

BFH

12.11.2008

I R 77/07

Sperrbetrag gemäß § 50c EStG 1997 bei sog. Doppelumwandlungsmodell - Keine verfassungswidrige Rückwirkung - Missbrauchsabwehr durch den Gesetzgeber

1. 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 einer 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 bzw. gemäß § 50c Abs. 7 EStG 1997 als mittelbarer Sperrbetrag) zu berücksichtigen.

2. Ein Sperrbetrag nach § 50c Abs. 11 EStG 1997 kann auch bei einem Anteilserwerb vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) ausgelöst werden. § 50c Abs. 11 EStG 1997 wirkt nicht in verfassungswidriger Weise zurück.

**EStG 1997 § 50c Abs. 7, Abs. 8 und 11
UmwStG 1995 § 4 Abs. 4, Abs. 5, § 14**

FG Münster vom 29. Juni 2007 14 K 1878/05 F (EFG 2007, 1617)

Gründe

I.

Die Beteiligten streiten über den Ansatz eines sog. Sperrbetrages gemäß § 50c des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Rahmen eines sog. Doppelumwandlungsmodells.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, gehört zur Unternehmensgruppe S, deren börsennotierte Obergesellschaft, die S-Inc., in den USA ansässig ist. Alleinige Kommanditistin der Klägerin ist die Beigeladene. Die Klägerin ihrerseits ist alleinige Kommanditistin der S-KG.

Diese für das Streitjahr 1999 maßgebende Unternehmensstruktur ergab sich aus Folgendem: Die Beigeladene erwarb in 1997 Unternehmensbeteiligungen, u.a. an der T1-GmbH (Vertrag vom 19. September 1997) und der T2-GmbH (Vertrag vom 30. Mai 1997). Bei den jeweiligen Veräußerern war nur der Verkauf der Beteiligung an der T1-GmbH steuerpflichtig. Mit Vertrag vom 30. August 1999 brachte die Beigeladene die Anteile an der T2-GmbH im Wege einer Kapitalerhöhung zum 31. Dezember 1998 in die T1-GmbH ein. Es folgte anschließend zum gleichen Stichtag ein Formwechsel (§§ 190 ff., 226, 228 ff. des Umwandlungsgesetzes --UmwG--) der T2-GmbH in die S-KG; die T1-GmbH war seitdem alleinige Kommanditistin dieser KG. Dieser Formwechsel führte --unter Berücksichtigung u.a. eines Sperrbetrags gemäß § 50c Abs. 4, Abs. 8 und 11 EStG (i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform --UntStRFoG-- vom 29. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928 --EStG 1997--) in Höhe von 31 175 541 DM-- zu einem Übernahmegewinn (§ 4 Abs. 5 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 --UmwStG 1995--) bei der T1-GmbH in Höhe von 2 971 212 DM. Dieser Übernahmegewinn wurde unbeanstandet der Besteuerung unterworfen. Später (mit Wirkung zum 31. August 1999) erfolgte ein Formwechsel der T1-GmbH in die Klägerin (Vertrag vom 27. April 2000).

Bei der Ermittlung des im Zuge des Formwechsels der T1-GmbH anfallenden Übernahmeverlusts berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) einen sog. Sperrbetrag

gemäß § 50c EStG 1997 in Höhe von 31 175 541 DM (Anschaffungskosten der Beteiligung an der T2-GmbH 31 775 541 DM abzüglich Nennkapital der T2-GmbH 600 000 DM) unter Anrechnung des im Rahmen des Formwechsels der T2-GmbH zum 31. Dezember 1998 bereits versteuerten Übernahmegewinns von 2 971 212 DM verlustmindernd. Nur dieser verbleibende "Übernahmeverlust 2. Stufe" (./ 16 463 014 DM) sei entsprechend § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 zur Aufstockung der Buchwerte der entsprechenden Wirtschaftsgüter zu verwenden und --im Rahmen einer Ergänzungsbilanz für die Beigeladene-- im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) abzuschreiben. Die sich daraus ergebende Minderung der bei der Klägerin einheitlich und gesondert festzustellenden und der Beigeladenen zuzurechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb belaufe sich abweichend von der Berechnung der Klägerin (dort: 2 253 804 DM) auf 632 004 DM. Das Finanzgericht (FG) Münster gab der dagegen gerichteten Klage statt (Urteil vom 29. Juni 2007 14 K 1878/05 F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1617).

Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt mit der Revision, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin und die Beigeladene beantragen sinngemäß,

die Revision zurückzuweisen,

hilfsweise,

das Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) einzuholen, ob § 50c Abs. 11 EStG 1997 verfassungswidrig ist, soweit auch Anteilserwerbe von der Neuregelung erfasst werden, die vor dem Beschluss des Vermittlungsausschusses vom 4. August 1997 erfolgt sind.

Das im Revisionsverfahren dem Rechtsstreit beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

II.

Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei der Berechnung des Übernahmegewinns der Klägerin war ein Sperrbetrag (§ 50c Abs. 7 EStG 1997) zu berücksichtigen.

1. Geht das Vermögen einer Körperschaft durch Umwandlung auf eine Personengesellschaft über, ist auf der Ebene der Personengesellschaft durch Gegenüberstellung des Wertes, mit dem die übergehenden Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft der Übernahmegewinn/-verlust zu ermitteln (§ 4 Abs. 4 UmwStG 1995). Dies gilt für den Fall, dass eine Körperschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt wird, entsprechend (§ 14 UmwStG 1995). Der auf diese Weise ermittelte 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 Übertragungstichtag zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehörten. Ergibt sich danach weiterhin ein Übernahmeverlust ("2. Stufe"), sind die Wertansätze der übergegangenen 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).

2. Vor diesem rechtlichen Hintergrund streiten die Beteiligten darum, ob der von der Klägerin erzielte Übernahmeverlust um einen Sperrbetrag i.S. des § 50c EStG 1997 gemindert wird. Diese Frage ist zu bejahen.

a) Nach § 50c Abs. 1 Satz 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 bzw. stillen Reserven der Kapitalgesellschaft. Dieser (begrenzten) Nichtberücksichtigung einer Gewinnminderung beim Erwerber liegt in erster Linie die Zielsetzung zugrunde, eine "Einmalbesteuerung" im Inland sicherzustellen (Senatsurteil 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 Abs. 1 bis 8 entsprechend anzuwenden, wenn ein zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Steuerpflichtiger einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne 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 --BB-- 1999, 289, 290 f.).

b) Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung eines Sperrbetrages gemäß § 50c Abs. 11 EStG 1997 waren im Augenblick des Erwerbs der Beteiligung an der T2-GmbH erfüllt. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Ebenso ist nicht streitig, dass der in 1998 praktizierte Formwechsel der T2-GmbH in die S-KG nach der Einbringung der Anteile in die T1-GmbH gemäß § 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995 zur Ermittlung eines Übergangsergebnisses geführt hat und dabei ein Sperrbetrag (§ 50c Abs. 11 i.V.m. Abs. 8 Satz 1 EStG 1997) von 31 175 541 DM zu berücksichtigen war (s. zur Anwendung des § 50c Abs. 11 EStG 1997 im Rahmen des § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 auch BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 04.29; Dötsch, Der Betrieb --DB-- 1997, 2090; Blumers/Witt, DStR 1998, 393, 396 f.; Rödder, DStR 1998, 1205; Weber-Grellet, BB 1999, 289, 291 f.; Blümich/Klingberg, EStG/KStG/GewStG, § 4 UmwStG 2006 Rz 36).

c) Eine Berücksichtigung eines Sperrbetrages bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Klägerin (§ 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995) folgt aus § 50c Abs. 7 EStG 1997.

aa) § 50c Abs. 7 EStG 1997 --der von der Verweisung in § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 auf "einen Sperrbetrag nach § 50c des Einkommensteuergesetzes" erfasst ist (s. insoweit bereits Senatsurteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604)-- unterwirft ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen aus Anteilen an einer Tochtergesellschaft, die ihrerseits Erwerberin i.S. des § 50c EStG 1997 ist, den Rechtsfolgen dieser Vorschrift. Damit sollte mit Blick auf § 50c Abs. 1 EStG 1997 insbesondere eine Fallgestaltung getroffen werden, bei der 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 den (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". § 50c Abs. 11 Satz 1 EStG 1997 erklärt dies für sinnentsprechend anwendbar, wenn der Sperrbetrag aus einer nicht steuerpflichtigen Veräußerung im Inland herrührt.

