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist Art. 73b des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EGV-- (später

Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, ABLEG 1997, Nr. C 340, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) dahin auszulegen, dass er § 50c EStG 1997 nicht entgegensteht, soweit sich diese Regelung auf das beschränkt, was erforderlich ist, um die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und um rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu verhindern, die allein zu dem Zweck geschaffen wurden, ungerechtfertigt in den Genuss eines Steuervorteils zu kommen (EuGH-Urteil Glaxo Wellcome vom 17. September 2009 C-182/08, EU:C:2009:559, Slg. 2009, I-8591). Diese Prüfung sei dem nationalen Gericht vorbehalten. Dieser Prüfungsauftrag lässt Raum für die der ständigen Spruchpraxis des erkennenden Senats entsprechende "geltungserhaltende Reduktion" einer nationalen Norm, um dem Anwendungsvorrang des unionsrechtlichen Primärrechts vor dem nationalen Recht durch das "Hineinlesen" der vom EuGH verbindlich formulierten gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene nationale Norm Rechnung zu tragen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 21. Oktober 2009 I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774; vom 10. Januar 2007 I R 87/03, BFHE 216, 312, BStBl II 2008, 22; vom 9. August 2006 I R 31/01, BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838).

43 Im Streitfall kann offen bleiben, ob die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) oder die Kapitalver-

kehrsfreiheit nach Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) einschlägig ist, da das Schutzniveau und die Prüfungsmaßstäbe insoweit übereinstimmen (vgl. Senatsurteil vom 9. August 2006 I R 95/05, BFHE 214, 504, BStBl II 2007, 279, m.w.N.).

44 b) Auf dieser Basis gilt nach den Vorgaben des EuGH Folgendes (vgl. EuGH-Urteil Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, Slg. 2009, I-8591):

aa) Die Prüfung, ob die Beschränkungswirkung des § 50c EStG 1997 verhältnismäßig ausgestaltet ist, bezieht sich zunächst auf die Bemessung des Sperrbetrags. Indem der Sperrbetrag anhand der Anschaffungskosten der betreffenden Anteile errechnet und hierbei allein darauf abgestellt wird, dass der Kaufpreis den Nennbetrag der Anteile übersteigt, beruht er auf der (gesetzlichen) Vermutung, "dass jede Erhöhung des Verkaufspreises unweigerlich die Berücksichtigung der Steuergutschrift umfasst", obgleich "die nicht ausgeschütteten Gewinne und die Möglichkeit, in den Genuss einer mit Anteilen zusammenhängenden Steuergutschrift zu kommen, nur ein Bestandteil des Verkaufspreises der Anteile" sein kann (EuGH-Urteil Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, Slg. 2009, I-8591, Rz 94 bis 96).

aaa) Die gesetzliche Regelung zur Ermittlung des Sperrbetrags in § 50c Abs. 4 Satz 1 EStG 1997 belässt mit dem Hinweis auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennbetrag der Anteile nach ihrem Wortlaut keine Möglichkeit, einen solchen Unterschiedsbetrag daraufhin zu untersuchen, wodurch er veranlasst ist, und ihn gegebenenfalls aufzuspalten. Eine solche Differenzierung ist aber nach den unionsrechtlichen Vorgaben erforderlich, um die Verhältnismäßigkeit der Beschränkung zu wahren. Dem Erwerber der Anteile muss ermöglicht werden, nachzuweisen, dass der konkret gezahlte Kauf-

preis keine besondere Vergütung des bereits bestehenden Körperschaftsteuerguthabens (bezogen auf bereits versteuerte Rücklagen, die bei einer Ausschüttung eine Körperschaftsteuerminderung bei der Körperschaft und eine Körperschaftsteueranrechnung beim Ausschüttungsempfänger zur Folge haben) enthält.

bbb) Dass der Sperrbetrag neben den im Kaufpreis mitbezahlten offenen Rücklagen auch die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft erfasst, die im Augenblick der Anteilsübertragung vorhanden sind, birgt zwar die Gefahr, dass § 50c EStG 1997 insofern über seinen Zweck --die Verhinderung der Körperschaftsteuer-Anrechnung "über die Grenze"-- hinausreicht. Denn aufgrund der Einbeziehung derjenigen stillen Reserven, die bisher im Inland nicht zu besteuern waren und daher auch keinen Körperschaftsteuer-Anrechnungsanspruch ausgelöst haben, werden "über" den Sperrbetrag letztlich auch diese stillen Reserven (im Streitfall in Gestalt der Verringerung des Übernahmeverlusts) besteuert. Der Senat hat allerdings bereits darauf hingewiesen, dass mit der Erfassung der stillen Reserven im Sperrbetrag nicht auf die Wertsteigerung der Anteile zugegriffen wird, die der Besteuerungsbefugnis des Sitzstaates des Anteilsveräußerers unterliegen (Senatsurteile vom 2. Juli 2014 I R 57/12, BFH/NV 2015, 11; vom 3. Februar 2010 I R 21/06, BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692). Vielmehr geht es um die (Einmal-)Besteuerung der im Inland erwirtschafteten stillen Reserven der juristischen Person, die ansonsten gefährdet wäre. Damit wird dem Gesichtspunkt der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, die der EuGH als Rechtfertigungsgrund einer Beschränkung anerkannt hat, entsprochen, soweit die im Sperrbetrag erfassten stillen Reserven als der deutschen Besteuerung unterliegend angesehen werden können.

