
Datum: 12.04.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3136/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0412.13K3136.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Anerkennung einer Organschaft zwischen der Klägerin und einer zwischenzeitlich auf die Klägerin verschmolzenen hundertprozentigen Tochtergesellschaft der Klägerin - Tochtergesellschaft -.

2

Die Tochtergesellschaft und Rechtsvorgängerin der Klägerin war eine im Jahre 1996 unter dem Namen B International GmbH gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Geschäftszweck war das Halten von Beteiligungen an Unternehmen, deren Gegenstand im weitesten Sinne mit der Bürokommunikationsindustrie im Zusammenhang stand. In der Folgezeit erwarb die Rechtsvorgängerin der Klägerin hundertprozentige Beteiligungen an zwei deutschen und einer us-amerikanischen Tochtergesellschaft sowie eine Mehrheitsbeteiligung an einer britischen Gesellschaft, die im Jahr 2000 wieder veräußert worden sind.

3

In den Jahren vor dem Streitjahr erzielte die Tochtergesellschaft teilweise erhebliche Gewinne, die nach Verrechnung mit zwischenzeitlich erwirtschafteten Verlusten im Wesentlichen an die Klägerin ausgeschüttet wurden.

4

Unter dem 20. Dezember 2001 schloss die Klägerin mit ihrer damaligen Tochtergesellschaft einen privatschriftlichen Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag ab, in dem sinngemäß (u. a.) Folgendes geregelt war:

5

6

"§ 1 Leitung und Weisungen (regelt die Beherrschung)	
§ 2 Informationsrechte (regelt Informationsberechtigungen)	7
§ 3 Gewinnabführung	8
1. Die Tochtergesellschaft verpflichtet sich, ihren Gewinn im Sinne des § 4 dieses Vertrages an die Klägerin abzuführen, so dass bei der Tochtergesellschaft vorbehaltlich der in dem nachfolgenden Abs. 2 vereinbarten Regelung kein eigenes Betriebsergebnis entsteht.	9
2. Die Tochtergesellschaft kann nur mit Zustimmung der Klägerin Teile des Jahresüberschusses in andere Gewinnrücklagen einstellen. Die Klägerin verpflichtet sich, die Zustimmung zu erteilen, wenn und soweit dies handelsrechtlich zulässig und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilungsweise erforderlich ist. Während der Dauer dieses Vertrages gebildete freie Rücklagen sind aufzulösen und zum Ausgleich eines Verlustes zu verwenden oder als Gewinn abzuführen, wenn die Klägerin dies verlangt und wenn dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilungsweise gerechtfertigt ist.	
§ 4 Gewinnermittlung (nach Maßgabe des Handelsgesetzbuches - HGB - sowie steuerlicher Vorschriften)	10
§ 5 Verlustübernahme	11
1. Die Klägerin ist verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.	12
§ 6 Dauer und Beendigung des Vertrages	13
1. Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit beschlossen.	14
2. Seine Eintragung in das Handelsregister soll spätestens im Jahr 2002 erwirkt werden.	
3. Dieser Vertrag ist nicht vor Ablauf von 5 Jahren kündbar. Er kann danach zum Ende eines jeden Geschäftsjahres der Tochtergesellschaft unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten gekündigt werden. Die Kündigung hat schriftlich zu erfolgen. Für die Einhaltung der Frist kommt es auf den Zeitpunkt des Zuganges des Kündigungsschreibens bei der anderen Gesellschaft an."	
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Kopie der Vertragsurkunde verwiesen (Körperschaftsteuerakte 2001). Am 21. Dezember 2001 stimmten die Gesellschafterversammlungen der Klägerin und der Tochtergesellschaft dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zu (Körperschaftsteuerakte 2001).	15
Am 25. April 2002 schlossen die Klägerin und die Tochtergesellschaft eine als "Ergänzende Klarstellung zu einem Gewinnabführungsvertrag und Aufhebung eines Beherrschungsvertrages" überschriebene Vereinbarung. In dieser wurde darauf verwiesen, dass versehentlich in dem Ausgangsvertrag nicht das Datum des Beginns des Vertrages ausdrücklich aufgenommen worden sei. Klarstellend wurde darauf hingewiesen, dass der Gewinnabführungsvertrag rückwirkend zum 1. Januar 2001 Geltung erlangen sollte. Der Beherrschungsvertrag wurde aufgehoben. Auch dem Ergänzungsvertrag stimmte die Gesellschafterversammlung der Tochtergesellschaft zu (notariell beurkundeter Beschluss	16

vom 2. Juli 2002). Wegen der Einzelheiten wird auf die mit Schriftsatz vom 11. April 2011 übersandten Kopien der notariellen Urkunden Bezug genommen.

Die Eintragung des Gewinnabführungsvertrages nebst Ergänzung vom 25. April 2002 in das Handelsregister der Tochtergesellschaft erfolgte am 25. Juli 2002 (Handelsregister B - HRB - Nr. ... des Amtsgerichts C). 17

Folgerichtig ermittelte die Klägerin im Rahmen ihres Jahresabschlusses einen Jahresüberschuss von null €. Das ausgewiesene Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach Abzug der Steuern vom Ertrag wurde durch Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag neutralisiert. Auf der Basis dieser Gewinnermittlung gab die Klägerin im Oktober 2002 die Steuererklärungen für das Streitjahr beim Beklagten ab. 18

Der Beklagte wich von den Steuererklärungen ab und erließ unter dem 31. Januar 2003 einen Körperschaftsteuerbescheid für 2001, mit dem die Körperschaftsteuer auf 53.697,92 € festgesetzt wurde. Dabei ging der Beklagte von dem durch die Tochtergesellschaft deklarierten der Klägerin als Organträgerin zuzurechnenden Einkommen aus. Unter dem gleichen Datum erging ein Bescheid gemäß § 36 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - sowie Bescheide über die gesonderte Feststellungen gem. §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 und 38 Abs. 1 KStG auf den 31. Januar 2001. 19

Dabei begründete der Beklagte seine abweichenden Festsetzungen damit, dass ihm die Gewinnabführungsverträge nicht vorlägen und im Hinblick auf die im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Probleme bei den Schwestergesellschaften der Klägerin davon auszugehen sei, dass die Verträge den erforderlichen Verweis auf § 302 Abs. 3 des Aktiengesetzes - AktG - nicht enthielten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Steuer- und Feststellungsbescheide Bezug genommen. 20

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Mit ihnen wandte sie sich gegen die Ansicht des Beklagten, der Organschaftsvertrag müssen eine schriftliche Klausel mit dem Inhalt des § 302 Abs. 3 AktG enthalten, um steuerlich wirksam zu sein. 21

Dieses Verständnis stehe im Widerspruch zu § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG wonach die Übernahme der Verluste vereinbart worden sein müsse. Dazu reiche es aus, dass sich die Beteiligten auf eine Regelung zur Ergebnisabführung geeinigt hätten, welche den Bestimmungen des Aktiengesetzes entsprochen habe. 22

