
Datum: 27.11.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2898/16 G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1127.13K2898.16G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten über das Bestehen einer Organschaft in den Streitjahren 2007 bis 2011 und über die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –. 2

Die Klägerin ist eine ... im Handelsregister des Amtsgerichts B. unter HRA ... eingetragene Kommanditgesellschaft. Komplementäre waren in den Streitjahren die X1.-GmbH, C., eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts B. unter HRB ..., Herr A. X. sowie mit Wirkung ab dem ... Herr D. E.. Bis zum ... besaß neben der Kommanditistin nur Herr A. X. einen Kapitalanteil, und zwar in Höhe von 509.600 € (98 %). Ab dem ... stand ihm ein Kapitalanteil von 457.600 € (88 %) und Herrn D. E. ein Kapitalanteil von 52.000 € (10 %) zu. Kommanditistin war mit einer Kommanditeinlage von 10.400 € (2 % des Kapitals) die X2.-GmbH, C., eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts B. unter HRB 3

Die Klägerin hielt sämtliche Anteile des ... DM umfassenden Stammkapitals der in den Streitjahren unter X3.-GmbH firmierenden und im Handelsregister des Amtsgerichts B. unter HRB ... eingetragenen X3.-GmbH (im Folgenden: „GmbH“ – zugleich die Beigeladene). Nach einer Eintragung im Handelsregister vom ... firmiert diese nun als Y.-GmbH. Sie wurde durch Gesellschaftsvertrag vom ... gegründet. Die GmbH hielt Beteiligungen an inländischen 4

Personengesellschaften, und zwar der R. GmbH & Co. KG sowie der S. GmbH & Co. KG.

Die GmbH schloss als Organgesellschaft am ... März 2004 mit der Klägerin als Organträgerin einen Ergebnisabführungsvertrag ab. Der Ergebnisabführungsvertrag enthielt den folgenden Wortlaut: 5

„§ 1 6

Ergebnisabführung 7

1. Die Organgesellschaft verpflichtet sich, ihren gesamten Gewinn an den Organträger abzuführen. Abzuführen ist vorbehaltlich der Bildung oder Auflösung von Rücklagen nach Abs. 2 der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss, vermindert um einen etwaigen Verlustvortrag aus dem Vorjahr. 8

Die Organgesellschaft kann mit Zustimmung des Organträgers Beträge aus dem Jahresüberschuss insoweit in andere Gewinnrücklagen einstellen, als dies handelsrechtlich zulässig und wirtschaftlich begründet ist. Während der Dauer dieses Vertrags gebildete freie Rücklagen (mit Ausnahme von Kapitalrücklagen) sind auf Verlangen des Organträgers aufzulösen und zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages zu verwenden oder als Gewinn abzuführen. Dies betrifft nicht die Auflösung von freien Rücklagen, die vor Beginn dieses Vertrages gebildet wurden. 9

2. In entsprechender Anwendung von § 302 Abs. 1 und Abs. 3 AktG verpflichtet sich der Organträger, jeden während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Rücklagen gem. Ziff. 1 Abs. 2 Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer gebildet worden sind. 10

§ 2 11

Vertragsbeginn und Dauer 12

1. Dieser Vertrag wird abgeschlossen unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlungen beider Vertragspartner. 13

Er wird wirksam mit der Eintragung in das Handelsregister der Organgesellschaft und gilt rückwirkend für die Zeit ab ... Juni 2003. 14

2. Der Vertrag wird abgeschlossen auf eine feste Laufzeit von fünf Jahren und kann erstmals zum Mai 2008 gekündigt werden. Die Kündigungsfrist beträgt einen Monat. Wird der Vertrag nicht gekündigt, verlängert er sich auf unbestimmte Dauer. Die Kündigungsfrist bleibt dieselbe. [...]“ 15

Die Gesellschafterversammlungen der Klägerin und der GmbH stimmten dem Ergebnisabführungsvertrag am ... bzw. ... März 2004 zu. Der Vertrag wurde am ... März 2004 im Handelsregister eingetragen. 16

Ihren Gewinn ermittelten die Klägerin und die GmbH durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. Sie verfügten über ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom In ihren für die Streitjahre abgegebenen Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und in ihren Gewerbesteuererklärungen erklärte die Klägerin eine Gewinnabführung der 17

GmbH aus der Organschaft in Höhe von 3.640.521 € für 2007, 3.849.946 € für 2008, 4.486.383 € für 2009, 5.239.988 € für 2010 und 766.116 € für 2011. Die Gewinnabführungen waren tatsächlich durchgeführt worden. Weiter erklärte sie in Zeile 17 bzw. 18 der Anlagen FE 1 der Feststellungserklärungen ein ihr als Organträgerin zuzurechnendes Einkommen von 3.572.808 € für 2007, 4.573.735 € für 2008, 5.515.373 € für 2009, 5.630.475 € für 2010 und 2.516.209 € für 2011. Zudem wies sie u.a. anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge aus Beteiligten an inländischen Personengesellschaften nach Zeile 24 der Anlage FE 1 i.H.v. 559.133 € für 2007, 518.593 € für 2008, 586.519 € für 2009, 625.007 € für 2010 und 640.196 € für 2011 aus. Diese Beträge umfassten sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beteiligungen der Klägerin an inländischen Personengesellschaften.