bb) Im Streitfall hat die Beigeladene ihre Anteile an der T2-GmbH in die T1-GmbH im Wege der Kapitalerhöhung --gegen Gewährung neuer Anteile-- eingebracht. Der Einbringungsvorgang ist als tauschähnliches (Anschaffungs-)Geschäft bei der T1-GmbH zu werten (§ 20 Abs. 4 Satz 1

UmwStG 1995; s. auch Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 35/05, BFHE 218, 97, BStBl II 2008, 253). Am Übertragungstichtag i.S. des § 20 Abs. 8 UmwStG 1995 hat die T1-GmbH damit von der Beigeladenen 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 erworbenen Anteilen an der T1-GmbH auslöst.

cc) § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG 1997 hindert die Entstehung dieses Sperrbetrags nicht. Zwar liegt aus der Sicht der Beigeladenen ein steuerpflichtiges (Übertragungs-)Geschäft vor. Die Einschränkung des § 50c Abs. 11 Satz 2 EStG 1997 bezieht sich jedoch nur auf die Bildung eines originären Sperrbetrages gemäß § 50c Abs. 11 Satz 1 EStG 1997, nicht auf die Weitergabe, da ansonsten die Verweisung in Satz 1 auf § 50c Abs. 8 EStG 1997 stets leerliefe (van Lishaut, DB 1997, 2190, 2191; Weber-Grellet, BB 1999, 289, 293; Herzig/Förster, DB 1998, 438, 442; Widmann, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1998, 368, 370; ders. in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 475; Blümich/Hofmeister, a.a.O., § 50c EStG Rz 58; wohl auch Rödder, DStR 1998, 1205, 1208; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, Die Körperschaftsteuer, § 50c EStG Rz 206; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 4 UmwStG Rz 133; s. auch BMF-Schreiben vom 13. Juli 1998, BStBl I 1998, 912, zu I.1.b Bsp. 1/D).

dd) 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 T2-GmbH anhaftenden Sperrbetrag unabhängig (s. allgemein auch die Sachverhaltskonstellation im Senatsurteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604). Der Sperrbetrag wird durch die Berücksichtigung eines Sperrbetrages gemäß § 50c Abs. 11 (i.V.m. Abs. 8) EStG 1997 bei der Ermittlung des ersten Übergangsergebnisses (Formwechsel der T2-GmbH in die SKG) nicht berührt (s. insoweit auch van Lishaut in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, § 4 Rz 101 ["Fall 3.5"]; zustimmend Kempermann, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 574, 575). Da § 50c Abs. 7 EStG 1997 als eigenständiger "sperrbetragsauslösender Tatbestand" formuliert ist, wird die Regelung auch nicht durch die Rechtsnachfolge der T1-GmbH (§ 50c Abs. 8 EStG 1997) in den ursprünglichen Sperrbetrag (§ 50c Abs. 11 EStG 1997) verdrängt.

ee) In seinem Urteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604 hat der Senat zur Situation des § 50c Abs. 7 EStG 1997 entschieden, dass die Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft der im Gesetz ausdrücklich angeführten Auflösung der Tochtergesellschaft gleichgestellt werden kann (s. insoweit auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 101 ["Fall 3.3"]; ders., Umwandlungssteuerrecht, 2. Aufl., S. 44; wohl auch Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, a.a.O., § 50c EStG Rz 120a; zweifelnd Roser, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2008, 374, 375). 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 noch vereinbaren, die Weiterleitung der Eigenkapitalteile 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, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung --BFH/PR-- 2008, 228, 229) --der auch nicht zeitlich gesondert (vor der Auflösung) stattgefunden haben muss (a.A. Roser, GmbHR 2008, 374, 375)-- wird dem Zweck des § 50c EStG 1997 Rechnung getragen, die (inländische) Einmalbesteuerung der Dividende zu sichern. Dieses Ergebnis, dass ein 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 Rz 260 und 488; Kempermann, 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 AfA)

gewinnmindernd auswirkt (insoweit zweifelnd Roser, GmbHR 2008, 374, 375, und GmbHR 2008, 607). Für diese vereinheitlichende Sicht spricht die in § 4 Abs. 6 Satz 2 UmwStG 1995 (i.d.F. vor der Änderung durch das UntStRFoG) 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.