Dies sei der Fall gewesen. Die Beteiligten hätten den Vertragstext aus einem Vertragshandbuch übernommen und dabei versehentlich § 3 Abs. 2 des Vorschlagstextes nicht ausdrücklich in den Organschaftsvertrag übertragen. Gewollt sei aber die vollständige Übernahme des Vorschlagstextes gewesen. 23

In Anbetracht dieser übereinstimmenden Willenserklärungen sei es zu einer entsprechenden Vertragsregelung gekommen. Formvorschriften stünden dem nicht entgegen, da § 17 KStG die Schriftform nicht mehr anordne. Im Übrigen seien die Regelungen des § 302 Abs. 3 AktG nach der einschlägigen Zivilrechtsprechung auch ohne ausdrückliche Vereinbarung anwendbar. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsbegründungsschrift vom 28. Juli 2003 verwiesen. 24

Während des laufenden Einspruchsverfahrens schlossen die Klägerin und die Tochtergesellschaft unter dem 22. August 2002 einen Verschmelzungsvertrag (Blatt 119 ff. Der Akte zu dem Aktenzeichen 13 K 5109/03), mit dem die Tochtergesellschaft auf die 25

Klägerin verschmolzen wurde. Beide Gesellschafterversammlungen stimmten der Verschmelzung zu. Die Verschmelzung wurde am 8. November 2002 in das Handelsregister der Klägerin eingetragen (HRB Nr. ... des Amtsgerichts C) und am 4. Dezember 2002 in das Handelsregister der durch die Verschmelzung untergegangenen Tochtergesellschaft eingetragen.

Unter dem 21. August 2003 erließ der Beklagte eine Einspruchsentscheidung gegenüber der zu diesem Zeitpunkt bereits durch die Verschmelzung untergegangenen Tochtergesellschaft der Klägerin, mit der die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen wurden. 26

Das dagegen gerichtete Klageverfahren (13 K 5109/03) wurde nach Aufhebung der Einspruchsentscheidung durch übereinstimmende Erledigungserklärungen der beiden Verfahrensbeteiligten beendet. 27

Auf Grund einer Außenprüfung für die Jahre 1997 bis 2001, deren Ergebnisse in dem im Betriebsprüfungsbericht vom 17. Dezember 2003 niedergelegt sind (Betriebsprüfungsakte der Veranlagungsstelle), ergingen unter dem 10. März 2004 teilweise geänderte Bescheide zur Körperschaftsteuer 2001 und zu den gesonderte Feststellungen gem. §§ 27, 28, 38 KStG auf den 31. Dezember 2001 sowie gem. § 36 Abs. 7 KStG (Kopien Blatt 40/41 und 42 bis 47 d. A.). Die Körperschaftsteuer wurde weiterhin auf 53.697,92 € festgesetzt. Die Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 Abs. 7 KStG wurden mit - 182.738 DM beim so genannten EK 01/03 und mit 7.211.497 DM beim so genannten EK 04 festgestellt. Das steuerliche Einlagekonto wurde mit 3.472.388 € festgestellt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide Bezug genommen. 28

Die Einsprüche setzten sich an den geänderten Bescheiden gem. § 365 der Abgabenordnung - AO - fort. Sie wurden mit Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2004 wegen Nichteinhaltung der Voraussetzungen des § 17 KStG erneut - diesmal gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Tochtergesellschaft - als unbegründet zurückgewiesen. 29

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Das Klageverfahren ruhte zunächst im Hinblick auf das Revisionsverfahren (I R 73/05) gegen die Parallelentscheidung des erkennenden Senats unter dem Aktenzeichen 13 K 5299/04, danach im Hinblick auf das Revisionsverfahren (VIII R 52/05, später IV R 88/05) gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Schleswig-Holstein vom 23. September 2004 mit dem Aktenzeichen 2 K 264/01, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2005, 1892. Nach zwischenzeitlicher kurzfristiger Fortsetzung des Verfahrens ruhte dieses erneut im Hinblick auf das Revisionsverfahren gegen die Entscheidung des erkennenden Senats zu einem vergleichbaren Streitgegenstand bzgl. eines zum Konzernverbund gehörenden Unternehmens (Urteil des Senats vom 13. Mai 2009 in der Sache 13 K 4779/04) und nach Ergehen der Revisionsentscheidung vom 3. März 2010 in der Sache I R 68/09 im Hinblick auf die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde (neutralisierte Beschwerdeschrift Blatt 242 bis 288 d. A.) sowie auf die gesetzgeberischen Aktivitäten zur Novellierung von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG (vgl. Bundesratsdrucksache 318/10, Seite 59 bis 61). 30

Im Verlauf des Klageverfahrens haben die Gesellschafter der Klägerin, die Geschwister B1 und B2, ihre wirtschaftlichen Verflechtungen voneinander gelöst. Dabei wurde im ersten Schritt die D Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG - im Folgenden KG - gegründet, an der die Klägerin als Kommanditistin mit einer Hafteinlage von 10.000 € beteiligt war (vgl. Kopie des Gründungsvertrages vom 4. September 2006, Blatt 146 bis 162 d. A. und der Ergänzungsvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag, Blatt 163 bis 167 d. A.). 31

