

Beschluss vom 15. Februar 2012, I B 7/11

Abschaffung der Mehrmütterorganschaft: verfassungskonforme Auslegung der Übergangsregelung - Darlegungsanforderungen für Revisionzulassung

BFH I. Senat

EStG § 3c Abs 2, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 3, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 3, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 34 Abs 1, KStG § 34 Abs 1, FGO § 115, FGO § 116

vorgehend FG München, 29. November 2010, Az: 2 K 2315/08

Leitsätze

Wurde in Fällen der sog. Mehrmütterorganschaft der Gewinnabführungsvertrag vor dem 21. November 2002 abgeschlossen, so ist § 34 Abs. 1 KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG verfassungskonform in der Weise auszulegen, dass die Voraussetzung der verschärfenden Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG, nach der die Organträger-Personengesellschaft selbst mehrheitlich an der Organgesellschaft vom Beginn deren Wirtschaftsjahres an beteiligt sein muss (sog. finanzielle Eingliederung), jedenfalls dann als erfüllt anzusehen ist, wenn die bisher im Sonderbetriebsvermögen bei der Organträger-Personengesellschaft gehaltenen Anteile (ganz oder anteilig) vor Ablauf des ersten nach Verkündung des StVergAbG endenden Wirtschaftsjahres in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft mit der Folge einer mehrheitlichen Beteiligung i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG übertragen werden .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine KG, schloss am 31. Mai 2001 als Organträgerin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag (im Folgenden: GAV) mit einer GmbH, der P-GmbH, als Organgesellschaft. Nach Abschn. III GAV verpflichtete sich die P-GmbH, ab 1. Januar 2001 ihren gesamten Gewinn an die Klägerin abzuführen; die Klägerin verpflichtete sich, die während der Vertragsdauer entstehenden Fehlbeträge auszugleichen. Der Vertrag galt bis 31. Dezember 2005 und verlängerte sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn er nicht unter Wahrung einer Frist von einem Jahr gekündigt wurde. Eine vorzeitige Kündigung war nur aus wichtigem Grund möglich (Abschn. V GAV). Die Anteile an der P-GmbH standen zu 19,05 % der Klägerin und zu 33,33 % deren Mehrheitsgesellschafter A.P. zu. Die Anteile der Klägerin (insgesamt: 80.000 DM = 19,05 %) sind ihr von den weiteren GmbH-Gesellschaftern --J.P. und K.P.-- abgetreten worden. Mit Wirkung ab 1. Januar 2006 wurden die Beteiligungen von der Klägerin gegen Zahlung von jeweils 0,51 € zurückübertragen.
- 2** Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) ging für die Jahre 2001 und 2002 von einer Organschaft gemäß den §§ 14 ff. des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1999/2002 i.V.m. § 2 Abs. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) 1999/2002 aus. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erkannte das FA aufgrund der Änderung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2002 durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVergAbG) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660) --KStG 2002 n.F.-- die Organschaft nicht mehr an. Die Neuregelung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F.) sei nach § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. ab dem Veranlagungszeitraum 2003 (VZ 2003) zu beachten. Hiernach hätten die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 n.F. im Verhältnis zur Personengesellschaft (hier: der Klägerin) erfüllt sein und deshalb die die Stimmrechtsmehrheit vermittelnden Anteile bereits vom Beginn des Wirtschaftsjahres an (hier: VZ 2003) im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehalten werden müssen. Da es daran gefehlt habe, seien die von der Klägerin ausgeglichenen Verluste der P-GmbH als verdeckte Einlagen zu qualifizieren und erhöhten --in einem ersten Schritt-- den bilanziellen Anteilswert. Angesichts der nachhaltig schlechten Ertragslage der P-GmbH seien die Anteile jedoch --in einem zweiten Schritt-- auf ihren niedrigeren Teilwert abzuschreiben; die hierdurch

bedingten Betriebsvermögensminderungen seien allerdings nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 2002 nur zur Hälfte zu berücksichtigen.