ff) Der im Streitfall maßgebende Formwechsel (§ 14 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG 1995) wird aus den gleichen Erwägungen von § 50c Abs. 7 EStG 1997 erfasst. Die Personengesellschaft ist nach dem Formwechsel Inhaberin des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft, was das im Anrechnungsverfahren erwirtschaftete Eigenkapital einschließt (s. auch 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; die von der Klägerin angeführte gegenläufig formulierte Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt a.M. vom 5. April 2004, DStR 2004, 1128 war bereits durch die Verfügung vom 15. Juni 2004, DStR 2004, 1657 relativiert worden).

gg) Dass der Wechsel der Rechtsinhaberschaft bei einem Formwechsel (§§ 190 ff., 226, 228 ff. UmwG 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, a.a.O., § 9 UmwStG 2006 Rz 2) und die damit verbundene 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 Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 9 Rz 2; s. auch BTDrucks 12/6885, S. 22).

Der auf den Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter bezogene Ansatz der mitunternehmerischen Beteiligung an der S-KG bei der T1-GmbH führt dazu, dass auch beim Formwechsel der T1-GmbH ein geringeres Betriebsvermögen auf die Personengesellschaft (die Klägerin) übergeht, was mit Blick auf die Anschaffungskosten der Beteiligung (einschließlich der Anschaffungskosten der Anteile der T2-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 T1-GmbH die Anteile an der T2-GmbH (mit einem Sperrbetrag gemäß § 50c Abs. 11 EStG 1997 belastet) direkt von den Veräußerern erworben hätte (s. insoweit allgemein van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 101 ["Fall 3.6"]; wohl auch Kempermann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 50c EStG Rz 26). Die zweifache Erfassung eines Sperrbetrages hat daher keine mehrfache Besteuerung zur Folge; es wird durch den dem Übernahmeverlust gegenzurechnenden Sperrbetrag lediglich sichergestellt, dass die bei der ursprünglichen Veräußerung der Anteile (dem Kauf durch die Beigeladene) unterbliebene Besteuerung dem Zweck des § 50c EStG 1997 entsprechend nachgeholt wird.

hh) Diesem Ergebnis kann nicht mit dem Hinweis darauf begegnet werden, dass der Gesetzgeber erst mit § 13 Abs. 4 UmwStG 1995 (i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 -- StEntlG 1999/2000/2002-- vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) eine Regelung zum Übergang eines unmittelbaren Sperrbetrages getroffen und diese auf die Situation der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften beschränkt habe (so aber z.B. Dörfler, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2005/2006, S. 274, 280 f.). Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604 entschieden, dass die vom Gesetzgeber intendierte Rechtsfolge zwar nicht durch § 13 Abs. 4 UmwStG 1995, wohl aber durch § 50c Abs. 7 EStG 1990 (i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes --StandOG-- vom 13. September 1993, BGBl I 1993, 1569, BStBl I 1993, 774)/EStG 1997 erreicht worden ist. Diese Rechtserkenntnis berührt weder den Regelungsgegenstand des § 13 Abs. 4 UmwStG 1995 i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 noch den des § 50c Abs. 7 EStG 1997. Es ist auch nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber den umwandlungsbedingten Übergang eines Sperrbetrages auf die Situation der Verschmelzung beschränken wollte.

ii) Zur Höhe des Sperrbetrags i.S. des § 50c Abs. 7 EStG 1997, der gemäß § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 zu berücksichtigen ist (§ 50c Abs. 7 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 EStG 1997), hat der Senat im Urteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604 entschieden, dass auf die Wertverhältnisse bei der Einzelgesellschaft (hier: der T2-GmbH) zum Zeitpunkt der erstmaligen Bildung des Sperrbetrages abzustellen ist. Dies ergibt sich aus dem Zweck der Regelung, die zur Umgehung des § 50c Abs. 1 bzw. Abs. 11 EStG 1997 entwickelten Gestaltungen zu behindern (Senatsurteil in BFHE 219, 549, BStBl II 2008, 604; s. auch Widmann, DStZ 1998, 368, 370; ders. in Widmann/Meyer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 489; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 19. Aufl., § 50c Rz 59; Kempermann in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 50c EStG Rz 36, m.w.N.). Daran wird festgehalten. Dass das FA bei der Ermittlung des Übernahmeverlusts zugunsten der Klägerin den Übernahmegewinn 2. Stufe aus dem Formwechsel der T2-GmbH verlusterhöhend berücksichtigt hat (eventuell unter Heranziehung der in R 227d Abs. 3 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 1999 --EStR 1999-- formulierten Billigkeitsgründe), unterliegt nicht der revisionsrechtlichen Prüfung.