Spiegelbildlich erklärte die GmbH in ihren Körperschaftsteuererklärungen ein dem Organträger zuzurechnendes Einkommen in entsprechender Höhe. Als Einkommen wies die GmbH jeweils einen Betrag von 0 € aus. 18

Mit Schreiben vom ... April 2012 kündigte die Klägerin gegenüber der GmbH den Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 „gemäß § 2 Ziff. 2 dieses Vertrages zum nächstmöglichen Zeitpunkt. Das ist der ...5.2012.“ Ausweislich einer Handelsregistereintragung für die GmbH vom ... April 2012 wurde der mit der Klägerin am ... März 2004 abgeschlossene Ergebnisabführungsvertrag durch Kündigung vom ... April 2012 zum Mai 2012 aufgehoben. 19

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... – GKBP – führte sowohl bei der Klägerin als auch bei der GmbH Betriebsprüfungen durch, und zwar zum einen für die Jahre 2007 bis 2010 und zum anderen für das Jahr 2011. Nach Auffassung der Betriebsprüfung (Tz. 2.6 des Berichts für 2007 bis 2010 und Tz. 2.9 des Berichts für 2011) war das der Klägerin aus der Organschaft mit der GmbH zuzurechnende Einkommen auf 3.833.012 € für 2007, 4.990.465 € für 2008, 5.626.015 € für 2009, 5.962.963 € für 2010 und 2.393.392 € für 2011 zu korrigieren. Außerdem war nach Tz. 2.7 des Berichts für 2007 bis 2010 ein Ansatz von Gewerbesteuermessbeträgen aus Beteiligungen der GmbH an inländischen Personengesellschaften nicht anzuerkennen, so die Betriebsprüfung. Denn die auf die Beteiligungen der R. GmbH & Co. KG und der S. GmbH & Co. KG entfallenden anteiligen Gewerbesteuermessbeträge seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – nicht in die Feststellung der anteiligen Gewerbesteuermessbeträge bei der Klägerin als Organträgerin einzubeziehen (BFH-Urteil vom 22.9.2011 IV R 3/10, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 235, 346, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2012, 14). Der Prüfungsbericht für 2011 enthielt unter Tz. 2.11 keine entsprechenden Feststellungen, da die Klägerin im Jahr 2011 nach der Darstellung im Prüfungsbericht nun unmittelbar an der R. GmbH & Co. KG und der S. GmbH & Co. KG beteiligt war. Wegen der Einzelheiten wird auf die Prüfungsberichte vom ... 2014 für die Klägerin und vom ... 2014 für die GmbH verwiesen. 20

Bereits mit Schriftsatz vom 16.1.2015 erklärte die Klägerin gegenüber der GKBP, die Organschaft mit der GmbH sei steuerlich nicht anzuerkennen, da sie nicht den Vorgaben des § 17 KStG entsprochen habe. Daher seien ihr das Einkommen und der Gewerbeertrag der GmbH nicht zuzurechnen. 21

Der Beklagte erließ gegenüber der Klägerin am 26.3.2015 für 2007 bis 2010 und am 21.4.2015 für 2011 Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellte er mit 7.781.503 € für 2007, 11.081.782 € für 2008, 11.787.715 € für 2009, 12.902.063 € für 2010 und 18.712.638 € für 2011 fest. Dabei stellte er auch ein Einkommen der Organgesellschaft fest in Höhe von 3.833.012 € für 2007, 4.990.465 € für 2008, 5.626.015 € für 2009, 5.962.963 € für 2010 und 22

2.393.392 € für 2011. Zudem erließ er gegenüber der Klägerin am 26.3.2015 Gewerbesteuermessbescheide, mit denen er die Gewerbesteuermessbeträge auf 86.084 € für 2007, 56.786 € für 2008, 61.222 € für 2009, 60.796 € für 2010 und 84.631 € für 2011 festsetzte. Darin enthalten war auch der Gewerbeertrag der Organgesellschaften i.H.v. 38.468 € für 2007, 77.251 € für 2008, 82.323 € für 2009, 220.492 € für 2010 und 727.364 € für 2011.

Außerdem erließ der Beklagte gegenüber der GmbH Änderungsbescheide und setzte die Körperschaftsteuer aufgrund des an die Organträgerin abzuführenden Jahresüberschusses jeweils – wie zuvor – mit 0 € fest. Eine dagegen erhobene Klage (Az. 13 K 2893/16 K,F) nahm die Klägerin am 27.11.2019 zurück. 23

Die Klägerin legte gegen die an sie gerichteten Bescheide am 22.4.2015 Einsprüche ein, die erfolglos blieben. 24

Die Klägerin hat gegen die Einspruchsentscheidung vom 15.8.2016 am 13.9.2016 Klage erhoben. Die GmbH ist mit Beschluss vom 27.11.2019 zu dem Verfahren beigelegt worden. 25

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin vor, der Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 sei steuerlich nicht anzuerkennen gewesen, sodass ihr das Einkommen und der Gewerbeertrag der GmbH nicht zugerechnet werden dürften. Der Ergebnisabführungsvertrag habe hinsichtlich der Verlustübernahme nur einen Hinweis auf § 302 Abs. 1 und Abs. 3 des Aktiengesetzes – AktG – enthalten. Mit Gesetz vom 9.12.2004 sei jedoch in § 302 AktG ein neuer Abs. 4 eingeführt worden mit Wirkung ab dem 14.12.2004. Der Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 sei bis zur Kündigung bezüglich § 302 Abs. 4 AktG nicht angepasst worden. 26