Mit Vertrag vom 29. September 2006 schlossen die Klägerin und die KG einen Ausgliederungs- und Übernahmevertrag, durch den die Klägerin mit Ausnahme einiger Beteiligungen ihre gesamten Aktiva und Passiva auf die KG übertrug (Blatt 168 bis 179 d. A.). Diesem Ausgliederungsvertrag stimmten die Gesellschafter der Klägerin mit Ausgliederungsbeschluss vom 29. September 2006 (Blatt 180 bis 182 d. A.) zu. Die entsprechenden Eintragungen im Handelsregister des Amtsgerichts E (HRB ...), wo die Klägerin zwischenzeitlich geführt wurde, erfolgten unter dem 27. März 2007.	
Unter dem 23. Oktober 2006 erfolgt einer Abspaltung des Geschäftsfeldes Sanitärtechnik auf die neugegründete F & compagnie GmbH - im Folgenden: GmbH -. Im Gegenzug übertrug die Gesellschafterin ihre Beteiligung an der Klägerin auf ihren Bruder, der dadurch Alleingesellschafter der Klägerin geworden ist (Blatt 183 bis 199 d. A.). Dem Spaltungsplan stimmten die Gesellschafter der Klägerin ebenfalls unter dem 23. Oktober 2006 zu (Blatt 200 bis 207 d. A.). Die Eintragungen im Handelsregister erfolgten unter dem 5. April 2007.	33
Mit Gesellschafterbeschluss vom 12. April 2007 wurde der Sitz der Klägerin von C nach G verlegt. Die Sitzverlegung wurde am 6. Juli 2007 in das Handelsregister beim Amtsgericht E eingetragen. Nach der Sitzverlegung wird die Klägerin beim Amtsgericht H unter HRB ... geführt.	34
Nach dem Vorbringen der Klägerin hat sie zwischenzeitlich ihren Namen in A GmbH geändert und domiziliert unter der aus dem Rubrum ersichtlichen Anschrift.	35
In der Sache verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Anerkennung der Organschaft weiter. Unter Vorlage der Kopien der Mustervorlage eines Gewinnabführungsvertrages und eines Organschaftsvertrages (Blatt 121/122 und 123/124 d. A.) erläutert die Klägerin erneut, dass eine Vereinbarung entsprechend § 3 Abs. 2 des Mustergewinnabführungsvertrages gewollt gewesen sei. Aus Gründen, die heute nicht mehr aufgeklärt werden könnten, sei versehentlich die Übernahme dieser Klausel in den Originalvertrag unterblieben. Der Geschäftsführer der Gesellschaften, Herr K, sei davon ausgegangen, dass die ihm zu Unterschrift zugeleiteten Urkunden den zuvor besprochenen Vertragstext mit der Klausel aufwiesen.	36
Noch bevor im Jahr 2002 die Eintragung des Unternehmensvertrages in das Handelsregister erfolgt sei, hätten die beteiligten Gesellschaften eine ergänzende Klarstellungsvereinbarung geschlossen.	37
In Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteil vom 22. Juni 2005 13 K 5299/04, EStG 2005, 1643) vertritt die Klägerin im Rahmen einer wortlautorientierten, historischen und teleologischen Interpretation des § 17 KStG die Auffassung, dass eine ausdrückliche Inbezugnahme von § 302 Abs. 3 AktG für die Anerkennung der steuerlichen Organschaft im GmbH-Konzern nicht erforderlich sei. Die Entscheidungen des BFH vom 22. Februar 2006 I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513 und vom 16. Juni 2008 IV R 76/06, juris seien unbefriedigend, setzten sich mit den vorgebrachten Argumenten nicht auseinander und berücksichtigten nicht in hinreichender Weise die zwischenzeitlich geklärte Zivilrechtslage. Die Rechtsprechung des BFH erweise sich als verfassungswidrig. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Begründungsschrift vom 7. Januar 2009 (Blatt 111 bis 120 d. A.) verwiesen.	38
Nachdem das BVerfG die in dem Parallelverfahren eingelegte Verfassungsbeschwerde durch Kammerbeschluss ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen hat (vgl. BVerfG vom 31. August 2010 2 BvR 998/10) verfolgt die Klägerin das Ziel einer Vorlage der	39

Rechtsfragen an das BVerfG im Wege der konkreten Normenkontrolle. Sie vertritt die Auffassung, dass das vorliegende Verfahren zwingend auszusetzen sei, um eine Entscheidung des BVerfG nach Art. 100 des Grundgesetzes - GG - einzuholen, da § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG in der durch den BFH vorgegebenen Interpretation zu verfassungswidrigen Ergebnissen führe.

Dem stehe zwar theoretisch entgegen, dass eine Vorlage unzulässig sei, wenn eine verfassungskonforme Auslegung zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit führe. Eine derartige verfassungskonforme Auslegung komme im Streitfall aber nicht (mehr) in Betracht. Der Gesetzgeber habe dadurch, dass er die Anregung des Bundesrates zur Änderung des § 17 KStG nicht aufgegriffen habe, deutlich gemacht, dass er die Sicht des Bundesrates, wonach die bisherige Rechtsprechung des BFH dem Gesetz entspreche, teile und er als Gesetzgeber eine Änderung bewusst nicht vornehmen wolle.

Die Klägerin beantragt,

1. das Verfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorzulegen, ob § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG mit dem Grundgesetz vereinbar ist,
2. hilfsweise, den Körperschaftsteuerbescheid 2001 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellungen nach §§ 36 Abs. 7, 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG a. F. zum 31. Dezember 2001 - jeweils vom 31. Januar 2003, geändert durch Bescheide vom 10. März 2004 - i. d. F. der Einspruchsentscheidung vom 19. Mai 2004 dahingehend abzuändern, dass der Organschaft- und Gewinnabführungsvertrag mit der damaligen Muttergesellschaft, der Klägerin, vom 20. Dezember 2001 steuerlich anzuerkennen ist.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wie sie sich aus den Entscheidungen vom 29. März 2000 I R 43/99, BFH/NV 2000, 1059 und vom 22. Februar 2006 I R 73/05, GmbH Rundschau - GmbHR - 2006, 890 und I R 74/05, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2006, 1224, vom 16. Juni 2008 IV R 76/06, juris und 17. Juni 2008 IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705 ergibt, vertritt der Beklagte die Auffassung, dass der Gewinnabführungsvertrag entweder allgemein auf die Geltung sämtlicher Absätze des § 302 AktG verweisen oder den Wortlaut der Vorschrift wörtlich wiedergegeben müsse.

Da diese Voraussetzung im Streitfall nicht erfüllt sei, sei die Klage abzuweisen. Auch eine Erwiderung bzgl. der Ausführungen der Klägerin zum Grundsatz der "falsa demonstratio non nocet" seien entbehrlich, da der BFH auch zu diesem Problem eindeutig Stellung genommen habe (vgl. Blatt 140/141 d. A.).

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Die Klage ist zulässig. Insbesondere kann das Verfahren trotz der zwischenzeitlich vorgenommenen Ausgliederung und Abspaltung wesentlicher Betriebsteile - nur - mit der Klägerin abgeschlossen werden.

40

41

42

43

44

45

46

47

48

49

50

Obwohl die Klägerin im Rahmen der Ausgliederung wesentliche Teile ihres Vermögens auf die KG übertragen hat, ist diese nicht als Rechtsnachfolgerin im Sinne des § 45 AO in den vorliegenden Prozess eingetreten.