3. Die Entstehung dieses Sperrbetrages im Zuge der Kapitalerhöhung in 1998 hatte zwar vorausgesetzt, dass zeitgleich ein rechtswirksamer Sperrbetrag nach § 50c Abs. 11 EStG 1997 bestand. Diese Voraussetzung war aber erfüllt, da ein solcher Sperrbetrag bei einem Anteilsverkauf am 30. Mai 1997 (hier: dem Erwerb der Anteile der T2-GmbH) entstehen konnte. Denn § 50c Abs. 11 EStG 1997 ist auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Da es eine besondere Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 50c Abs. 11 EStG 1997 nicht gibt, ist die Vorschrift gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 (bzw. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996, BGBl I 1996, 2049, BStBl I 1996, 1523) erstmals für den Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden.

Teilweise wird die Auffassung vertreten, der Wortlaut des § 50c Abs. 11 EStG 1997 lege es nahe, dass der Zeitpunkt des Anteilsverkaufs und der steuerliche Übertragungstichtag im Veranlagungszeitraum 1997 liegen müssten (z.B. Füger/Rieger, DStR 1997, 1431; Knopf/Söffing, DStR 1997, 1526; Wochinger/ Rödder, FR 1998, 129, 142; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 23. Aufl., § 50c Rz 22, m.w.N.; FG München, Beschluss vom 7. März 2001 7 V 498/01, EFG 2001, 835). Demgegenüber ist die Finanzverwaltung der Meinung, die Neuregelung erfasse auch Anteile, die ein Anrechnungsberechtigter bereits vor 1997 erworben hat (BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 912, unter II.1.).

Der Senat hält die zuletzt genannte Auffassung für richtig. Der Wortlaut des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG 1997 lässt hinreichend klar erkennen, dass die Rechtsfolgen des § 50c Abs. 11 EStG 1997 bereits ab dem Veranlagungszeitraum 1997 eintreten sollen, mithin ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen ab dem Jahr 1997 ausgeschlossen sein sollen, und zwar unabhängig davon, wann der Tatbestand des § 50c Abs. 11 EStG 1997 verwirklicht wurde. Der Gesetzgeber hat die mit einem früheren Entwurf eines § 50c Abs. 11 EStG verbundene und auf den Erwerbszeitpunkt abstellende Übergangsregelung (§ 52 Abs. 31a EStG i.d.F. des Gesetzentwurfs zum Jahressteuergesetz 1996, s. BTDrucks 13/901, S. 14, 139 f.) nicht übernommen.

4. Gegen die Anwendung des § 50c Abs. 11 EStG 1997 auf Anteilsverkäufe, die bereits vor dem entsprechenden Gesetzesbeschluss verwirklicht wurden, bestehen keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

a) Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG (z.B. Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, 78) erlaubt die Verfassung ein belastendes Gesetz nur dann, wenn dessen Rechtsfolgen frühestens ab dem mit der Verkündung beginnenden Zeitraum eintreten. Die Anordnung, eine Rechtsfolge schon für einen davor liegenden Zeitraum eintreten zu lassen ("echte Rückwirkung"), ist regelmäßig unzulässig. Der von einem Gesetz Betroffene muss bis zum Zeitpunkt der Verkündung einer Neuregelung darauf vertrauen können, dass er nicht nachträglich einer bisher nicht geltenden Belastung unterworfen wird. Dieser Schutz des Vertrauens in den Bestand der ursprünglich geltenden Rechtsfolgenlage findet seinen verfassungsrechtlichen Grund vorrangig in den allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen insbesondere des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit. So verhält es sich regelmäßig bei Steueransprüchen, soweit

diese entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 i.V.m. § 37 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Dasselbe gilt nach der Rechtsprechung des BVerfG aber auch bei steuerlichen Subventionen, die der Steuerpflichtige nur während des Veranlagungszeitraums --vor Entstehen des Steueranspruchs-- annehmen kann (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 97, 67, sowie vom 5. Februar 2002 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17, 40).

b) Demgegenüber betrifft eine tatbestandliche Rückanknüpfung ("unechte" Rückwirkung) nicht den zeitlichen, sondern den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm. Die Rechtsfolgen treten erst nach Verkündung der Norm ein, deren Tatbestand erfasst aber Sachverhalte, die bereits vor Verkündung "ins Werk gesetzt" worden sind. Solche Tatbestände unterliegen weniger strengen Beschränkungen als die Rückbewirkung von Rechtsfolgen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 97, 67, m.w.N.). Betroffen hiervon sind vor allem periodische Steueransprüche, die erst mit Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) entstehen (für die Einkommensteuer: § 36 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 7 und § 25 Abs. 1 EStG 1997; BVerfG-Beschlüsse vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 253; vom 3. Juni 1987 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361, 367; in BVerfGE 97, 67, 80).