Damit sei der Ergebnisabführungsvertrag bereits vor der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285) – KStG n.F. – steuerlich unwirksam gewesen. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sei die ausdrückliche Aufnahme der gesamten Verlustübernahmeregelungen des § 302 AktG in den Ergebnisabführungsvertrag für die wirksame Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft erforderlich (BFH-Urteil vom 3.3.2010 I R 68/09, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2010, 616). Die Rechtsprechung leite hieraus eine Anpassungspflicht des Ergebnisabführungsvertrags ab. Sie erkenne eine steuerliche Organschaft nicht an, wenn im Ergebnisabführungsvertrag ein Verweis auf alle Verlustübernahmeregelungen des § 302 AktG fehle. Nach der Rechtsprechung sei eine Anpassung des Ergebnisabführungsvertrags an § 302 Abs. 4 AktG auch dann erforderlich, wenn der Ergebnisabführungsvertrag vor Einführung dieser Vorschrift geschlossen worden sei. Auch die Finanzverwaltung fordere, dass im Ergebnisabführungsvertrag auf § 302 AktG ohne Einschränkung verwiesen oder der Wortlaut des § 302 AktG wörtlich übernommen werde (R 66 Abs. 3 der Körperschaftsteuerrichtlinien – KStR – 2004). Eine zwischenzeitlich vom Bundesministerium der Finanzen – BMF – im Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl I 2006, 12) erlassene Billigkeitsregelung werde von der Rechtsprechung unter Verweis auf die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht anerkannt (BFH-Urteile vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272). 27

Mit der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. habe der Gesetzgeber das Erfordernis eines dynamischen Verweises als Anforderung für die Verlustübernahmeregelung im Ergebnisabführungsvertrag explizit als Voraussetzung für eine ertragsteuerliche Organschaft 28

in den Gesetzestext aufgenommen. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. entspreche den früheren Anforderungen der Rechtsprechung des BFH. Die Änderung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. sei damit nur deklaratorischer Art gewesen. Nach alter wie neuer Rechtslage sei der zwischen der Klägerin und der GmbH geschlossene Ergebnisabführungsvertrag steuerlich nicht wirksam gewesen.

Eine Rechtsänderung ergebe sich erst durch § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. Nach dieser Vorschrift solle eine nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. fehlende Verlustübernahmeregelung im Ergebnisabführungsvertrag unbeachtlich sein, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1.1.2015 beendet worden sei. Dadurch sei eine Heilungsmöglichkeit für Altverträge eingeführt worden. Erst hierdurch ergebe sich eine steuerliche Anerkennung des zwischen der Klägerin und der GmbH geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags vom ... März 2004, da der Vertrag mit Schreiben vom ... April 2012 gekündigt worden sei. Die Anwendung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. entsprechend seinem Wortlaut führe nun zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft, die nach alter Rechtslage nicht bestanden habe. 29

Eine solche rückwirkende Anerkennung der Organschaft sei für sie – die Klägerin – nachteilig. Die GmbH sei an verschiedenen Mitunternehmerschaften beteiligt gewesen. Aufgrund der Rechtsprechung des BFH in seinen Urteilen vom 22.9.2011 IV R 42/09 (BFH/NV 2012, 236) und IV R 3/10 (BFHE 235, 346, BStBl 2012, 14) sei eine Anrechnung der Gewerbesteuermessbeträge der Enkel-Personengesellschaften gemäß § 35 EStG bei der Klägerin nicht möglich, was auch die GKBP festgestellt habe. Die Organgesellschaft als Kapitalgesellschaft schirme dies trotz Vereinbarung des Ergebnisabführungsvertrags ab. Ein Eingriff und eine belastende Wirkung entstünden unabhängig von der Frage der Gewerbesteueranrechnung für sie – die Klägerin – aber auch allein dadurch, dass ihr der Gewerbeertrag der GmbH und ihren Gesellschaftern das Einkommen der GmbH zugerechnet werde. 30

Richtigerweise dürfe § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht angewendet werden, weil die Norm aufgrund einer sog. echten Rückwirkung verfassungswidrig sei. Durch die geänderte Rechtsnorm sei nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingegriffen worden, sodass eine echte Rückwirkung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vorliege (BVerfG-Urteil vom 10.6.2009 1 BvR 706/08, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BVerfG – BVerfGE – 123, 186). Das sei grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig. Ein Rechtfertigungsgrund für die echte Rückwirkung, der diese ausnahmsweise als zulässig erscheinen lasse, liege nicht vor. Das BVerfG erkenne die Anordnung einer echten Rückwirkung ausnahmsweise als zulässig an, wenn ein schutzwürdiges Vertrauen in die frühere Rechtslage fehle, weil die rückwirkende Norm eine unklare und verworrene Rechtslage beseitige, weil eine an die Verfassungswidrigkeit grenzende Systemwidrigkeit vorliege oder weil die Änderung der Rechtslage vorhersehbar gewesen sei. Außerdem sei eine echte Rückwirkung zulässig, wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls eine Rückwirkung rechtfertigten oder wenn die rückwirkende Regelung lediglich einen ganz unerheblichen Schaden verursachen würde (BVerfG-Urteil vom 19.12.1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261). All diese Fallgruppen lägen im Streitfall nicht vor. Auch sonstige Ausnahmefälle seien vorliegend nicht anwendbar. 31