Grundsätzlich treten Gesamtrechtsnachfolger in die Rechte und Pflichten aus anhängigen Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren ein (vgl. Boeker in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung - AO/FGO -, § 45 AO Rdnr. 54 m. w. N.; grundlegend schon zur Vorgängervorschrift des § 45 AO: BFH-Beschluss vom 9. Februar 1977 I 60-68/73, BFHE 121, 381, BStBl II 1977, 428). 51

Die Ausgliederung hat aber nach Überzeugung des erkennenden Senats keine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 45 AO, die zu einem gesetzlichen Übergang des Prozessrechtsverhältnisses führen würde, zur Folge. 52

Zwar wird in der zivilrechtlichen Literatur von "partieller Gesamtrechtsnachfolge" gesprochen (vgl. zum Meinungsstand Meyer, Auswirkungen der Umwandlung von Gesellschaften nach dem UmwG auf einen anhängigen Zivilprozess, Juristische Rundschau - JR - 2007, 133). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs - BGH - handelt es sich aber bei der Ausgliederung nicht um den Übergang des gesamten Vermögens eines untergegangenen Rechtsträgers, sondern trotz der insoweit missverständlichen Bezeichnung als "partielle Gesamtrechtsnachfolge" um eine besondere Übertragungsart, die es gestattet, statt der Einzelübertragung verschiedener Vermögensgegenstände eine allein durch den Parteiwillen zusammengefasste Summe von Vermögensgegenständen in einem Akt zu übertragen (vgl. BGH-Urteil vom 6. Dezember 2000 XII ZR 219/98, Neue juristische Wochenschrift - NJW - 2001, 1217 m. w. N.). Dem schließt sich der erkennende Senat an. 53

Auch in der Rechtsprechung des BFH wird betont, dass der übertragende, aber fortbestehende Rechtsträger Steuerschuldner und Beteiligter eines anhängigen Aktivprozesses bleibe (vgl. BFH-Urteil vom 23. März 2005 III R 20/03, BFHE 209, 29, BStBl II 2006, 432 m. w. N.). Insoweit besteht Einvernehmen mit der Finanzverwaltung, die im Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO - Textziffer - Tz - 2 zu § 45 ebenfalls davon ausgeht, dass eine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 45 Abs. 1 AO in den Fällen der Ausgliederung nicht vorliegt. Auch die Literatur ist dem BFH ganz überwiegend gefolgt (vgl. Nachweise in dem BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV 29/08, BFHE 226, 492, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2010, 356 unter II. 2. b. aa). 54

Da sich der Senat mit seiner Auffassung, dass die Ausgliederung keine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 45 AO zur Folge hat, auch in Übereinstimmung mit der Auffassung der Klägerin und des Beklagten sieht, verzichtet er auf weitere Ausführungen. 55

Auch die Abspaltung wesentlicher Teile ihres Vermögens auf die GmbH hat nicht dazu geführt, dass die GmbH nunmehr als Rechtsnachfolgerin im Sinne des § 45 AO - unter Ausschluss der Klägerin - in den vorliegenden Prozess eingetreten wäre. 56

Ebenso wie bei der Ausgliederung wird bei der Abspaltung nicht das ganze Vermögen eines (erlöschenden) Steuerrechtssubjektes - mit Ausnahme höchstpersönlicher Rechte - auf einen oder mehrere Rechtsnachfolger auf Grund eines einheitlichen Rechtsaktes übertragen. Der Übergang von Vermögensteilen im Wege der Abspaltung ist daher materiellrechtlich keine Gesamtrechtsnachfolge, sondern ein Fall der Sonderrechtsnachfolge mit den durch das Umwandlungsgesetz - UmwG - vorgegebenen Besonderheiten (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV 29/08, BFHE 226, 492, BFH/NV 2010, 356 m. w. N.). Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Tz 2 des AEAO zu § 45). 57

Der erkennende Senat schließt sich der überzeugend begründeten Rechtsprechung des BFH an. Da er sich auch insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung beider Prozessbeteiligten sieht und die Rechtsproblematik in der BFH-Entscheidung BFH/NV 2010, 356 erschöpfend dargestellt worden ist, verzichtet der Senat auf weitere Ausführungen.	58
Die zulässige Klage ist aber hinsichtlich des Haupt- und des Hilfsantrages unbegründet.	59
Die Verhandlung ist nicht gem. § 74 FGO auszusetzen, um dem Bundesverfassungsgericht - BVerfG - die Frage vorzulegen, ob § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG mit dem Grundgesetz - GG - vereinbar ist.	60
Nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. § 80 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes - BVerfGG - ist ein Gerichtsverfahren dann auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen, wenn das Gericht das Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält. Voraussetzung für eine derartige Vorlage an das BVerfG ist nach ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. Beschlüsse des BVerfG vom 19. Februar 1957 1 BvL 13/54, Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - BVerfGE - 6, 222, 239; vom 31. Mai 1983 1 BvL 11/80, BVerfGE 64, 180, 187; weitere Nachweise bei Jarass/Pieroth, GG, Art. 100 Tz. 10), dass das vorlegende Gericht selbst von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Norm überzeugt ist.	61
Wenn das Gericht auch nur die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung sieht, darf die Vorlage nicht erfolgen (zum Anforderungsprofil für die Begründung einer derartigen Vorlage vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 2 BvL 59/06, BFH/NV 2010, 2387 unter B. I./Rdnr. 59; zur Notwendigkeit verfassungskonformer Auslegung vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. September 2009 2 BvL 3/02, BVerfGE 124, 251, BFH/NV 2009, 2119).	62
Obwohl das erkennende Gericht - insoweit in Übereinstimmung mit der andauernden Rechtsauffassung des Beklagten und der im Schriftsatz vom 14. Februar 2011 zum Ausdruck gebrachten Überzeugung der Klägerin - sich durch die zwischenzeitliche Rechtsentwicklung gehindert sieht, an seiner bisherigen Rechtsprechung (Urteile vom 22. Juli 2005 zu Aktenzeichen 13 K 5299/04, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2006, 1643; vom 13. Mai 2009 13 K 4779/04, EFG 2009, 1969) zur teleologischen Auslegung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG festzuhalten und daher der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 m. w. N.) zur Notwendigkeit einer ausdrücklichen Vereinbarung der Anwendung des § 302 Abs. 3 AktG folgt (dazu ausführlich unten zum Hilfsantrag), ist das vorliegende Verfahren nicht auszusetzen, da der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG überzeugt ist.	63
Wie der erkennende Senat bereits in seiner bisherigen Rechtsprechung zu § 17 KStG (vgl. Urteile vom 22. Juli 2005 zu Aktenzeichen 13 K 5299/04, EFG 2006, 1643; vom 13. Mai 2009 13 K 4779/04, EFG 2009, 1969) zur historischen Entwicklung der hier streitigen Vorschrift dargestellt hat, wollte der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zu § 17 KStG a. F. die durch den Bundesfinanzhof (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1965 I 249/61 S, BStBl III 1965, 329, 313 unter II. a. E.) angemahnte und von Wirtschaft und Verwaltung erwünschte gesetzliche Regelung der Körperschaftsteuerlichen Organschaft herbeiführen (vgl. Bundestags-Drucksache - BT-Drs. - V/3017, Anlage 1, S. 6-7 zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 17. Juni 1968, Begründung, Allgemeiner Teil III.). Dabei wurden bewusst bestimmte Regelungsbereiche nicht in die Kodifikation einbezogen, da man sie für zu komplex hielt und die weitere Durchdringung der Probleme durch Wissenschaft und Rechtsprechung abwarten wollte (BT-Drs. - V/3017 a. a. O.).	64

Dabei wurden für die Fälle, in denen Organgesellschaft eine GmbH, eine Kolonialgesellschaft oder eine bergrechtliche Gewerkschaft sein sollte, in § 7a Abs. 5 des Entwurfes die in der hier umstrittenen Vorschrift - § 17 KStG - fortwirkenden Sonderregelungen geschaffen. Das Ziel war ausweislich der besonderen Begründung im Gesetzentwurf, "durch die vorgesehenen besonderen Vorschriften hinsichtlich der Form und des Inhalts der zwischen der Organgesellschaft und dem Unternehmen des Organträgers zu treffenden Vereinbarungen die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Gewinnabführung soweit wie möglich den Voraussetzungen" anzupassen, wie sie auf Grund der gesetzlichen Regelungen im Aktiengesetz dann vorliegen, wenn Organgesellschaft eine Aktiengesellschaft ist (vgl. BT-Drs. V/3017, Anlage 1, S. 9 zum damaligen § 7a Abs. 5; ebenso BFH-Urteil vom 17. Dezember 1980 I R 220/78, BStBl II 1981, 383).