So verhält es sich bei § 50c Abs. 11 EStG 1997. Der Sperrbetrag knüpft zwar an den Erwerb von Anteilen an. Auch mindert sich der Wert der Anteile bereits mit der Gewinnausschüttung, die vor dem Gesetzesbeschluss über die Neuregelung liegen kann. Die Rechtsfolge der Vorschrift --der Ausschluss einer Gewinnminderung und damit einer Steuerminderung-- tritt jedoch frühestens mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 1997 ein.

c) Auch wenn § 50c Abs. 11 EStG 1997 den erst am Ende eines Veranlagungszeitraums entstehenden Steueranspruch beeinflusst, erfasst die Norm auch Anteilserwerbe, die vor dem Gesetzesbeschluss verwirklicht wurden. Es liegen --ähnlich wie bei der Inanspruchnahme steuergesetzlicher Subventionsangebote-- Verhaltensdispositionen des Steuerpflichtigen zu Grunde, die bereits abschließend vollzogen wurden und in der Regel nicht mehr geändert werden können.

aa) Angesichts dessen mag es zweifelhaft sein, ob in solchen Fällen für den Steuerpflichtigen nachteilige Gesetzesänderungen nach den Maßstäben der "echten" oder der "unechten" Rückwirkung zu beurteilen sind (vgl. z.B. Haritz/Slabon, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 2, 6917, 6919). In diese Richtung geht auch die jüngere Spruchpraxis verschiedener Senate des Bundesfinanzhofs (BFH), die ausgehend von der Rechtsprechung des BVerfG zum Dispositionsschutz im Bereich steuerlicher Lenkungsnormen (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 97, 67, 78; in BVerfGE 105, 17, 40) und unter Berücksichtigung der im Schrifttum geäußerten Kritik an der bisherigen Rechtsprechung in ihren Vorlagebeschlüssen zu der Auffassung gelangt sind, dass der bislang vom BVerfG nur für (Verschonungs-)Subventionen und Steuervergünstigungen gewährte verstärkte Schutz von Dispositionen auf alle Steuerrechtsnormen zu erstrecken sei. Auch bei einer tatbestandlichen Rückanknüpfung müsse in jedem Einzelfall geprüft werden, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestehende (günstige) Rechtslage schützenswert sei und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigten, dieses Vertrauen überwögen. Das gelte für den rückwirkenden Wegfall einer Steuervergünstigung in gleicher Weise wie für die rückwirkende Belastung mit einem neu begründeten Steueranspruch und ebenso für die Aufhebung von steuerlichen "Freiräumen" (BFH-Beschlüsse vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284; vom 6. November 2002 XI R 42/01, BFHE 200, 560, BStBl II 2003, 257; tendenziell auch der inzwischen durch Beschluss vom 30. Oktober 2008, DStR 2008, 2316, aufgehobene BFH-Beschluss vom 19. April 2007 IV R 4/06, BFHE 217, 117, BStBl II 2008, 140).

bb) Ob dieser zuletzt genannten Auffassung allgemein zu folgen ist, kann im Streitfall dahingestellt bleiben (offenlassend auch Senatsbeschluss vom 3. Februar 2005 I B 208/04, BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351; Senatsurteile vom 19. Oktober 2005 I R 76/04, BFHE 211, 90, BStBl II 2006, 274; vom 8. November 2006 I R 70/05, BFHE 215, 491, BStBl II 2007, 662; vom 29. April 2008 I R 103/01, BFHE 221, 121, BStBl II 2008, 723). Die in Rede stehende Einfügung des Abs. 11 in § 50c

EStG 1997 ist jedenfalls deshalb zulässig, weil sie auch einer einzelfallbezogenen Abwägung der wechselseitigen Interessen standhält. Denn auch wenn die Klägerin im Vertrauen auf die Gesetzeslage die Anteile in der Erwartung erworben haben sollte, sie könne nach einer Gewinnausschüttung eine Teilwertabschreibung vornehmen, so wäre diese Erwartung doch nicht schützenswerter als das Änderungsinteresse des Gesetzgebers.