Dabei seien auch die Grundsätze des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen. Sie – die Klägerin – sei im Zeitpunkt der Kündigung des Ergebnisabführungsvertrags von einer fehlenden Eignung des Vertrags zur Begründung einer Organschaft ausgegangen. Sodann habe sich der Gesetzgeber im Jahr 2013 durch die Einführung von § 34 Abs. 10b Sätze 2 32

und 3 KStG n.F. entschlossen, den Vertrag rückwirkend steuerlich anzuerkennen. Wäre die Kündigung im Jahr 2012 nicht ausgesprochen worden, sondern hätte der Vertrag fortbestanden und wäre er bis zu dem Stichtag 31.12.2014 nicht angepasst worden, so wäre der Vertrag dann als nicht ausreichend für die Annahme einer Organschaft anzusehen gewesen, weil die Voraussetzungen der Heilung gem. § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht vorgelegen hätten. Diese Möglichkeit, den Vertrag über den 31.12.2014 hinaus fortzuführen und ihm dadurch die Eignung für die Begründung einer Organschaft zu entziehen, sei ihr – der Klägerin – durch den Gesetzgeber rückwirkend verwehrt worden. Ihr sei dadurch zu ihrem Nachteil eine Handlungsoption genommen worden. Zum Zeitpunkt der Kündigung habe sie nämlich auf die fehlende steuerliche Anerkennung des Vertrags vertraut.

Die echte Rückwirkung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. könne allerdings im Wege 33
einfachgesetzlicher Auslegung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. behoben werden. Die genannte Norm könne einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass die Heilungswirkung nur dann rückwirkend gelte, wenn dem Steuerpflichtigen mit dem Eintritt der Rechtsfolge keine wie auch immer gearteten Nachteile drohten und die Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen lediglich vorteilhaft seien. Der BFH habe in jüngeren Entscheidungen eine verfassungskonforme Auslegung von Normen aufgrund von systematischen Erwägungen zugelassen (BFH-Urteile vom 24.10.2017 VIII R 13/15, BFHE 259, 535, zu § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG; vom 6.6.2019 IV R 30/16, BFHE 265, 157, zu § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Das sei auch im Streitfall möglich.

Die Klägerin beantragt, 34

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 35
Besteuerungsgrundlagen vom 26.3.2015 für 2007 bis 2010 und vom 21.4.2015 für 2011 und die Gewerbesteuerbescheide vom 26.3.2015 für 2007 bis 2011, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.8.2016, in der Weise zu ändern, dass das Einkommen und der Gewerbeertrag der Organgesellschaft X3.-GmbH bei den Besteuerungsgrundlagen der Klägerin nicht berücksichtigt wird,

hilfsweise, 36

das Verfahren auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht im Wege der 37
konkreten Normenkontrolle gem. Art. 101 Abs. 1 GG, §§ 13 Nr. 11, 80 ff BVerfGG die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG vorzulegen,

hilfsweise, 38

die Revision zuzulassen. 39

Der Beklagte beantragt, 40

die Klage abzuweisen, 41

hilfsweise, 42

die Revision zuzulassen. 43

Er ist der Auffassung, die Organschaft mit der GmbH sei anzuerkennen. Zwar genüge der 44
Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 nicht den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG. Dieser Mangel sei aber durch die Einführung des § 34 Abs. 10b Satz 2 und 3 KStG n.F. geheilt worden. Die Ursache dafür, dass sich das Organschaftsverhältnis auf der

Gesellschafterebene nachteilig auswirke, sei nicht das Organschaftsverhältnis, sondern die einkommensteuerliche Nichtberücksichtigung der Gewerbesteuermessbeträge der Enkel-Personengesellschaften aufgrund der Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 22.9.2011 IV R 42/09 und IV R 3/10.

Der Senat hat am 27.11.2019 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen. 45

Entscheidungsgründe: 46

Die Klage hat keinen Erfolg. 47

I. Die Klage ist zulässig. 48

Die Klägerin – nicht hingegen die GmbH – ist klagebefugt. Die Ermittlung des die Organträgerin berührenden zu versteuernden Einkommens ist ausschließlich ihrem Veranlagungsverfahren vorbehalten (BFH-Urteile vom 30.11.2005 I R 1/05, BFHE 212, 95, BStBl II 2006, 471; vom 28.1.2004 I R 84/03, BFHE 205, 1, BStBl II 2004, 539). Dies gilt zumindest – wie im Streitfall – für die Rechtslage vor Einführung des § 14 Abs. 5 KStG durch Gesetz vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285). 49

Demgegenüber ist die GmbH als Organgesellschaft, solange ihr Einkommen jeweils auf 0 € lautet, durch den Körperschaftsteuerbescheid nicht beschwert (BFH-Beschluss vom 2.8.2006 I B 31/06, BFH/NV 2007, 57). 50

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. 51

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 26.3.2015 für 2007 bis 2010 und vom 21.4.2015 für 2011 und die Gewerbesteuermessbescheide vom 26.3.2015 für 2007 bis 2011, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.8.2016, sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 52

