

# Urteil vom 11. Juli 2023, I R 21/20

**"Finanzielle Eingliederung" bei unterjähriger Verschmelzung auf eine Personengesellschaft; Feststellungsgegenstand des § 14 Abs. 5 KStG - teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 11.7.2023 I R 36/20, I R 40/20, I R 45/20**

ECLI:DE:BFH:2023:U.110723.IR21.20.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 4, KStG § 14 Abs 5, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 3, UmwStG 2006 § 12 Abs 3, GewStG § 35b, AO § 179 Abs 1, FGO § 40 Abs 1, FGO § 40 Abs 2, FGO § 42, FGO § 99 Abs 1, KStG VZ 2015, GewStG VZ 2015, AEUmwStG 2006 Abschn Org.02 S 2, AEUmwStG 2006 Abschn 02.03

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 14. Mai 2020, Az: 4 K 412/19

## Leitsätze

1. Im Fall der Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft tritt der übernehmende Rechtsträger (Organträger) hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) auch dann nach § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG 2006 in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Dies gilt auch für das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG (Bestätigung und Fortentwicklung der Senatsurteile vom 28.07.2010 - I R 89/09, BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528 und I R 111/09, BFH/NV 2011, 67, sog. Fußstapfentheorie).
2. Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und "damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen". Dies umfasst --zumindest "incidenter"-- auch die Statusfrage (Bestehen/Nichtbestehen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft).
3. Der Gewerbesteuermessbescheid ist im Verhältnis zum Feststellungsbescheid des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG kein Folgebescheid.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 14.05.2020 - 4 K 412/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob im Jahr 2015 (Streitjahr) die Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) als Organgesellschaft und der A-GmbH & Co. OHG (Beigeladene) als Organträgerin erfüllt sind.
- 2 Seit dem Jahr 2010 bestand zwischen der Klägerin, einer GmbH, als Organgesellschaft und der B-GmbH als Organträgerin eine Organschaft. Alleingesellschafterin der B-GmbH war die C-S.A.
- 3 Mit Vertrag vom ...03.2015 veräußerte die C-S.A. ihre Beteiligung an der B-GmbH an die Beigeladene. Am ...11.2015 wurde die B-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.04.2015 auf die Beigeladene verschmolzen (Eintragung in

das Handelsregister der übernehmenden Beigeladenen am ...12.2015). Das Wirtschaftsjahr der Klägerin entsprach im Streitjahr dem Kalenderjahr.