Die Einfügung der eigenständigen Regelungen erfolgte also deshalb, weil - anders als für die Aktiengesellschaften - die zivilrechtliche Rechtslage bzgl. der Begründung eines wirksamen Organschaftsverhältnisses im Rahmen des GmbH-Konzerns (ebenso für Kolonialgesellschaften und bergrechtliche Gewerkschaften) zum damaligen Zeitpunkt unklar war (so auch Bundesratsdrucksache - BR-Drs. - 318/10, Seiten 59 - 61 vom 9. Juli 2010).

Der Senat hat keine ernsthaften Zweifel, dass die zum damaligen Zeitpunkt Rechtsklarheit und Rechtsfrieden befördernde Vorschrift verfassungsrechtlich unbedenklich war. Denn Art. 3 Abs. 1 GG lässt dem Gesetzgeber weitgehende Freiheit, Lebenssachverhalte und das Verhalten von Personen entsprechend dem Regelungszusammenhang unterschiedlich zu behandeln. Das gilt insbesondere dann, wenn die Betroffenen die Möglichkeit haben, sich auf die Regelung einzustellen und nachteiligen Auswirkungen durch eigenes Verhalten zu begegnen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 8. Februar 1994 1 BvR 1693/92, BVerfGE 90, 22, NJW 1994, 993; vgl. allgemein zum inhaltsbestimmenden Kontext des allgemeinen Gleichheitssatzes: Starck in von Mangoldt/ Klein/ Starck, GG, 5. Aufl., 2005, Art. 3 Rdnr. 13 ff.; zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen Jarass in Jarass/Pieroth, GG, 10. Aufl., 2009, Art. 3 Rdnr. 14 ff., jeweils m. w. N.).

Das gilt auch für den Verweis des jetzigen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG, auch wenn der Verweis auf § 302 Abs. 3 AktG wegen der gegenläufigen Regelung in § 14 Nr. 4 Satz 2 KStG (damals § 7a Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 des Entwurfes) steuerrechtlich nicht nur überflüssig, sondern sogar verwirrend war und ist, denn dem Gesetzgeber ging es um die Sicherstellung gleicher Voraussetzungen für die Anerkennung der Organschaft im Aktiengesellschafts- und im GmbH-Konzern. Im Rahmen des Gestaltungsspielraums, der dem Gesetzgeber insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen durch Typisierung (vgl. Starck a. a. O. Rdnr. 23 mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des BVerfG) zusteht, durfte der Gesetzgeber zum Zwecke der Gleichbehandlung der Organschaft im Aktiengesellschaftskonzern und im GmbH-Konzern auch die Übernahme der der Sicherung der Gesellschafter und der Gläubiger dienenden Regelungen in § 301 und § 302 AktG anordnen.

Als Zwischenergebnis ist daher zunächst festzuhalten, dass auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Geltung des § 302 Abs. 3 AktG steuerrechtlich keinen Sinn ergab und ergibt, da ein Verzicht - selbst wenn er mit § 302 Abs. 3 AktG in Übereinstimmung steht - nach ganz herrschender Meinung im Steuerrecht regelmäßig zur Nichtanerkennung der Organschaft führt (vgl. Gosch, KStG, § 17 Rdnr. 11; Frotscher, KStG, § 17 Rdnr. 9; Ernst & Young, KStG § 17 Rdnr. 12; Erle/Sauter, KStG § 17 Rdnr. 45), die Einführung des jetzigen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht zu einer Verfassungswidrigkeit des Gesetzes geführt hat, da sie durch die zwei anzuerkennenden Regelungsziele - Gleichbehandlung von Aktiengesellschaft

und GmbH einerseits und Schaffung von klaren Rechtsvorgaben andererseits - getragen und dadurch gerechtfertigt war. Der Gesetzgeber hatte auch keinen atypischen Fall als Leitbild gewählt, sondern vielmehr den Grundfall der gesetzlich geregelten Organschaft im Aktiengesellschaftskonzern (vgl. zu den Anforderungen bei der Typisierung: Jarass a. a. O. RdNr. 30, 31 m. w. N.; vgl. Starck a. a. O. RdNr. 23 m. w. N.).

Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer derartigen Gestaltung im Zeitpunkt der Einführung des Gesetzes hat auch die Klägerin im vorliegenden Verfahren nicht in Abrede gestellt. 70

Anlässlich der teilweisen Klärung der zivilrechtlichen Rechtslage durch die grundlegende Entscheidung des BGH zu den Voraussetzungen eines wirksamen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages (BGH-Beschluss vom 24. Oktober 1988 II ZB 7/88, Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen - BGHZ - 105, 324) hat der Gesetzgeber das Gesetz im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 1992 durch Aufhebung der bisherigen Voraussetzungen in § 17 Nr. 1 und 2 KStG geändert, da nunmehr die Voraussetzungen für einen wirksamen Unternehmensvertrag geklärt waren. Im Zeitpunkt der Gesetzesänderung (BT-Drs. 12/1108 aus September 1991) war die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit der §§ 302, 303 AktG beim GmbH-Vertragskonzern zivilrechtlich noch ungeklärt. Zwar hatte der BGH bereits 1985 (Urteil vom 16. September 1985 II ZR 275/84, BGHZ 95, 330, NJW 1986, 188) zur Anwendung der §§ 302, 303 AktG im so genannten faktischen GmbH-Konzern entschieden. Die Entwicklung der Rechtsprechung war insoweit aber noch offen (vgl. BGH-Urteil vom 20. Februar 1989 II ZR 167/88, BGHZ 107, 7 unter III. 3.). Eine eindeutige Rechtsprechung zur Anwendung der Vorschriften im wirksam errichteten GmbH-Vertragskonzern bestand zum damaligen Zeitpunkt nicht. Eine klare und eindeutige Entscheidung des BGH zur Anwendung der §§ 302, 303 AktG im wirksam errichteten GmbH-Vertragskonzern findet sich erst in dem BGH-Urteil vom 11. November 1991 II ZR 287/90, BGHZ 116, 37; bestätigt durch BGH-Urteil vom 11. November 1999 II ZR 120/98, Der Betrieb - DB - 1999, 2457). Diese klarstellende Rechtsprechung des BGH konnte der Gesetzgeber bei der Vorbereitung und Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 1992 also noch nicht kennen. 71