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 in den Streitjahren den steuerlichen Anforderungen für die Begründung einer Organschaft genügt und das Einkommen und der Gewerbeertrag der GmbH bei den Besteuerungsgrundlagen der Klägerin zu berücksichtigen ist (dazu 1.). Dabei ist nicht von einer Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. auszugehen (dazu 2.). 53

1. Das Einkommen und der Gewerbeertrag der GmbH ist der Klägerin gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 KStG zuzurechnen und bei ihren Besteuerungsgrundlagen zu berücksichtigen. 54

Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16.5.2003, BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321 – KStG a.F. –). Verpflichtet eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. bezeichnete 55

Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland – und damit auch eine inländische GmbH – sich wirksam, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S.d. § 14 KStG a.F. abzuführen, so gelten nach § 17 Satz 1 KStG a.F. die §§ 14 bis [16 KStG a.F.](#) entsprechend. Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft i.S. der §§ 14, [17 oder 18 KStG a.F.](#), so gilt sie gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstätte des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG a.F. –).

Unter Berücksichtigung dieser für die Streitjahre geltenden Gesetzesfassung waren das Einkommen und der Gewerbeertrag der GmbH wegen eines nicht den Anforderungen des § 17 KStG a.F. genügenden Ergebnisabführungsvertrages zwar materiell-rechtlich zunächst nicht der Klägerin zuzurechnen (dazu a). Die Zurechnung kann auch nicht auf eine Verwaltungsanweisung gestützt werden, wonach der Beklagte die körper- und gewerbesteuerliche Organshaft zwischen der Klägerin und der GmbH im Veranlagungsverfahren als wirksam ansehen durfte (dazu b). Der Beklagte hat die Zurechnung jedoch zu Recht auf der Grundlage von § 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. vorgenommen (dazu c). 56

a) Auf der Grundlage des § 17 KStG a.F. waren das Einkommen und der Gewerbeertrag der GmbH der Klägerin nicht zuzurechnen. Der am ... März 2004 abgeschlossene Ergebnisabführungsvertrag erfüllte in den Streitjahren zunächst nicht die Voraussetzungen des § 17 KStG a.F. 57

Gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. ist Voraussetzung für die in § 17 Satz 1 KStG a.F. geregelte entsprechende Geltung der §§ 14 bis 16 KStG a.F., dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. 58

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. musste der Ergebnisabführungsvertrag eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung über die Verlustübernahme durch den Organträger enthalten (BFH-Urteile vom 10.5.2017 I R 9315, BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278, Rz. 24; vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 23; vom 3.3.2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132, Rz. 22). Einbezogen werden musste seit Einfügung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9.12.2004 (BGBl I 2004, 3214) auch diese Regelung (BFH-Urteile vom 10.5.2017 I R 9315, BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278, Rz. 24; vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 23; vom 3.3.2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132, Rz. 22; BFH-Beschlüsse vom 22.12.2010 I B 83/10, BFHE 232, 190; vom 28.7.2010 I B 27/10, BFHE 230, 167, BStBl II 2010, 932, Rz. 24). Gem. § 302 Abs. 4 AktG verjähren die Ansprüche aus diesen Vorschriften (§ 302 Abs. 1 bis 3 AktG) in zehn Jahren seit dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister nach § 10 des Handelsgesetzbuchs bekannt gemacht worden ist. Das Gesetz vom 9.12.2004 ist mit Wirkung zum 15.12.2004 in Kraft getreten. Nach der BFH-Rechtsprechung war also unter Geltung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. eine Einbeziehung der Verjährungsregelung des § 302 Abs. 4 AktG in der Fassung des Gesetzes vom 9.12.2004 erforderlich; § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. konnte nicht in anderer Weise ausgelegt werden kann (BFH-Urteile vom 10.5.2017 I R 9315, BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278, Rz. 24, 28). 59

Diesen Anforderungen entsprach der Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 nicht, da in § 1 Nr. 2 des Vertrags lediglich geregelt war: „In entsprechender Anwendung von § 302 Abs. 1 und Abs. 3 AktG verpflichtet sich der Organträger, jeden während der Vertragsdauer entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen...“ Ein Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG war nicht enthalten. Auch nach Inkrafttreten des Gesetzes vom 9.12.2004 haben die Klägerin und 60

die GmbH einen entsprechenden Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht in den Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 aufgenommen. Dies wurde den Anforderungen der oben zitierten Rechtsprechung des BFH zu § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. nicht gerecht.

b) Die körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der GmbH kann auch nicht auf der Grundlage von Verwaltungsanweisungen anerkannt werden. 61

Zwar hat das BMF mit Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl I 2006, 12) erklärt, es werde „nicht beanstandet“, wenn vor dem 1.1.2006 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge einen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht enthielten (vgl. auch BMF-Schreiben vom 3.4.2019, BStBl I 2019, 467). Auch eine Anpassung dieser Verträge sei nicht erforderlich. Die Finanzverwaltung hat hieraus einen Schutz von Altverträgen bis Ende 2014 abgeleitet. Die Oberfinanzdirektion – OFD – Frankfurt/Main hat mit Verfügung vom 14.4.2014 (S 2770 A-55-St 51) erklärt, es bestehe nicht die Notwendigkeit, Alt-Gewinnabführungsverträge, die keinen Verweis auf die entsprechende Anwendung von § 302 Abs. 4 AktG enthielten, aber von der Billigkeitsregelung des BMF-Schreibens vom 16.12.2005 in der Vergangenheit steuerlich geschützt gewesen seien, bis Ende 2014 wirksam anzupassen, um die weitere steuerliche Anerkennung dieser Verträge sicherzustellen. 62