- 3 Auf der Grundlage dieser rechtlichen Beurteilung erließ das FA Bescheide u.a. zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) für die Jahre 2003 bis 2005 sowie zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2004 und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlustrum zum 31. Dezember 2005 gemäß § 10a GewStG 2002 fest. Den Antrag der Klägerin auf Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen lehnte das FA mit Schreiben vom 13. März 2008 ab. Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben im Wesentlichen ohne Erfolg. Das FA sah auch die Voraussetzungen eines Billigkeitserlasses (§ 163 AO) als nicht gegeben an, da die Ansicht der Behörde den Absichten des Gesetzgebers entspreche. Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 10. November 2005 (BStBl I 2005, 1038) sei es in Altfällen (Abschluss des GAV vor dem 16. Mai 2003) für die durchgängige Anerkennung des Organschaftsverhältnisses ausreichend, wenn die mehrheitsvermittelnden Anteile an der Organgesellschaft bis zum 31. Dezember 2003 in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft (Organträgerin) überführt worden seien. Weiterreichende Billigkeitsmaßnahmen kämen im Streitfall nicht in Betracht, da aufgrund der Änderung des § 14 KStG 2002 bei der Klägerin zumindest Zweifel am Fortbestand der bisherigen rechtlichen Beurteilung hätten aufkommen müssen.
- 4 Die Klage wurde vom Finanzgericht (FG) München mit Urteil vom 30. November 2010 (2 K 2315/08) abgewiesen. Die Vorinstanz führte u.a. aus, dass der Tatbestand des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. nicht vorgelegen habe, da die Klägerin nicht wirtschaftliche Inhaberin des GmbH-Anteils ihres Komplementärs (A.P.) gewesen sei. Die Vorschrift entfalte im Streitfall --entgegen der Ansicht der Klägerin-- keine echte, sondern lediglich eine sog. unechte Rückwirkung. Sie sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; insbesondere sei es mit Rücksicht auf das Gesetzesziel, durch die Übertragung der Beteiligung an der Organgesellschaft in das Gesamthandsvermögen der Organträgerin (Personengesellschaft) die Ernsthaftigkeit des gemeinsamen Engagements in der Organschaft zu verdeutlichen (Hinweis auf BTDrucks 15/119, S. 43), auch den Beteiligten sog. Altfälle zumutbar gewesen, diesem Erfordernis durch die Buchwertübertragung der Anteile zu genügen. Letzteres gelte auch für den Zeitraum vom 1. Januar 2003 bis 15. Mai 2003; bereits mit dem Kabinettsbeschluss vom 20. November 2002 zum "Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes" sei das schutzwürdige Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage entfallen und für die Klägerin erkennbar gewesen, dass ab dem 1. Januar 2003 die Organschaft nur bei Wahrung der zu ändernden Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Nr. 1 KStG 2002 n.F. anerkannt werde. Der hiermit verbundene Anpassungsaufwand sei der Klägerin --trotz des "kurzen Zeitfensters (20. November 2002 bis 31. Dezember 2002)"-- auch zumutbar gewesen, da er sich darin erschöpft hätte, den GmbH-Anteil des A.P. zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu übertragen. Eine Berücksichtigung der Verlustübernahmen der Klägerin über die vom FA anerkannten Beträge hinaus komme --so das FG weiter-- nicht in Betracht. Die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung lägen --abweichend von der Einschätzung des FA-- nicht vor, da die Klägerin die Aufwendungen nicht nur zur Abwendung eines Insolvenzverfahrens, sondern auch zum Zwecke der Sanierung und Wiederherstellung der Rentabilität der P-GmbH geleistet habe; eine Verböserung zu Lasten der Klägerin sei dem Gericht jedoch verwehrt. Unabhängig hiervon habe das FA aber die Teilwertabschreibung nach § 3c Abs. 2 EStG 2002 zutreffend nur zur Hälfte berücksichtigt. Ausreichend hierfür sei, dass die Klägerin die Anteile an J.P. und K.P. zu einem --wenn auch symbolischen-- Preis veräußert habe. Ferner sei das FA auch nicht nach Treu und Glauben gehindert gewesen, die angefochtenen Bescheide zu erlassen. Eine verbindliche Auskunft sei der Klägerin im Hinblick auf die Anerkennung des Organschaftsverhältnisses nicht erteilt worden. Auch habe im Streitfall die Möglichkeit bestanden, die Organschaft durch Übertragung der Beteiligung des A.P. in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu erhalten. Angesichts der klaren Absicht des Gesetzgebers sei es für die Klägerin erkennbar gewesen, dass es nicht ausreichen würde, bis zum Erlass einer Übergangsregelung der Finanzverwaltung zu warten. Schließlich sei es auch nicht zu beanstanden, dass das FA den Erlass von Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 163 AO abgelehnt habe. Die Revision wurde vom FG nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die hiergegen erhobene Beschwerde ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen.
- 6 1. Die Rüge, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2, zweiter Halbsatz der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen, weil das vorinstanzliche Urteil mit seiner Auffassung, dass im

Streitfall das Vertrauen der Klägerin in den Fortbestand der früheren Rechtslage (§ 14 KStG 1999/2002), nach der die mehrheitsvermittelnden Anteile an der Organgesellschaft auch im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Organträgerin (Personengesellschaft) gehalten werden konnten, bereits mit dem Kabinettsbeschluss zum StVergAbG vom 20. November 2002 entfallen sei, von dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83 (BVerfGE 72, 200, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1987, 1749) sowie dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. Oktober 2010 IX R 56/09 (BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409) abweiche, ist un schlüssig.