Ziel des § 50c Abs. 11 EStG 1997 war es, die Einmalbesteuerung von inländischen Erträgen der Kapitalgesellschaft, die in der Besitzzeit des Anteilsveräußerers angefallen sind, zu gewährleisten (s. zu II.2.a). Es sollte verhindert werden, dass ein Anteilserwerber eine entsprechende Ausschüttung im wirtschaftlichen Ergebnis steuerfrei realisieren konnte. Dem Gesetzgeber ging es demnach nicht vornehmlich darum, Besteuerungspotentiale auszuschöpfen; vielmehr sollte die Vorschrift ausschließen, dass die grundsätzlich angeordnete Steuerpflicht von Einkünften aus Kapitalvermögen in Form von Dividendenzahlungen durch aus seiner Sicht missbräuchliche Gestaltungen --unter Ausnutzen einer Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen und einer Steuerwirksamkeit von Anschaffungskosten beim Erwerber (Widmann, DStZ 1998, 368)-- unterlaufen wird (vgl. zum Charakter von § 50c EStG 1997 als Vorschrift zur Abwehr von Gestaltungsmissbräuchen auch Senatsurteil vom 15. Dezember 1999 I R 29/97, BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527; Senatsbeschlüsse vom 20. November 2007 I R 85/05, nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, sowie I R 102/05, IStR 2008, 336). Der Gesetzgeber ist nicht daran gehindert, eine Vorschrift, die der Missbrauchsabwehr dient und die sich aus seiner Sicht als unzureichend erweist, auch auf Fälle auszudehnen, die zum Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses bereits verwirklicht waren, sofern die Rechtsfolgen erst nach dem Gesetzesbeschluss eintreten. Führen Steuergestaltungen zu einem vom Gesetz nicht vorgesehenen Ergebnis, muss der Steuerpflichtige damit rechnen, dass der Gesetzgeber diesen Gestaltungen noch während des laufenden Veranlagungszeitraums entgegenwirkt, auch wenn der Tatbestand bereits vor dem Gesetzesbeschluss verwirklicht wurde. Das Änderungsinteresse des Gesetzgebers ist in derartigen Fällen höher zu bewerten als das Interesse des Steuerpflichtigen am Fortbestand einer gegenwärtigen Rechtslage (zustimmend van Lishaut, DB 1997, 2190, 2195; Kirchhof/Lambrecht, EStG, 7. Aufl., § 50c Rz 7; anders Rödder, DStR 1998, 1205, 1208 und in FR 1998, 129, 142; Rosenthal, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1998, 1105, 1110 f.).

d) Die Regelungsänderungen durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform verstoßen schließlich im Ergebnis nicht gegen formelles Verfassungsrecht.

Das BVerfG hat durch Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01 (DStR 2008, 556) auf den Vorlagebeschluss des Senats vom 18. Juli 2001 I R 38/99 (BFHE 196, 232, BStBl II 2002, 27) zwar erkannt, dass Art. 3 Nr. 4 Buchst. a UntStRFoG wegen Verstoßes gegen das Demokratieprinzip in Gestalt des Parlamentsvorbehalts (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes) mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Die Grenzen, die Beschlussempfehlungen des Vermittlungsausschusses zwischen Bundestag und Bundesrat gesetzt sind, sind überschritten worden. Die Regelung bleibt aber trotz des festgestellten Verfassungsverstoßes gültig, weil es an der nötigen Evidenz des Verfahrensverstoßes fehlt. Daran ist der erkennende Senat gebunden. Das betrifft § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG, ist aber gleichermaßen für § 50c Abs. 11 EStG 1997 einschlägig, der ebenfalls aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (BT-Drucks 13/8325, S. 3) in das Gesetz aufgenommen wurde und zuvor nicht Gegenstand dieses Gesetzgebungsverfahrens war. Der Umstand, dass die Gesetzesergänzung verfassungsrechtlich fehlerhaft --aber dennoch rechts gültig-- war, kann die im Rahmen des Vertrauensschutzes vorzunehmende Abwägung (s. oben II.4.c bb) deswegen nicht zugunsten der Klägerin beeinflussen.