- 4 Die Klägerin ging in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr von einer körperschaft- und gewerbsteuerrechtlichen Organschaft mit der Beigeladenen aus, die zu einem zu versteuernden Einkommen von 0 € und einem der Organträgerin zuzurechnenden Einkommen/Gewerbeertrag von ... € führe. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte zunächst diesen Erklärungen und erließ einen Bescheid über Körperschaftsteuer sowie einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG). Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Hinsichtlich der Gewerbesteuer erging kein Bescheid, sondern nur eine Anlage zur Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft für die Organträgerin (Beigeladene).
- 5 Mit Bescheid vom 31.10.2018 hob das FA den Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG mit der Begründung auf, dass vom 01.01.2015 bis zum 31.12.2015 keine Organschaft bestanden habe, und änderte den Bescheid über die Körperschaftsteuer für das Streitjahr dahingehend, dass die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von ... € erzielt habe. Darüber hinaus erließ das FA für das Streitjahr einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag, in dem es ebenfalls von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von ... € ausging. Zur Begründung berief sich das FA auf Rz Org.02 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11.11.2011 (BStBl I 2011, 1314). Danach müsse die Beteiligung an der Organgesellschaft dem übernehmenden Rechtsträger mit steuerlicher Rückwirkung zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zuzurechnen sein. Diese Voraussetzung liege im Streitfall nicht vor. Ein hiergegen gerichteter Einspruch blieb erfolglos.
- 6 Das Hessische Finanzgericht (FG) stellte in dem "Grund-Gerichtsbescheid" vom 14.05.2020 - 4 K 412/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1344) fest, dass die Voraussetzungen einer Organschaft für das Streitjahr erfüllt seien und hierüber nach § 99 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Erlass eines Grundurteils entschieden werden dürfe.
- 7 Der Zulässigkeit der Klage stehe nicht entgegen, dass nur die Klägerin (Organgesellschaft) und nicht auch die Beigeladene (Organträgerin) Klage erhoben habe. Soweit sich die Klage gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG richte, seien sowohl die Organgesellschaft als auch die Organträgerin klagebefugt.
- 8 Sowohl das Bestehen als auch das Nichtbestehen einer Organschaft seien Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG. Das FA sei für den Erlass dieses Bescheids nach § 14 Abs. 5 Satz 4 KStG zuständig, da sich der Ort der Geschäftsleitung zum Zeitpunkt der Veranlagung bei der Beigeladenen in ... befunden habe.
- 9 Zwischen der Klägerin als Organgesellschaft und der Beigeladenen als Organträgerin habe im Streitjahr dem Grunde nach eine Organschaft bestanden. Insbesondere habe die finanzielle Eingliederung bereits ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (01.01.2015) vorgelegen, auch wenn die Beigeladene die Beteiligung an der B-GmbH erst am ...03.2015 erworben habe und deren Verschmelzung auf die Beigeladene nur mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.04.2015 erfolgt sei. Dies folge aus § 12 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG), nach dem der übernehmende Rechtsträger in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintrete. Durch die Verschmelzung der B-GmbH auf die Beigeladene im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sei das Halten der Beteiligung durch die erste Organträgerin (B-GmbH) der zweiten Organträgerin (Beigeladene) zuzurechnen. Dies stehe im Einklang mit den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28.07.2010 - I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67), in denen von einem umfassenden Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ausgegangen worden sei (sogenannte Fußstapfentheorie).
- 10 Wenn der steuerliche Übertragungstichtag --wie im Streitfall-- nicht mit dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft identisch sei, müsse aber das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen auf den alten und den neuen Organträger aufgeteilt werden. Da die hierfür erforderliche Zwischenbilanz noch nicht vorliege, sei es sachgerecht, durch einen Grund-Gerichtsbescheid zu entscheiden.
- 11 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Das BMF ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 FGO beigetreten, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und mangels Spruchreife zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 15 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auch die Statusfrage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 KStG erfasst und im Streitfall die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG vorlag. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen aber nicht aus, um abschließend entscheiden zu können, ob im Streitjahr dem Grunde nach sämtliche Voraussetzungen einer Körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Beigeladenen als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft erfüllt waren.
- 16 1. Das FG durfte über die Frage des Bestehens einer Organschaft nach § 99 Abs. 1 FGO vorab durch Zwischenurteil entscheiden. Eine solche Entscheidung kann auch in Form eines Gerichtsbescheids nach § 90a FGO ergehen (z.B. Brandis in Tipke/Kruse, § 99 FGO Rz 15, m.w.N.).
- 17 a) § 99 Abs. 1 FGO setzt voraus, dass bei einer Leistungsklage oder einer Anfechtungsklage gegen einen Verwaltungsakt ein Anspruch nach Grund und Betrag strittig ist; in diesem Fall kann durch ein Zwischenurteil vorab über den Grund entschieden werden.
- 18 Nach der Rechtsprechung des BFH sind diese Voraussetzungen bei Streitsachen wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung grundsätzlich nicht erfüllt; diese Streitsachen sind nicht auf die Erfüllung eines Anspruchs gerichtet, sondern betreffen nur ein Element dieses Anspruchs (Senatsurteil vom 17.10.1979 - I R 157/76, BFHE 129, 443, BStBl II 1980, 252; BFH-Urteil vom 17.11.1992 - VIII R 35/91, BFH/NV 1993, 316; a.A. Brandis in Tipke/Kruse, § 99 FGO Rz 5; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 99 Rz 5).
- 19 b) Zwar handelt es sich bei dem angefochtenen Bescheid nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG um eine gesonderte und einheitliche Feststellung. Allerdings besteht im Streitfall die Besonderheit, dass sich die Klage gegen einen negativen Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG richtet, so dass zunächst die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft zu klären ist. Diese Statusfrage ist nicht irgendein Element des Steueranspruchs, sondern die grundlegende Vorbedingung für die daraus resultierenden Steueransprüche. Aufgrund dieser Besonderheit ist aus Gründen der Verfahrensökonomie in entsprechender Anwendung des § 99 Abs. 1 FGO ein Zwischenurteil zulässig. Aus denselben Gründen reicht es aus, dass die Unklarheiten über die Höhe der festzustellenden Beträge nur aus Sicht des FG und nicht aus Sicht der Beteiligten bestanden.
- 20 2. Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) muss eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich gesetzlich angeordnet sein. Dies ist darauf zurückzuführen, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren, die von der Grundkonzeption des § 157 Abs. 2 AO abweichen, aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen; die damit unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; Senatsbeschluss vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434; BFH-Urteil vom 20.11.2018 - VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239; Senatsurteil vom 17.05.2023 - I R 42/19, juris). Sofern die gesonderte Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen nicht gesetzlich vorgesehen ist, muss über diese Größen grundsätzlich unmittelbar bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen entschieden werden (vgl. auch Senatsurteile vom 10.04.2019 - I R 15/16, BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266; Senatsurteil vom 17.05.2023 - I R 42/19, juris).
- 21 a) Für die Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft sieht § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG vor, dass das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem

Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festzustellen sind. Diese Feststellungen sind nach § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Nach § 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188) gelten diese Vorschriften erstmalig für nach dem 31.12.2013 beginnende Feststellungszeiträume und damit auch im Streitjahr.