45 bb) Entgegen der Auffassung des FG kann jedoch allein die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten einen Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit nicht rechtfertigen. Vielmehr kann nach den Vorgaben des EuGH dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf das Regelungsziel, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu verhindern, die allein zu dem Zweck geschaffen wurden, ungerechtfertigt in den Genuss eines Steuervorteils zu kommen, nur dadurch entsprochen werden, dass es einem nationalen Gericht möglich ist, eine Einzelfallprüfung durchzuführen und sich dabei für die Berücksichtigung von missbräuchlichem oder betrügerischem Verhalten der betroffenen Personen auf objektive Elemente zu stützen (EuGH-Urteil Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, Slg. 2009, I-8591, Rz 99 f.). Wenn man diese Möglichkeit zur unionskonformen Ausgestaltung des § 50c EStG 1997 einbezieht, muss das Unionsrecht der Anwendung der Sperrbeträge im Streitfall nicht entgegenstehen. Dabei kommt es in Betracht, bei der Prüfung beide rechtfertigenden Gesichtspunkte --die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ebenso wie die Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung-- im Rahmen einer "Gesamtbetrachtung" zu würdigen (s. bereits Senatsurteil in BFH/NV 2015, 11).

46 Etwas anderes ergibt sich --im Gegensatz zur Auffassung des FG-- auch nicht aus der zwischenzeitlich ergangenen EuGH-Rechtsprechung. In der vom FG zitierten Entscheidung des EuGH in Sachen DMC ging es um die Vereinbarkeit von § 20 Abs. 3 und Abs. 4 UmwStG 1995 mit den Grundfreiheiten (EuGH-Urteil DMC vom 23. Januar 2014 C-164/12, EU:C:2014:20, IStR 2014, 106). Hierzu entschied der EuGH, dass (allein) das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten die Regelung des § 20 Abs. 3 und Abs. 4 UmwStG

1995 rechtfertigen kann, wenn die Bundesrepublik Deutschland an der Ausübung ihrer Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert ist (vgl. EuGH-Urteil DMC, EU:C:2014:20, IStR 2014, 106, Rz 56). Vorliegend geht es allerdings um die Vereinbarkeit des § 50c EStG 1997 mit den Grundfreiheiten, so dass es letztendlich auf das konkrete mit § 50c EStG 1997 verfolgte Ziel ankommt (vgl. auch EuGH-Urteil SCA Group Holding u.a. vom 12. Juni 2014 C-39/13 u.a., EU:C:2014:1758, IStR 2014, 486, Rz 42). Gesetzgeberisches Anliegen des § 50c EStG war es, "Umgehungen des Anrechnungsverbots entgegenzuwirken und zu vermeiden" (BTDrucks 8/3648, S. 23; BTDrucks 12/5016, S. 89).

47 c) Die Feststellungen des FG zu den Übertragungsvorgängen reichen jedoch nicht aus, darüber zu entscheiden, ob es sich vorliegend um eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung handelt. Insoweit sind weitere Feststellungen erforderlich. Dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen, ist Aufgabe des FG. Die Klägerinnen tragen die Feststellungslast für die sperrbetragsmindernde Differenzierung des Anteilskaufpreises ("Gegenbeweis" des Steuerpflichtigen). Dabei wird auf Folgendes hingewiesen:

aa) Soweit es um den Ansatz der Sperrbeträge "dem Grunde nach" geht, fehlt eine solche Nachweismöglichkeit ohnehin. Denn insoweit kann vorliegend aus der äußerst engen zeitlichen Abfolge der einzelnen Umstrukturierungsmaßnahmen indiziell auf das planerische Ziel der Vermeidung der Einmalbesteuerung geschlossen werden. Damit ist typisierend ebenso wie einzelfallbezogen von einer "Künstlichkeit" der Gestaltung auszugehen, ohne dass es noch einer weiteren Möglichkeit des "Gegenbeweises" bedürfte, der den Klägerinnen einzuräumen wäre (s.a. Roser, GmbHR 2010, 721; Gosch, BFH/PR 2010, 252, 253). Die