Im Hinblick auf die im Zeitpunkt der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 1992 noch nicht abgeschlossene Rechtsprechungsentwicklung im Zivilrechtsbereich konnte - wie der Senat bereits mehrfach entschieden hat - aus der fehlenden inhaltlichen Änderung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht zwingend darauf geschlossen werden, dass der Gesetzgeber eine eigenständige steuerrechtliche, die zivilrechtlichen Regeln verschärfende Voraussetzung für die Anerkennung einer Organschaft schaffen wollte (so auch BT-Drs. 17/2823 vom 27. August 2010, Seiten 22, 23). Vielmehr wurde die bisherige Rechtssituation lediglich fortgeschrieben. Dafür spricht auch die gleichzeitige Einführung des § 14 Nr. 4 Satz 4 KStG, mit der der Gesetzgeber seinen bisherigen Ansatz bestätigte und erneut umsetzte. Die Einfügung erfolgte ausdrücklich im Hinblick auf die zivilrechtlich noch nicht geklärte Rechtslage und zur Erlangung der Rechtssicherheit auf steuerlichem Gebiet. 72

Im Lichte des gesetzgeberischen Ansatzes, die Voraussetzungen und die steuerlichen Folgen im Aktiengesellschaftskonzern und im GmbH-Konzern gleich zu gestalten und im Interesse der Rechtssicherheit auf steuerlichem Gebiet möglichst von zivilrechtlichen Streitigkeiten freizuhalten, führte daher die Gesetzesänderung im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 1992 ebenfalls nicht zur Verfassungswidrigkeit des Gesetzes. Der Gesetzgeber konnte mit guten Gründen davon ausgehen, dass der Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG weiterhin erforderlich war, um übereinstimmende 73

Voraussetzungen für die Anerkennung der Organschaft bei beiden Konzernformen sicherzustellen.

Seither ist § 17 KStG inhaltlich nicht mehr verändert worden. Die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift könnte sich daher nur daraus ergeben, dass die ursprünglich verfassungsgemäße Vorschrift auf Grund der Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse bzw. der gesetzlichen Rahmenbedingungen nachträglich verfassungswidrig geworden ist. 74

Dies ist grundsätzlich möglich, wie sich z. B. aus der Entscheidung des BVerfG zur Vermögensteuer auf der Basis der - die Wertverhältnisse nicht mehr angemessen abbildenden - Einheitswerte ergibt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655 unter C. III. 2. a.). Der Gesetzgeber kann sogar gehalten sein, ein Gesetz (laufend) dahingehend zu überprüfen, ob die ihm zu Grunde liegenden - statistischen - Erwägungen noch durch die Lebenswirklichkeit getragen werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23. März 1994 1 BvL 8/85, BVerfGE 90, 226, Der Betrieb - DB - 1994, 1296 zur Berücksichtigung des Kirchensteuerhebesatzes im Rahmen der Bemessung des Arbeitslosengeldes). 75

Der Senat ist aber nicht davon überzeugt, dass § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG durch die nachfolgende Klärung der Zivilrechtslage, die das Formerfordernis ausdrücklicher Vereinbarung der Anwendung des § 302 Abs. 3 AktG überflüssig gemacht hat (ebenso BR-Drs. 318/10, Seite 60), nicht nur sinnentleert, sondern auch verfassungswidrig geworden ist. 76

Die sichere Bejahung des hier geltend gemachten Verstoßes gegen Art. 3 GG und das Leistungsfähigkeitsprinzip setzte zunächst voraus, dass die unterschiedliche Behandlung von Organgesellschaften mit beschränkter Haftung, die ausdrücklich die Anwendung des § 302 Abs. 3 AktG mit der Organträgerin vertraglich geregelt haben, und Organgesellschaften mbH, bei denen § 302 Abs. 3 AktG "nur" kraft Gesetzes gilt, zu einer erheblichen Ungleichbehandlung führt, die jeglichen sachlichen Grundes entbehrt, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen Belastung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile hätten erreicht werden können (vgl. zum Anforderungsprofil BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, BFH/NV 2010, 803, Rdnr. 58). 77

Außerdem dürfte die Verfassungswidrigkeit der Norm nicht deshalb zu verneinen sein, weil die durch die Typisierung eintretende Härte und Ungerechtigkeit eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betrifft (vgl. Starck a. a. O. Rdnr. 23 m. w. N.) und/oder weil die Betroffenen sich auf die Regelung einstellen und die nachteiligen Auswirkungen durch eigenes Verhalten vermeiden konnten (BVerfGE 90, 22 m. w. N.; Jarass a. a. O. Rdnr. 20). 78

Zumindest dieser letzte Aspekt steht einer Überzeugung des Senats von der Verfassungswidrigkeit des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG entgegen. Man kann dem erheblichen Nachteil der Nichtanerkennung der Organschaft bei fehlender ausdrücklicher Vereinbarung der Geltung des § 302 Abs. 3 AktG mühelos durch Aufnahme einer entsprechenden Klausel in den Organschaftsvertrag entgehen (vgl. zum Anforderungsprofil aktuell BFH-Beschluss vom 28. Juli 2010 in Gestalt des Richtigstellungsbeschlusses vom 15. September 2010 I B 27/10, BStBl II 2010, 932 und 935; BMF-Schreiben vom 19. Oktober 2010, BStBl I 2010, 836). 79

Das BVerfG hat allerdings ausgeführt, dass eine Ausweichoption gegenüber einem belastenden Steuergesetz, die ein bestimmtes steuerlich relevantes Verhalten des Steuerpflichtigen voraussetzt, im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung dieses 80

Steuergesetzes aus rechtsstaatlichen Gründen nur dann als belastungsmindernd berücksichtigt werden könne, wenn das in Frage kommende Verhalten zweifelsfrei legal sei, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeute und ihn auch sonst keinem nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiko aussetze (BVerfGE 125, 1, Rdnr. 78).