- 7** Die Darlegung dieses Revisionszulassungsgrunds erfordert, dass die Beschwerde abstrakte und tragende Rechtssätze sowohl des vorinstanzlichen Urteils als auch der benannten Divergenzentscheidungen so genau bezeichnet, dass die Abweichung ersichtlich ist (ständige Rechtsprechung, Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 42, m.w.N.). Dem wird vorliegend nicht genügt. Die Beschwerde lässt insoweit außer Acht, dass die in Bezug genommene Passage des Beschlusses des BVerfG in NJW 1987, 1749, 1754, nach welchem das Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage vom Tage des Gesetzesbeschlusses des Bundestages an entfällt, einen Rechtfertigungsgrund für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer sog. echten Rückwirkung (Rückbewirkung der Rechtsfolgen) benennt; das FG ist im Streitfall hingegen von einer nur unechten Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) ausgegangen. Ebenso wenig ist erkennbar, dass die vorinstanzliche Entscheidung vom BFH-Urteil in BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409 abweicht. Das Urteil betrifft die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach der Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG im Veranlagungszeitraum 2001; Aussagen dazu, ob und unter welchen Voraussetzungen der Vertrauensschutz bereits vor einem Gesetzesbeschluss des Bundestages entfallen könnte, sind den Entscheidungsgründen nicht zu entnehmen und werden von der Beschwerde auch nicht angeführt.
- 8** 2. Nicht durchzugreifen vermag ferner die Rüge, die Revision sei deshalb zuzulassen, weil die Rechtsfrage, ob die Anwendungsbestimmung des § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz wahre, von grundsätzlicher Bedeutung sei (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Entgegen den Ausführungen der Klägerin ist nicht klärungsbedürftig, dass mit Rücksicht auf die Anwendung der Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Nr. 2 KStG 2002 n.F. eine sog. unechte Rückwirkung vorliegt und die Klägerin hiernach bereits ab dem VZ 2003 keinen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1999/2002) genießt.
- 9** a) Auszugehen ist hierbei davon, dass nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 KStG 2002 n.F. die Organträger-Personengesellschaft (hier: Klägerin) aufgrund der zu ihrem (Gesamthands-)Vermögen gehörenden Beteiligung an der Organgesellschaft (hier: P-GmbH) vom Beginn deren Wirtschaftsjahres an mit der Mehrheit der Stimmrechte ununterbrochen beteiligt sein muss und diese durch das StVergAbG eingefügte Neuregelung zur finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft nach § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. bereits ab dem VZ 2003 zu beachten war (allg. Meinung; vgl. z.B. Gosch/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 81; Blümich/Danelsing, § 14 KStG Rz 61; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 805, 807). Zwischen den Beteiligten ist im Beschwerdeverfahren nicht mehr streitig, dass die Klägerin diese Voraussetzung weder zum 1. Januar 2003 noch im VZ 2003 noch zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt hat.
- 10** b) Soweit das FA hieraus abgeleitet hat, dass damit ab VZ 2003 das Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der P-GmbH nicht mehr anerkannt werden kann, ist dies auch mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutz im Ergebnis nicht zu beanstanden.
- 11** aa) Der verfassungsrechtlichen Prüfung sind --entgegen der Ansicht der Klägerin-- insoweit die für eine sog. unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) geltenden Maßstäbe zugrunde zu legen. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass die belastenden Rechtsfolgen einer Norm (hier: § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F.) erst nach Verkündung des Änderungsgesetzes (hier: Verkündung des StVergAbG mit Ausgabe der Nr. 19 des Bundesgesetzblatts 2003 Teil I am 20. Mai 2003) eintreten (hier: Entstehung der Körperschaft- und Einkommensteueransprüche mit Ablauf des VZ 2003), tatbestandlich aber auch von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden (hier: Begründung des Organschaftsverhältnisses unter Zuordnung der Anteile des A.P. zu dessen Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin im Jahre 2001). Auch nach der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG (vgl. Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1, DStR 2010, 1727; 2 BvR 748, 753, 1738/05, BVerfGE 127, 61, DStR 2010, 1733; 2 BvL 1/03, 57, 58/06, BVerfGE 127, 31, DStR 2010, 1736; vgl. auch BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 28/09, BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753) ist hiervon die --vorliegend nicht gegebene-- Kategorie abzugrenzen, dass eine belastende Norm für einen bereits vor Verkündung des Änderungsgesetzes abgeschlossenen Tatbestand gelten soll (sog. echte Rückwirkung oder Rückbewirkung von Rechtsfolgen). Davon unberührt bleibt allerdings, dass auf dem "weiten und vielgestaltigen Feld unechter