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Aussage in dem BMF-Schreiben vom 16.12.2005 im Klageverfahren jedoch unbeachtlich, da das materielle Recht im Finanzgerichtsprozess nicht zur Disposition der Verfahrensbeteiligten stehe und das Finanzamt nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht auf den Steueranspruch verzichten kann (BFH-Urteil vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 26). 63

c) Eine Zurechnung des Einkommens und des Gewerbeertrags der GmbH bei der Klägerin ergibt sich jedoch aus § 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. 64

Gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. ist Voraussetzung für einen steuerliche anzuerkennenden Ergebnisabführungsvertrag, dass eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird. 65

Zwar war dies im Streitfall nicht der Fall, da der Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 weder einen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (sog. „dynamischer Verweis“) enthielt noch den vollständigen Wortlaut des § 302 AktG wiedergab. 66

Jedoch hat der Gesetzgeber im Zuge der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. mit § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. eine diesen Mangel rückwirkend heilende Übergangsregelung geschaffen (BFH-Urteil vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 27). 67

aa) Die Regelung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. betrifft Gewinnabführungsverträge, die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl I 2013, 285) – dem 26.2.2013, vgl. Art. 6 Satz 2 dieses Gesetzes – wirksam abgeschlossen worden sind. Enthält ein solcher Gewinnabführungsvertrag keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechenden Verweis auf § 302 AktG, so steht dies nach § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG n.F. 68

der Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG für Veranlagungszeiträume, die vor dem 31.12.2014 enden, nicht entgegen, wenn eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam vereinbart wird. Für die Anwendung des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG n.F. ist die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. nicht erforderlich, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1.1.2015 beendet wurde (§ 34 Abs. 10b Satz 3 KStG n.F.).

Durch das Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz) vom 18.12.2013 (BGBl I 2013, 4318) wurde die Angabe „die vor dem 31.12.2014 enden“ in § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG n.F. durch die Angabe „die vor dem 1.1.2015 enden“ ersetzt. Für den Streitfall bleibt dies ohne Bedeutung. 69

Die Regelungen sind mangels gegenteiliger Hinweise im Gesetz für alle noch offenen Veranlagungen anwendbar (BFH-Urteil vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 28). 70

bb) Unter Berücksichtigung dieser Regelungen ist der Ergebnisabführungsvertrag vom ... März 2004 im Streitfall steuerlich anzuerkennen, weil er vor dem 26.2.2013 wirksam abgeschlossen worden ist, keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechenden Verweis auf § 302 AktG enthält und die steuerliche Organschaft vor dem 1.1.2015, nämlich durch Kündigung vom ... April 2012, beendet worden ist. 71

Dem steht nicht entgegen, dass eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich nicht erfolgt ist. Denn es sind keine Verluste bei der GmbH angefallen, so dass es eines Verlustausgleichs nicht bedurfte (vgl. BFH-Urteil vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 32). 72

2. Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg auf eine Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. berufen. Der Senat hält die Norm für verfassungsgemäß. 73

Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht gegen das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung. 74

a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG beruht das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Es schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 134; vom 10.10.2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz. 41). 75

Normen mit echter Rückwirkung sind danach grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 135). Eine Rechtsnorm entfaltet „echte“ Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 135; vom 10.10.2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz. 41 m.w.N.). Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“, vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, 76

Rz. 135; vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, Rz. 56 m.w.N.).

Normen mit unechter Rückwirkung sind hingegen grundsätzlich zulässig. Allerdings können sich aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese Grenzen sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 136). Eine unechte Rückwirkung liegt vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet, etwa wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 136; vom 10.10.2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz. 43; vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, Rz. 57 m.w.N.; „tatbestandliche Rückanknüpfung“).

Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 137; vom 17.12.2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz. 42; vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, Rz. 59). Für den Bereich des Einkommen- und Gewerbesteuerrechts bedeutet dies, dass die Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum der Kategorie der unechten Rückwirkung zuzuordnen ist (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 137 zur Gewerbesteuer; vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, Rz. 59 zur Einkommensteuer). Dasselbe gilt für Veranlagungen zur Körperschaftsteuer (BVerfG-Beschluss vom 17.12.2013 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz. 42, unter Hinweis auf § 30 Nr. 3 KStG). Im Streitfall kommt eine unechte Rückwirkung aber nicht in Betracht, da eine Änderung von Normen mit Wirkung für den laufenden Veranlagungszeitraum hier nicht zu erkennen ist.

Das BVerfG rechtfertigt die (im Streitfall einzig in Betracht kommende) Kategorie der echten Rückwirkung – verstanden als zeitliche Rückbewirkung von Rechtsfolgen auf abgeschlossene Tatbestände – damit, dass mit ihr eine Fallgruppe gekennzeichnet ist, in der der Vertrauensschutz regelmäßig Vorrang hat, weil der in der Vergangenheit liegende Sachverhalt mit dem Eintritt der Rechtsfolge kraft gesetzlicher Anordnung einen Grad an Abgeschlossenheit erreicht hat, über den sich der Gesetzgeber vorbehaltlich besonders schwerwiegender Gründe nicht mehr hinwegsetzen darf (BVerfG-Beschluss vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, Rz. 61).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze verstößt § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht gegen das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung.