Diese Voraussetzungen liegen bei der Vereinbarung der Anwendung des § 302 Abs. 3 AktG offensichtlich vor. Es ist offensichtlich und bedarf keiner weiteren Darstellung, dass dies legal ist, keinen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen bedeutet und ihn auch keinen nennenswerten finanziellen oder rechtlichen Risiken aussetzt. Man kann sogar davon ausgehen, dass in der ganz überwiegenden Mehrzahl aller betroffenen unzureichenden Vereinbarungen - wie auch in dem hier betroffenen Fall - ein Versehen, eine Unachtsamkeit oder Ähnliches die Ursache für die unterlassene Inbezugnahme ist. 81

Da der Senat bereits aus den dargestellten Gründen nicht von der Verfassungswidrigkeit des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG überzeugt ist, kann dahingestellt bleiben, welche - gegebenenfalls verfassungsrechtlichen - Auswirkungen die aktuelle europarechtliche Rechtssituation hat, wonach der doppelte Inlandsbezug in § 14 und § 17 KStG gegen Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV - verstößt und deshalb unwirksam ist. Danach könnten Aktiengesellschaften mit statutarischem Sitz in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum und auch andere dort gegründete Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung in Deutschland Organgesellschaften innerhalb einer deutschen körperschaftsteuerlichen Organschaft sein. Das BMF hat mit Schreiben vom 28. März 2011 die inländischen Finanzbehörden angewiesen, ab sofort auf den doppelten Inlandsbezug zu verzichten. Im Interesse der Gleichbehandlung aller Organgesellschaften hat § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG somit - was aber über einen langen Zeitraum nicht erkannt worden ist - einen echten Anwendungsbereich. 82

Es kann an dieser Stelle weiterhin offen bleiben, ob dem erkennenden Senat im Hinblick auf die gegenteilige Rechtsprechung des BFH die von ihm bisher vorgenommene teleologische und damit gegebenenfalls auch verfassungskonforme Auslegung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG verwehrt wäre. 83

Die Klage ist auch hinsichtlich des Hilfsantrages unbegründet. 84

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass der streitbefangene Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom 20. Dezember 2001 nicht den Anforderungen der §§ 14, 17 KStG genügt und deshalb das Einkommen der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Tochtergesellschaft nicht der Klägerin als Organträgerin zuzurechnen ist (§ 14 Satz 1 KStG). 85

Nach § 17 KStG gelten die Regeln über die körperschaftsteuerliche Organschaft für Aktiengesellschaften oder KGaA als Organgesellschaften (§ 14 KStG) entsprechend, wenn eine andere Kapitalgesellschaft - hier die Tochtergesellschaft (als Rechtsvorgängerin der Klägerin) als GmbH - mit (Sitz und) Geschäftsleitung im Inland sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen. 86

Weitere Voraussetzung ist, dass eine Gewinnabführung den in § 301 des Aktiengesetzes genannten Betrag nicht überschreitet und eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes vereinbart wird. 87

An letzterer Voraussetzung fehlt es im Streitfall. Die Klägerin und ihre zwischenzeitlich auf sie verschmolzene Tochtergesellschaft haben in § 5 des Organschaftsvertrages lediglich den Gesetzestext des § 302 Abs. 1 AktG wiedergegeben. § 302 AktG ist in der Regelung nicht 88

erwähnt.

Auch im Lichte der neueren Rechtsprechung des BFH (BFH-Beschluss vom 28. Juli 2010 in Gestalt des Richtigstellungsbeschlusses vom 15. September 2010 I B 27/10, BStBl II 2010, 932 und 935; ausdrücklich gegen Oberfinanzdirektion Rheinland, Verfügung vom 12. August 2009, juris; BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2010 I B 83/10, BFH/NV 2011, 528) sowie der daran angelehnten Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 19. Oktober 2010, BStBl I 2010, 836) reicht dies für die Annahme einer ausdrücklichen Vereinbarung des § 302 Abs. 3 AktG nicht aus. Weder enthält der Vertrag einen Hinweis auf § 302 AktG wie z. B. die ausdrückliche Nennung der Vorschrift oder einen Verweis auf "die Voraussetzungen für die Organschaft im Aktiengesellschaftskonzern", noch bestehen andere Anhaltspunkte innerhalb des Vertrages für eine Inbezugnahme des § 302 Abs. 3 AktG. 89

Auch die Tatsache, dass § 5 des Vertrages nur Abs. 1 enthält, lässt keinen Rückschluss auf die zwingende Existenz eines zweiten Absatzes zu. Auch § 4 des Vertrages, der unstreitig vollständig ist, enthält nur einen Abs. 1. 90

Der Senat versteht weder die Entscheidungen des BFH (vgl. zum Verständnis u. a. Buciek in Finanzrundschau - FR - 2010, 1085; Fuhrmann in DB 2010, 2031; Walter in GmbH-Rundschau - GmbHR 2010, 1051; Grieser/Wirges, Anforderungen an die Verlustübernahmeverpflichtung bei ertragsteuerlichen Organschaften im GmbH-Konzern, DStR 2010, 2288) noch das o. g. BMF-Schreiben vom 19. Oktober 2010 dahingehend, dass die bisherigen Grundsätze bei der Auslegung von Organschaftsverträgen (vgl. BFH-Urteil vom 28. November I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270 m. w. N.) aufgegeben wären und ohne Rücksicht auf den Wortlaut das von den Vertragschließenden tatsächlich Gemeinte oder Gewollte als Inhalt des Vertrages gelten könnte (so aber Hohage/Willkommen, Der Gewinnabführungsvertrag und die ertragsteuerliche Organschaft im GmbH-Konzern, Betriebs-Berater - BB - 2011, 224). Es bleibt vielmehr bei der im Hinblick auf die Formvorschriften erforderlichen und vom BFH (BFH/NV 2008, 1270 m. w. N.; Urteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132) unter Rückgriff auf die einschlägige Rechtsprechung des BGH begründeten Regel, dass nicht allgemein erkennbare Umstände außerhalb der zum Handelsregister eingereichten Unterlagen, wie im Streitfall das Formularhandbuch und die Vorstellungen und Äußerungen der am Vertragsschluss beteiligten Personen, im Rahmen der objektivierten Auslegung nicht berücksichtigt werden können. 91

Ein abweichendes Ergebnis ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der "ergänzenden Klarstellung zu einem Gewinnabführungsvertrag und Aufhebung eines Beherrschungsvertrages" vom 25. April 2002. In der ergänzenden Klarstellung wird unter § 1 Textziffer 1.1 lediglich erneut auf die bereits vereinbarte Anwendung von § 302 Abs. 1 AktG verwiesen. Es fehlt weiterhin jeglicher Anhaltspunkt dafür, dass in dem ursprünglichen Vertrag oder durch die Änderungsvereinbarung § 302 Abs. 3 AktG vereinbart worden wäre. 92

Bei einer strengen, wortlautorientierten Auslegung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG kann die Klage daher keinen Erfolg haben. Eine den - uneindeutigen - Wortlaut der Vorschrift korrigierende teleologische Auslegung der Vorschrift scheidet nach Überzeugung des erkennenden Senats aus. 93

Der Senat sieht sich durch die zwischenzeitliche Rechtsentwicklung gehindert, an seiner bisherigen teleologischen Auslegung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG, wonach es hinreichend ist, dass eine Verpflichtung zur Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG, also auch des § 302 Abs. 3 AktG, besteht, festzuhalten. 94