Rückwirkungen" (so BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, 19, DStR 2010, 1727, 1729) der Normadressat eine Enttäuschung seines Vertrauens in den Fortbestand der bisherigen, ihn begünstigenden Rechtslage nur hinnehmen muss, wenn die tatbestandliche Rückanknüpfung zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, DStR 2010, 1727).

- 12** bb) Soweit die Vorinstanz ausgeführt hat, dass es im Streitfall mit Rücksicht auf den Kabinettsbeschluss vom 20. November 2002 zum "Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes" sowie die Veröffentlichungen in der Tages- und Fachpresse möglich und zumutbar gewesen sei, den Anteil des A.P. an der P-GmbH spätestens zum 31. Dezember 2002 in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu übertragen, um bereits am 1. Januar 2003 --dem nach den Erläuterungen des FG mutmaßlichen Beginn des Wirtschaftsjahres der P-GmbH (Organgesellschaft)-- den zu erwartenden Änderungen des KStG durch das StVergAbG zu genügen (hier: § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F.), kann der Senat dem ohne weiteres nicht folgen. Insbesondere ist angesichts dessen, dass jede Gesetzesinitiative --soll sie zum Gesetz werden-- die Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften finden muss, schwerlich ein tragfähiger Grund dafür zu erkennen, weshalb es bei Organschaftsverhältnissen, die vor dem genannten Kabinettsbeschluss begründet worden waren, zumutbar gewesen sein sollte, vor Verabschiedung des Gesetzes durch den Bundestag (hier: 21. Februar 2003) Umstrukturierungsmaßnahmen zu ergreifen, die zudem --nach den Gegebenheiten des Streitfalls-- nur unter Beachtung der Formvorschrift des § 15 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung hätten durchgeführt werden können.
- 13** cc) Im Einzelnen kann dies indessen dahinstehen. Denn die Regelung des § 34 Abs. 1 i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. ist unbeschadet dessen nicht verfassungswidrig. Ihr Wortlaut ist --zur Wahrung der Anforderungen an eine verfassungsrechtlich unbedenkliche (unechte) Rückwirkung-- im Wege der verfassungskonformen Auslegung dahin einzuschränken (teleologische Reduktion), dass Organschaftsverhältnisse, denen ein vor dem 21. November 2002 abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag zugrunde liegt, jedenfalls dann, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, nach Maßgabe der weiteren Voraussetzungen des § 14 KStG 2002 n.F. auch dann im VZ 2003 steuerrechtlich anzuerkennen sind, wenn die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft begründenden Anteile spätestens zum 31. Dezember 2003 in das Gesamthandsvermögen der Organträger-Personengesellschaft übertragen worden sind.
- 14** Allerdings ist es nach ständiger Rechtsprechung ausgeschlossen, ein Gesetz gegen seinen ausdrücklichen Wortlaut und gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers verfassungskonform auszulegen. Hiervon abzugrenzen sind jedoch zu weit geratene --und damit verdeckt lückenhafte-- Überleitungsbestimmungen, die auch Sachverhaltskonstellationen erfassen, für die der Gesetzgeber --hätte er sie bedacht-- zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung eine besondere Anwendungsregelung getroffen hätte. Eine solche verdeckte Regelungslücke ist im Wege der ergänzenden Rechtsfortbildung dadurch zu schließen, dass die verfassungsrechtlich erforderlichen Einschränkungen dem Gesetzeswortlaut hinzuzufügen sind (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2000 VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282; vom 25. März 2004 IV R 2/02, BFHE 206, 21, BStBl II 2004, 728; vom 19. Oktober 2005 I R 34/04, BFH/NV 2006, 1099, jeweils zur echten Rückwirkung, sowie Urteile vom 14. Dezember 2006 III R 27/03, BFHE 215, 442, BStBl II 2007, 332; in BFHE 233, 404, BStBl II 2011, 753, jeweils zur unechten Rückwirkung).
- 15** Für den Streitfall bedeutet dies, dass die Bestimmungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 und Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. zwar insoweit eindeutig und damit nicht auslegungsfähig sind, als die verschärfende Neuregelung zur finanziellen Eingliederung von Organgesellschaften in Organträger-Personengesellschaften ab VZ 2003 auch für zuvor begründete Organschaftsverhältnisse gelten sollte (vgl. BTDrucks 15/119, S. 43 f.). Nicht bedacht hat der Gesetzgeber aber offenkundig, dass die Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG 2002 n.F. auf die mit dem StVergAbG nicht veränderte Bestimmung des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002 (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 n.F.) verweist und damit erfordert, dass nach dem Gesetzeswortlaut auch für den VZ 2003 die verschärften Anforderungen der finanziellen Eingliederung bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft --im Falle eines mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahres mithin bereits am 1. Januar 2003-- erfüllt sein müssen. Da nicht angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber --wäre ihm dieser mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes nicht vereinbare Zusammenhang bewusst gewesen-- eine solche verfassungswidrige Anwendungsbestimmung habe treffen wollen, ist von einer verdeckten Regelungslücke auszugehen und diese --unter Wahrung des Änderungsinteresses des Gesetzgebers sowie der berechtigten Belange der am Organschaftsverhältnis beteiligten Steuerpflichtigen-- im Wege der Rechtsfortbildung dahin zu schließen, dass es