Eine echte Rückwirkung im Sinne der zitierten Rechtsprechung des BVerfG liegt hier nicht vor, da der Gesetzgeber durch die Einführung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert hat (dazu aa). Darüber hinaus verstößt § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes (dazu bb).

aa) Der Gesetzgeber hat durch die Einführung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. nicht eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert.

§ 34 Abs. 10b Satz 2 KStG n.F. (in der Fassung des AIFM-Steuer-Anpassungs-gesetzes) regelt, dass wenn ein Gewinnabführungsvertrag keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechenden Verweis auf § 302 AktG enthält, dies der Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG für Veranlagungszeiträume, die vor dem 1.1.2015 enden, nicht entgegensteht, wenn eine Verlustübernahme entsprechend [§ 302 AktG](#) tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam vereinbart wird. Für die Anwendung des § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG n.F. ist die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. nicht erforderlich, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1.1.2015 beendet wurde (§ 34 Abs. 10b Satz 3 KStG n.F.).

83

[§ 34 Abs. 10b Satz 2 und 3 KStG](#) n.F. normiert eine heilende Übergangsregelung für Gewinnabführungsverträge, die keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. entsprechenden Verweis auf § 302 AktG enthalten (BFH-Urteil vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 27). Der Gesetzgeber hat dies als eine heilende und damit begünstigende Regelung angesehen, da § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. strengere Anforderungen an die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags stellt als die frühere Regelung (vgl. Krumm in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 17 KStG Rz. 29, 31) und durch die Übergangsregelung Unsicherheiten über die steuerliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags beseitigt werden sollten (BT-Drucks. 17/11217, Seite 8; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 17 KStG Rz. 47). Dies gilt auch für vor dem 1.1.2015 beendete Gewinnabführungsverträge, die gem. § 34 Abs. 10b Satz 3 KStG n.F. zugunsten des Steuerpflichtigen als wirksam angesehen werden können, auch wenn sie nicht den entsprechenden Verweis auf § 302 AktG enthalten (Neumann in Gosch, KStG, 3. Auflage, § 17 Rz. 17; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/ UmwStG, § 17 KStG Rz. 51). Indem der Gesetzgeber diese begünstigende Übergangsregelung schuf, wollte er ersichtlich zugunsten des Steuerpflichtigen die von ihm nach Maßgabe des Gewinnabführungsvertrags angenommene Steuerschuld bewahren und nicht eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich ändern. Der Gesetzgeber konnte vielmehr typisierend davon ausgehen, dass die Regelung ausschließlich begünstigenden Charakter hatte, weil sie lediglich zur steuerlichen Anerkennung von – die übrigen Voraussetzungen der §§ 14 und 17 KStG erfüllenden – Organschaftsverhältnissen, nicht aber zu deren Versagung führen konnte. Dabei musste der Gesetzgeber nicht in seine Beurteilung einbeziehen, dass die Anerkennung der Organschaft unter Berücksichtigung der Rechtsprechungsentwicklung in anderen Bereichen (insbesondere § 35 EStG) für den Organkreis insgesamt möglicherweise zu einer ungünstigeren Besteuerung führen konnte.

84

So ist es auch im Streitfall. Die Einfügung von [§ 34 Abs. 10b Satz 2 und 3 KStG](#) n.F. hatte für die Klägerin keine belastende Wirkung, denn die steuerliche Belastung, auf die sich die Klägerin beruft, ist nicht auf die Anerkennung der steuerlichen Organschaft, sondern auf die Rechtsprechung des BFH in seinen Urteilen vom 22.9.2011 IV R 42/09 (BFH/NV 2012, 236) und IV R 3/10 (BFHE 235, 346, BStBl 2012, 14) zurückzuführen, wonach eine Anrechnung der Gewerbesteuermessbeträge der Enkel-Personengesellschaften gemäß § 35 EStG bei der Klägerin nicht möglich war. Die Einführung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. mit der Übergangsregelung des [§ 34 Abs. 10b Satz 2 und 3 KStG](#) n.F. hatte hierbei lediglich eine mittelbare Bedeutung. Diese Mittelbarkeit rechtfertigt nicht die Annahme, der Gesetzgeber habe durch die Einführung des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert, zumal § 35 EStG nur in solchen Fällen neben den §§ 14 ff. KStG auf den Organträger anzuwenden ist, in denen es sich bei diesem um eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft handelt.