Qualifizierung als "künstlich" betrifft dabei nicht die Unternehmensumstrukturierung als solche, sondern nur die dadurch ausgelösten Steuerfolgen: Es wird ein Steuervorteil durch künstliche Konstruktion erlangt, der nach der Grundkonzeption den Anteilsverkäufern nicht zustehen würde, nämlich die Anrechnung der Körperschaftsteuer durch Verkauf des Anrechnungsguthabens, und damit die Verhinderung einer Einmalbesteuerung im Inland als Gestaltungsanreiz (Senatsurteil in BFH/NV 2015, 11).

bb) Soweit es um den Ansatz des Sperrbetrages "der Höhe nach" geht, kann der Steuerpflichtige --und können auch die Klägerinnen-- den Gegenbeweis führen, dass missbräuchliche Wirkungen der "künstlichen" Struktur nicht eingetreten sind, weil bei der Kaufpreisbemessung nicht die Steuereffekte der Vermeidung der Einmalbesteuerung oder der Realisierung des Anrechnungsguthabens im Vordergrund gestanden haben, vielmehr sonstige Vorteile des Erwerbers (Synergien, Konkurrenzsituation, Expansion usw.) oder die Abgeltung im Ausland angesammelter stiller Reserven, die nicht als bis zum Verkauf erwirtschaftetes inländisches Besteuerungssubstrat anzusehen sind (zu dieser Differenzierung z.B. Roser, GmbHR 2010, 721; Gosch, BFH/PR 2010, 252, 253; Heger, Der Betrieb 2010, 989, 990). Etwaige missbräuchliche Wirkungen der "künstlichen Struktur" hätten sich dann im Kaufpreis nicht niedergeschlagen (Senatsurteil in BFH/NV 2015, 11).

cc) Ein solcher Nachweis ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerinnen nicht aus den nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG. Zwar hat das FG auf Seite 32 seines Urteils festgestellt, dass den eingeholten Gutachten über die Unternehmensbewertung der A GmbH nicht zu entnehmen sei, dass die streitigen Steuereffekte die Bewertung beeinflusst hätten

und nachvollziehbare, von steuerlichen Interessen unabhängige Gründe vorgetragen worden seien, warum die Konzernstruktur so umgestaltet wurde. Demgegenüber hat das FG auf Seite 4 seines Urteils ausgeführt, dass im Rahmen der Schätzung künftiger Erträge ein Ertragsteuersatz von 45 % zugrunde gelegt worden sei, was nach Auffassung der Gutachterin im Hinblick auf die fehlende Anrechnungsbefugnis der Muttergesellschaft angemessen sei. Danach hätten die Anschaffungskosten jedenfalls teilweise ein Anrechnungsguthaben abgegolten und die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Nennwert wäre nicht ausschließlich "zukunftsbezogen" veranlasst (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2015, 11, Rz 24). In diesem Fall wäre den Klägerinnen der Gegenbeweis nicht gelungen.

48 Eine solche widersprüchliche Sachverhaltsdarstellung führt auch ohne Rüge zum Wegfall der Bindungswirkung (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 55, m.w.N.), weil nach den unterschiedlichen Ausführungen des FG unklar bleibt, ob sich die durch die Umstrukturierungsmaßnahmen bedingten Steuereffekte auf die Unternehmensbewertung der A GmbH letztlich ausgewirkt haben.

49 4. Sollten die nachzuholenden Feststellungen des FG ergeben, dass den Klägerinnen der "Gegenbeweis" nicht gelungen ist, wird schließlich Folgendes zu beachten sein:

a) Ein Ergänzungsbescheid gemäß § 179 Abs. 3 AO ist nicht zu erlassen, da die Änderung der Feststellungsbescheide für die Streitjahre nicht auf einem rückwirkenden Ereignis beruht.

Nach § 179 Abs. 3 AO ist eine notwendige Feststellung, die in einem Feststellungsbescheid unterblieben ist, in einem Ergänzungsbescheid nachzuholen. Die Entscheidung darüber, ob die

Änderung eines Gewinnfeststellungsbescheids auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und damit zugleich auch auf einem rückwirkenden Ereignis i.S. von § 233 Abs. 2a AO beruht, ist eine solche notwendige Feststellung i.S. von § 179 Abs. 3 AO (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. März 2009 IV R 20/08, BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528).

b) Im Streitfall beruhten die geänderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre jedenfalls nicht auf der Entscheidung des Großen Senats des BFH zum subjektiven Fehlerbegriff, so dass dahingestellt bleiben kann, ob und inwieweit vorliegend überhaupt eine Rechtsprechungsänderung Rückwirkung entfalten kann. Die geänderten Feststellungsbescheide gründen vielmehr auf der --durch die Nichtanerkennung der erhöhten Abschreibungen bedingten-- Gewinnerhöhung im Anschluss an die Außenprüfung bei den Klägerinnen (vgl. auch Senatsurteil vom 17. Februar 2010 I R 52/09, BFHE 229, 1, BStBl II 2011, 340).

50 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.