für die fortdauernde steuerliche Anerkennung von Organschaftsverhältnissen in den vorbezeichneten Altfällen genügt, wenn die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 KStG 2002 n.F. zum Ende des ersten Wirtschaftsjahres 2003 der Organgesellschaft (hier: also zum 31. Dezember 2003) erfüllt waren (i.E. gl.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 1038).

- 16** dd) Da im Streitfall diesem Erfordernis nicht entsprochen wurde, ist die Vorentscheidung, soweit sie das Organschaftsverhältnis ab dem VZ 2003 nicht anerkannt hat, im Ergebnis zu bestätigen; eine Revisionszulassung zur Klärung der verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Übergangsbestimmung des § 34 Abs. 1 KStG 2002 n.F. ist damit ausgeschlossen. Dem Rechtsstreit kommt auch nicht deshalb grundsätzliche Bedeutung zu, weil der Senat nicht auszuschließen vermag, dass bei Vorliegen besonderer --einzelfallbezogener-- Umstände Organschaftsverhältnisse für den VZ 2003 aus Billigkeitsgründen auch dann anzuerkennen sein könnten, wenn die Eingliederungsvoraussetzungen gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 KStG 2002 n.F. erst nach dem 31. Dezember 2003 erfüllt worden sind. Gründe dieser Art sind mit der Beschwerdeschrift nicht vorgetragen; vielmehr hat das FG ausdrücklich festgestellt, dass die Klägerin auf "die Gesetzesänderung nicht reagiert (habe)".
- 17** 3. Ohne Erfolg bleibt schließlich die Rüge, die Revision sei zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, erster Halbsatz FGO), weil es der höchstrichterlichen Klärung bedürfe, ob das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG 2002 in der für die Streitjahre geltenden Fassung auch dann anzuwenden sei, wenn --wie im Streitfall-- wertlose Anteile zu einem nur symbolischen Kaufpreis veräußert werden. Nichts anderes gilt für die nach Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist erhobene Rüge, dass der BFH zwischenzeitlich diese Rechtsfrage --abweichend von der vorinstanzlichen Entscheidung im anhängigen Verfahren-- mit Urteil vom 6. April 2011 IX R 61/10 --BFHE 233, 446, BStBl II 2012, 8-- (vgl. auch Urteil vom 6. April 2011 IX R 31/10, BFH/NV 2011, 2028) verneint habe und deshalb ein Fall der sog. nachträglichen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, zweiter Halbsatz FGO) gegeben sei.
- 18** Beide Rügen können bereits deshalb nicht durchgreifen, weil das Urteil auch auf der selbständig tragenden Erwägung fußt, dass im Streitfall --entgegen der Ansicht des FA-- die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der P-GmbH dem Grunde nach nicht erfüllt seien. Demgemäß wäre zur schlüssigen Rüge der geltend gemachten Zulassungsgründe erforderlich gewesen, dass die Klägerin auch im Hinblick auf diese Erwägung des finanzgerichtlichen Urteils zumindest einen der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Revisionszulassungsgründe darlegt (ständige Rechtsprechung, vgl. Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 28, m.w.N.). Hieran fehlt es vorliegend. Demnach ist auch nicht darauf einzugehen, ob die genannte Rechtsprechung überhaupt auf im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsanteile übertragbar ist (vgl. --zu § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F.-- Senatsurteil vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815; Senatsbeschluss vom 19. April 2011 I B 166/10, BFH/NV 2011, 1399).
- 19** 4. Im Übrigen sieht der Senat von einer Begründung dieses Beschlusses ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de