- Dies ergibt sich - entgegen der Auffassung der Klägerin - nicht aus den Unterlagen im Zusammenhang mit der Gesetzesinitiative zur Änderung des § 17 KStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 (vgl. BR-Drs. 318/10, Seiten 59 bis 61). Aus dieser ergibt sich vielmehr, dass sich durch die strenge, am Wortlaut der Vorschrift orientierte, Sichtweise des BFH die ursprünglich mit § 17 KStG bezweckte Vereinfachung zwischenzeitlich in ihr Gegenteil verkehrt hat. Die Initiative des Bundesrates, deren Prüfung die Bundesregierung zugesagt hatte (vgl. BT-Drs. 17/2823, Seite 22 vom 27. August 2010) und die aus dem Senat unbekannten Gründen in der vom Finanzausschuss vorgelegten Fassung des Jahressteuergesetzes (vgl. BT-Drs. 17/3549 vom 28. Oktober 2010) nicht mehr enthalten war, macht daher lediglich deutlich, dass die bisherige Rechtsprechung des Senats dem Zweck des Gesetzes entsprach, die Rechtsprechung des BFH aber eine bessere Fundierung im Wortlaut der Norm findet. 95
- Der Senat sieht sich an der bisher vertretenen teleologischen Auslegung der Vorschrift auch nicht durch die Entscheidung des BVerfG (nicht begründeter Nichtannahme-Beschluss gemäß § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG vom 31. August 2010 2 BvR 998/10, juris) gehindert. 96
- Die Entscheidung des BVerfG enthält - mangels einer hier fehlenden, wünschenswerten Begründung - keine Aussage zur richtigen Anwendung des einfachen Rechtes, hier des § 17 KStG. Vielmehr kann ihr nur die Aussage entnommen werden, dass die Voraussetzungen für die Annahme einer Verfassungsbeschwerde im Streitfall nicht vorlagen. 97
- Nach § 93a BVerfGG bedarf eine Verfassungsbeschwerde der Annahme zur Entscheidung. Sie ist zur Entscheidung anzunehmen, soweit ihr grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zukommt und/oder wenn es zur Durchsetzung der in § 90 Abs. 1 BVerfGG genannten Rechte angezeigt ist. Unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des BVerfG zum verfassungsgerichtlichen Eingreifen gegenüber Entscheidungen der Fachgerichte (vgl. z. B. BVerfG-Beschlüsse vom 13. Januar 1987 2 BvR 209/87, BVerfGE 74, 102, 127; vom 8. Februar 1994 1 BvR 1693/92, BVerfGE 90, 22), die ein Eingreifen unter dem Gesichtspunkt der Verletzung des Gleichheitssatzes in seiner Bedeutung als Willkürverbot nur in seltenen Ausnahmefällen, nicht aber schon bei jedem Fehler in der Rechtsanwendung erlaubt, enthält der Nichtannahmebeschluss also weder eine positive noch eine negative Aussage über die Rechtsanwendung in der angegriffenen Entscheidung des BFH. 98
- Der Senat schließt sich der wortlautorientierten Rechtsprechung des I. Senats des BFH zu § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG (vgl. Urteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 m. w. N.) unter Berücksichtigung der Aufgabenverteilung zwischen den obersten Bundesgerichten und den anderen Rechtsanwendern (exemplarisch dargestellt in dem Vorlagebeschluss des IX. Senates des BFH an das BVerfG vom 7. Dezember 2010 IX R 70/07, BFH/NV 2011, 495) an. 99
- Zwar binden rechtskräftige Urteile des BFH nach § 110 FGO regelmäßig nur die Beteiligten des Rechtsstreits soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Eine derartige Einzelfallentscheidung des BFH präjudiziert also grundsätzlich nicht die Entscheidung in anderen Fällen; sie ist nicht allgemeinverbindlich. Wer von einer Entscheidung des BFH abweicht, verstößt grundsätzlich nicht gegen Art. 20 Abs. 3 GG. Der Geltungsanspruch einer höchstrichterlichen Entscheidung über den Einzelfall hinaus beruht auf der Überzeugungskraft der Gründe (vgl. BFH a. a. O. Rdnr. 47 m. w. N.). Faktisch nicht begründete, schlecht begründete oder mit Scheinbegründungen versehene Urteile des BFH können daher Gefolgschaft nicht erwarten. Auch Zeitablauf und veränderte Rahmenbedingungen können - wie sich aus der wechselnden Rechtsprechung des BFH selbst ergibt - Ursache für eine Überprüfung bisheriger Rechtsprechung sein. 100

Andererseits schreibt die Rechtsordnung den obersten Bundesgerichten (Art. 95 Abs. 1 GG) die Leitfunktion zu, das Recht fortzubilden und Wertungswidersprüche im geltenden Recht zu minimieren. Dies gilt innerhalb der Gerichtsbarkeit, innerhalb der einzelnen Bundesgerichte (vgl. hier § 11 Abs. 2 FGO) ebenso wie für Divergenzen der Bundesgerichte untereinander (Art. 95 Abs. 3 GG). Das jeweilige Oberste Bundesgericht muss für seine Fachgerichtsbarkeit dafür Sorge tragen, die Einheit und die Widerspruchsfreiheit zu wahren. Seine Aufgabe ist, was sich für den BFH aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO erschließt, nicht nur, im Einzelfall Recht zu finden, sondern darüber hinaus auch, das Recht fortzubilden und eine einheitliche Rechtsprechung zu sichern. Die FGO versucht also, die Einheitlichkeit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsanwendung im Steuerrecht zu gewährleisten (vgl. BFH a. a. O. Rdnr. 48 m. w. N.). 101

Unter Berücksichtigung dieser Aufgabenzuweisung an den BFH und im Lichte der Aufgabe der Justiz, Rechtsfrieden und Gerechtigkeit auch durch Rechtsklarheit, Einheitlichkeit und Vorhersehbarkeit von gerichtlichen Entscheidungen zu befördern, folgt der erkennende Senat der - unter anderem auf seine eigenen abweichenden Vorentscheidungen ergangenen - aktuellen strengen (ebenso BR-Drs. 318/10, Seite 60), formalen (vgl. Schwedhelm, Olbing, Binnewies, Aktuelles zum Jahreswechsel 2010/2011 rund um die GmbH, GmbHHR 2010, 1233) und wortlautorientierten Auslegung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG durch den BFH (Urteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 m. w. N.). 102

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 103

Die Revision ist im Streitfall nicht zuzulassen, da die Entscheidung des Senats der nunmehr ständigen, in aktuellen Entscheidungen bestätigten Rechtsprechung des BFH entspricht, so dass weder eine grundsätzliche Bedeutung vorliegt noch die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung die Revisionszulassung erfordern würde. 104