85

86

Auch der Beklagte hat im Streitfall auf der Grundlage des [§ 34 Abs. 10b Satz 2 und 3 KStG](#) n.F. keine die Klägerin belastende nachträgliche Abänderung der Steuerschuld vorgenommen. Soweit der Beklagte im Rahmen des – von der Klägerin nicht angefochtenen – Feststellungsbescheids nach § 35 Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung der vorgenannten BFH-Rechtsprechung zu § 35 EStG belastende Änderungen vorgenommen hat, beruhen diese nicht auf der Einführung von [§ 34 Abs. 10b Satz 2 und 3 KStG](#) n.F.

bb) Ein Verstoß gegen das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung liegt zudem deshalb nicht vor, weil § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. die Klägerin nicht in ihrem Recht auf Vertrauensschutz verletzt. 87

Wie beschrieben beruht das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes (BVerfG-Beschlüsse vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz. 134; vom 10.10.2012 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, BStBl II 2012, 932, Rz. 41). Eine Verletzung der Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes ist jedoch durch das BMF-Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl I 2006, 12) ausgeschlossen. Hierin hat das BMF geregelt, es werde „nicht beanstandet“, wenn vor dem 1.1.2006 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge einen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht enthielten. Auch eine Anpassung dieser Verträge sei nicht erforderlich. Diese Regelung hat der Beklagte in den Streitjahren angewandt. Die Finanzverwaltung wendet diese Regelung im Übrigen bis zum 31.12.2019 an, wie sich aus dem BMF-Schreiben vom 3.4.2019 (BStBl I 2019, 467) ergibt. Durch § 17 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG n.F. wird diese Verwaltungsregelung in Gesetzesrang erhoben. 88

Ein Vertrauen auf eine fehlende steuerliche Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrags, wie von der Klägerin reklamiert, konnte vor diesem Hintergrund nicht entstehen. Die Klägerin hat den Gewinnabführungsvertrag, obwohl sie diesen nach dem ... Mai 2008 mit einer Monatsfrist hätte kündigen können, im gesamten Streitzeitraum vereinbarungsgemäß durchgeführt und ist in den dem Beklagten vorgelegten Erklärungen vom Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses ausgegangen. Der Beklagte hat die benannten Regelungen, zunächst aufgrund der Verwaltungsanweisung im BMF-Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl I 2006, 12) und später aufgrund eines Gesetzes, unverändert angewandt. Vor diesem Hintergrund ist weder erkennbar, dass die Klägerin in den Streitjahren auf eine Nichtanerkennung des Ergebnisabführungsvertrags vertraut haben könnte, noch dass sie in den Streitjahren im Vertrauen auf die Nichtanerkennung des Ergebnisabführungsvertrags irgendwelche Dispositionen vorgenommen hat. Die vom BVerfG benannten Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sind mithin nicht verletzt. 89

Ein solches Vertrauen hätte lediglich dann entstehen können, wenn die Klägerin die Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses gerichtlich geltend gemacht hätte und sich hierbei auf die ständige Rechtsprechung des BFH zu § 17 KStG a.F. (BFH-Urteile vom 10.5.2017 I R 9315, BFHE 259, 49, BStBl II 2019, 278, Rz. 24; vom 24.7.2013 I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272, Rz. 23; vom 3.3.2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132, Rz. 22) berufen hätte. Dies hat sie indes erst in dem Zeitpunkt getan, als sie die fehlende Anrechnung der Gewerbesteuermessbeträge der Enkel-Personengesellschaften aufgrund der BFH-Urteile vom 22.9.2011 IV R 42/09 (BFH/NV 2012, 236) und IV R 3/10 (BFHE 235, 346, BStBl 2012, 14) erkannt und den Ergebnisabführungsvertrag gekündigt hatte. Ihr enttäushtes Vertrauen bezog sich demnach lediglich auf die fehlende Anrechenbarkeit der Gewerbesteuermessbeträge, nicht hingegen auf die fehlende steuerliche Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrags. 90

Die Klägerin kann sich daher auch nicht mit Erfolg darauf berufen, ihr sei die Möglichkeit, den Gewinnabführungsvertrag unverändert über den 31.12.2014 hinaus fortzuführen und ihm dadurch seine steuerliche Anerkennung zu entziehen, durch den Gesetzgeber rückwirkend verwehrt worden, so dass ihr zu ihrem Nachteil eine Handlungsoption genommen worden sei. Denn wie beschrieben bestand vor dem Hintergrund der Verwaltungsregelung im BMF-Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl I 2006, 12) und der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags durch die Klägerin in den Streitjahren kein schutzwürdiges Vertrauen auf die Nichtanerkennung des Gewinnabführungsvertrags. Angesichts dessen ist es nach Auffassung des Senates vielmehr nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber die Klägerin durch rückwirkende steuerliche Anerkennung des keinen Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG enthaltenden Gewinnabführungsvertrages an der von ihr selbst gewählten Art und Weise der Besteuerung mit der Folge festhält, dass der Klägerin die faktische Möglichkeit entzogen wird, sich nach Ablauf der Veranlagungszeiträume durch Berufung auf die – von der den Veranlagungen zugrunde gelegten Verwaltungsauffassung abweichende – BFH-Rechtsprechung zu § 17 KStG a.F. von der Organschaftsbesteuerung zu lösen.

III. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen war der Senat nicht gehalten, entsprechend dem Hilfsantrag der Klägere das Verfahren auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht im Wege der konkreten Normenkontrolle gem. Art. 100 Abs. 1 GG, §§ 13 Nr. 11, 80 ff BVerfGG die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG vorzulegen.

Hält ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig, so ist gem. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG das Verfahren auszusetzen und, wenn es sich um die Verletzung der Verfassung eines Landes handelt, die Entscheidung des für Verfassungsstreitigkeiten zuständigen Gerichtes des Landes, wenn es sich um die Verletzung dieses Grundgesetzes handelt, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes einzuholen.

Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, da der Senat, wie unter II.2. beschrieben, von der Verfassungsmäßigkeit des § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG überzeugt ist.

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung.

... .. 97