

Urteil vom 28. July 2010, I R 89/09

Rückwirkende Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft nach Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung und nach Anteilseinbringung - Finanzielle Eingliederung - Fußstapfentheorie

BFH I. Senat

UmwStG § 2 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 2 S 3, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 20 Abs 1, UmwStG § 20 Abs 7, UmwStG § 20 Abs 8 S 1, UmwStG § 22 Abs 1, KStG § 14 Abs 1, KStG § 17, UmwG § 123 Abs 3 Nr 2, UmwStG § 23 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 2 S 3, UmwStG § 12 Abs 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 25. August 2009, Az: 6 K 2295/06

Leitsätze

Die Voraussetzungen einer Organschaft gemäß §§ 14 ff. KStG 2002 sind infolge der in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 angeordneten Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft in die Position der übertragenden Gesellschaft auch nach einer vorangegangenen Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung und einer anschließenden Anteilseinbringung von Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an erfüllt .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine durch Vertrag vom 16. April 2004 durch Ausgliederung zweier Teilbetriebe zur Neugründung aus der R-GmbH hervorgegangene GmbH. Die Ausgliederung erfolgte mit Wirkung zum 1. Januar 2004 und wurde am 24. Juni 2004 ins Handelsregister eingetragen. Die R-GmbH war nach der Ausgliederung zunächst Alleingesellschafterin der Klägerin. Darüber hinaus hielt sie sämtliche Anteile an der Beigeladenen, ebenfalls einer GmbH. Mit Gesellschafterbeschluss vom 16. April 2004 brachte die R-GmbH ihre Beteiligung an der Klägerin im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Beigeladenen in diese ein. Die Einbringung erfolgte mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Januar 2004 und wurde am 8. Oktober 2004 ins Handelsregister eingetragen. Alleingesellschafterin der Klägerin war seitdem die Beigeladene. Ebenfalls am 16. April 2004 schlossen die Klägerin und die Beigeladene einen Gewinnabführungsvertrag, der am 25. Oktober 2004 ins Handelsregister eingetragen wurde.
- 2** Die Klägerin legte ihrer Steuererklärung für das Streitjahr 2004 eine körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen ihr und der Beigeladenen zugrunde. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht. Er bezog sich auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. August 2003 (BStBl I 2003, 437 Tz. 12) und ging davon aus, es fehle die erforderliche finanzielle Eingliederung.
- 3** Die Klage gegen die hiernach festgesetzte Körperschaftsteuer blieb erfolglos. Das Sächsische Finanzgericht (FG) wies sie durch Urteil vom 26. August 2009 6 K 2295/06 als unbegründet ab; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1160 abgedruckt.
- 4** Ihre Revision stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer 2004 mit 0 € festgesetzt wird.
- 5** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 6** Die Beigeladene unterstützt in der Sache die Klägerin, das dem Verfahren beigetretene BMF unterstützt das FA. Beide haben jedoch keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist begründet. Die Vorinstanz hat zu Unrecht angenommen, die Klägerin sei im Streitjahr nicht in die Beigeladene finanziell eingegliedert gewesen und es fehle infolgedessen an einer Voraussetzung für das Vorliegen einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft. Ihr Urteil ist deswegen aufzuheben und der Klage ist stattzugeben.
- 8** 1. Verpflichtet sich eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen. Das folgt für die Eingliederung in eine GmbH aus § 14 Abs. 1 Satz 1 erster Satzteil und § 17 KStG 2002. Erforderlich ist weiterhin, dass die Eingliederungsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 zweiter Satzteil Nr. 1 bis 5 KStG 2002 erfüllt sind. Das ist nach den Feststellungen des FG, die den erkennenden Senat binden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), der Fall und ist unter den Beteiligten im Grundsatz auch nicht streitig.
- 9** 2. Da der Beigeladenen als Organträgerin die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Klägerin als Organgesellschaft zustand, gilt Letzteres prinzipiell auch für das Erfordernis der finanziellen Eingliederung i.S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002. Umstritten ist allerdings, ob diese Eingliederung --wie hiernach ebenfalls erforderlich-- infolge der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung nach Maßgabe des § 20 Abs. 7 und 8 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 1995) "vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen" bestand. Die Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 437 Tz. 12; Oberfinanzdirektion Frankfurt, Verfügung vom 21. November 2005, Deutsches Steuer-Recht --DStR-- 2006, 41; anders noch im sog. Umwandlungssteuererlass, BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. Org. 05) und ihm folgend das FG verneinen das, weil es sich bei der gebotenen finanziellen Eingliederung um ein tatsächliches Merkmal handele, das einer fiktiven Rückbeziehung nicht zugänglich sei. Die rückwirkende Begründung eines Organschaftsverhältnisses sei deswegen nicht zulässig. Das Schrifttum --ihm hat sich das FG Baden-Württemberg (Urteil vom 25. November 2009 3 K 157/06, EFG 2010, 820) für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung angeschlossen-- ist demgegenüber einhellig anderer Auffassung: Die finanzielle Eingliederung sei rechtlicher, nicht tatsächlicher Natur und könne deshalb auch auf den fiktiven Übertragungstichtag rückbezogen werden (z.B. Neumann in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 159 f.; Dötsch, Der Konzern 2004, 273; 2005, 695, 697; derselbe in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anh. [SEStEG] Rz 16 ff.; Patt, daselbst, § 20 UmwStG [SEStEG] Rz 33; Blumenberg in Herzig [Hrsg.], Organschaft, S. 250, 255; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3 Rz 36 ff., Rz 39; van Lishaut, daselbst, § 2 Rz 40; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rz 116; Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz 351.1, 357.1, 366; Sinewe, GmbH-Rundschau 2002, 481, 483; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 88a; Hörtnagl in Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl., § 2 UmwStG Rz 86; Schmitt, daselbst, § 23 UmwStG Rz 33; Bilitewski in Haritz/ Mener, UmwStG, 3. Aufl., § 23 Rz 28; Slabon, daselbst, § 2 Rz 85; Erle/Heurung in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 14 Rz 700 ff., 704; Schumacher, DStR 2006, 124; Orth, Der Konzern 2005, 79, 93; Gosch, Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, 325, 327 f.; Plewka/Schienke, Der Betrieb --DB-- 2005, 1703). Der Senat lässt im Ergebnis (abermals, s. bereits Senatsurteil vom 17. September 2003 I R 55/02, BFHE 203, 329, BStBl II 2004, 534) dahinstehen, welche Auffassung er für richtig hält. Er gibt der Klägerin schon aus anderen Gründen Recht:
- 10** a) Die Klägerin ist infolge einer Ausgliederung zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes aus der R-GmbH mit Eintragung in das Handelsregister am 24. Juni 2004 entstanden. Steuerlich lag die Einbringung zweier Teilbetriebe gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 vor, welche nach § 20 Abs. 7 und 8 Satz 1 UmwStG 1995 auf den 1. Januar 2004 rückbezogen wurde. Auf diesen Übertragungstichtag und in diesem Zusammenhang wurden im Rahmen einer Kapitalerhöhung die Anteile an der Klägerin von der R-GmbH in die Beigeladene (gemäß § 20 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 7 und 8 UmwStG 1995) eingebracht, und es wurde sodann zwischen der Klägerin und der Beigeladenen ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Damit wurden die organschaftlichen Eingliederungsvoraussetzungen in die Beigeladene von der Klägerin nicht erst ab dem 24. Juni 2004, sondern "vom Beginn des Wirtschaftsjahres" an erfüllt.
- 11** b) Grund hierfür ist § 12 Abs. 3 Satz 1 (i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3) UmwStG 1995, wonach im Falle der Kapitaleinbringung die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden

Körperschaft eintritt. Das gilt für jegliche Gewinnermittlungsvorschriften und damit auch (vgl. § 15 KStG 2002) für die körperschaftsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen: Die Ausgliederung einer Mehrheitsbeteiligung mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organschaft ist möglich, wenn seit dem Beginn des Wirtschaftsjahres eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger besteht und dieses Erfordernis bis zum Ende des Wirtschaftsjahres aufrechterhalten bleibt. Sind diese Voraussetzungen bei der übertragenden Körperschaft (hier: der R-GmbH) erfüllt, setzt sich dies für die übernehmende Körperschaft (hier: die Beigeladene als nunmehriger Organträgerin) fort. Das betrifft auch und gerade den im Streitfall in Rede stehenden Übergang eines Teilbetriebes der Überträgerin auf eine neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft durch Abspaltung oder Ausgliederung. Das übergehende Vermögen war hier bereits vor der Umwandlung in die Überträgerin eingegliedert (Teilbetriebseigenschaft als "stärkste Form der Eingliederung", vgl. Erle/Heurung in Erle/Sauter, a.a.O., § 14 Rz 708; ebenso z.B. Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 88a; Bilitewski in Haritz/Menner, a.a.O., § 23 Rz 28; Slabon, daselbst, § 2 Rz 85; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 14 KStG Rz 116; Neumann in Gosch, a.a.O., § 14 Rz 281; Dötsch, Der Konzern 2004, 273, 275; derselbe in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., UmwStG Anh. [SEStEG] Rz 11 und 21/6; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 23 UmwStG Rz 33), ohne dass es auf die Frage danach, ob die einzelnen Organschaftsvoraussetzungen --hier diejenige der finanziellen Eingliederung-- bei isolierter Betrachtung einer Rückwirkung zugänglich sind, noch ankäme. Insbesondere bedarf es keiner Begründung eines Organschaftsverhältnisses zur übertragenden Gesellschaft. Die Rechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft in die Position der übertragenden Körperschaft ist vielmehr eine umfassende (sog. Fußstapfentheorie).

- 12** c) Aus gleichem Grund ist auch dem Einwand des dem Revisionsverfahren beigetretenen BMF, die in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 angeordnete Rechtsnachfolge verlange im Hinblick auf die Organschaftsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 KStG 2002 und hierbei namentlich im Hinblick auf das Merkmal der finanziellen Eingliederung ein einschränkendes Rechtsverständnis, weil jenes Eingliederungsmerkmal ein personenbezogenes, als solches nachfolgefeindliches Merkmal sei, nicht beizupflichten. Es trifft zwar zu, dass die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft eine systematische Durchbrechung des steuerlichen Subjektprinzips darstellt und deswegen von besonderen tatbestandlichen Voraussetzungen abhängt (vgl. auch Senatsurteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132). Indem das Umwandlungssteuerrecht für seinen Regelungsbereich jedoch eine letztlich vorbehaltlose Rechtsnachfolge in die Position des Rechtsvorgängers gewährt, wird diese Durchbrechung und werden deren Voraussetzungen einbezogen. Dadurch, dass Umwandlungen in Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorgaben und abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten zudem auch steuerlich prinzipiell rückwirkend beschlossen werden können, wird dies bestärkt. In beidem liegt gerade der Unterschied zu jener Situation der sog. Verlustvererbung nach § 10d des Einkommensteuergesetzes, über welche der Große Senat des BFH in seinem Beschluss GrS 2/04 vom 17. Dezember 2007 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) zu entscheiden hatte und auf welchen sich das BMF deshalb zu Unrecht bezieht.
- 13** d) Auch dass die Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 1995 beim Anteilstausch seit der Novellierung des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) gänzlich ausgeschlossen ist (vgl. § 21 UmwStG 2006; Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 21 Rz 52), rechtfertigt kein anderes Ergebnis. Es handelt sich hierbei um eine konstitutive Neuregelung, die im Streitjahr noch nicht galt.
- 14** e) Die daraus abzuleitenden Konsequenzen entsprechen gleichermaßen der (ursprünglichen) Verwaltungspraxis (im sog. Umwandlungssteuererlass in BStBl I 1998, 268, dort Tz. Org. 08 i.V.m. Org. 04) wie der zwischenzeitlich geänderten Regelungslage in § 23 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 UmwStG 2006 (im Ergebnis ebenso z.B. Herlinghaus in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., Anh. 3 Rz 39 und 48 f.; Ritzer, daselbst, § 23 Rz 54; Dötsch, Der Konzern 2005, 695, 698; derselbe in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., UmwStG Anh. [SEStEG] Rz 11 und Rz 21/6; Bilitewski in Haritz/Menner, a.a.O., § 23 Rz 28; Frotscher in Frotscher/Maas, a.a.O., § 14 KStG Rz 89; Mutscher, daselbst, § 23 UmwStG Rz 79 ff.; Plewka/Schienze, DB 2005, 1703; Schumacher, DStR 2006, 124; Erle/Heurung in Erle/Sauter, a.a.O., § 14 Rz 708; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 23 UmwStG Rz 33; Neumann in Gosch, a.a.O., § 14 Rz 281; s. auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 23 UmwStG Rz 46). Sie sind auch im Streitfall zugrunde zu legen und bedeuten für die hier zu beurteilende Situation, dass die Klägerin wie vordem in die R-GmbH --vor der Einbringung der Kapitalbeteiligung im Zuge der Kapitalerhöhung-- fortan in die Beigeladene --nach jener Einbringung-- i.S. von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 finanziell eingegliedert war. Das körperschaftsteuerrechtliche Organschaftsverhältnis zu der Beigeladenen als Organträgerin bestand mithin am 1. Januar 2004 und dauerte während des gesamten Wirtschaftsjahres an.

- 15** 3. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil ist aufzuheben. Die Sache ist spruchreif: Der angefochtene Steuerbescheid ist dahin abzuändern, dass die Körperschaftsteuer 2004 auf 0 € festgesetzt wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de