- 22** b) Der zwischen den Beteiligten allein streitige Status des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft ist --zumindest "incidenter" (so Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 1142; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 926 und 932)-- Gegenstand der in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG angeordneten Feststellung der "damit" (Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens) "zusammenhängende(n) andere(n) Besteuerungsgrundlagen" (vgl. auch Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 372; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 795; Dötsch/Pung, Der Betrieb --DB-- 2013, 305, 313; ähnlich Rödder, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2012, 717, 723 und Teiche, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 2197, 2200 ["faktisch"]; a.A. Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 305; Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.34; Drüen, Der Konzern 2013, 433, 446 ff.; kritisch auch Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 682f; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529d ["erhebliche Zweifel"]). Denn ohne das Bestehen einer Organschaft kann kein dem Organträger zuzurechnendes Einkommen festgestellt werden. Die Statusfeststellung ist als Vorbedingung für die Feststellung des zuzurechnenden Einkommens die stärkste Form "damit zusammenhängender Besteuerungsgrundlagen". Die Einbeziehung der Statusfeststellung in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG widerspricht deshalb nicht dem Grundsatz gesetzlicher Feststellungsklarheit und damit auch nicht dem Gebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG sowie dem Gebot effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG (a.A. Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.34).
- 23** Für dieses Ergebnis spricht auch der Wille des Gesetzgebers. Denn nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 17/10774, S. 20) sollte § 14 Abs. 5 KStG auch die grundlegende Feststellung umfassen, dass eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vorliegt. Außerdem gehört im Rahmen des vergleichbar formulierten § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ("im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen") die vergleichbare Situation des Bestehens einer Mitunternehmerschaft ebenfalls zu den möglichen Feststellungen (z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412).
- 24** Dem steht nicht entgegen, dass zum Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids insbesondere die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (EAV) noch nicht abschließend beurteilt werden kann (so aber Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529d). Dieser Umstand ist zwar zutreffend beschrieben, gilt aber gleichermaßen, wenn hierüber in einem Körperschaftsteuerbescheid entschieden wird. Für den Fall einer Änderung der Beurteilung einzelner Tatbestandsmerkmale kommt es allein auf die Systematik der verfahrensrechtlichen Änderungsvorschriften an.
- 25** 3. Auf dieser Grundlage hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klage zulässig ist.
- 26** a) Die Sachurteilsvoraussetzungen für die Klage gegen die Aufhebung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG lagen vor.
- 27** aa) Zutreffende Klageart ist die von der Klägerin erhobene Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Variante 1 FGO). Die Klägerin begehrt nicht den erstmaligen Erlass eines positiven Feststellungsbescheids nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG (vgl. hierzu Senatsurteil vom 11.07.2023 - I R 36/20, BFHE 281, 439), sondern die Aufhebung eines negativen Feststellungsbescheids, mit dem das FA den ursprünglich positiven Feststellungsbescheid aufgehoben hatte. Unter diesen Umständen ist eine Anfechtungsklage zulässig (BFH-Urteil vom 22.11.1994 - VIII R 63/93, BFHE 177, 28, BStBl II 1996, 93; Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 40 Rz 59; zur Wirkung der Aufhebung eines Aufhebungsbescheids vgl. auch BFH-Urteil vom 03.07.2014 - III R 53/13, BFHE 246, 437, BStBl II 2015, 282, und BFH-Beschluss vom 09.12.2004 - VII R 16/03, BFHE 208, 37, BStBl II 2006, 346).
- 28** bb) Die Klägerin ist zudem nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Sowohl Organträgerin als auch Organgesellschaft sind Feststellungsbeteiligte des Verfahrens nach § 14 Abs. 5 KStG, die von der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung betroffen sind; als solche sind sie klagebefugt.
- 29** Die Rechtsprechung hat dies (auch) für die Organgesellschaft bereits ausdrücklich erkannt (BFH-Urteil vom 01.07.2020 - XI R 20/18, BFHE 269, 525, BStBl II 2021, 296, m.w.N., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 926/21; bestätigt durch BFH-Urteil vom 18.08.2021 - XI R 43/20, BFHE 274, 124).

Im Streitfall kommt es auf den hierzu geführten Meinungsstreit aber im Ergebnis nicht an, da sich die Klage gegen einen negativen Feststellungsbescheid richtet, der zur Folge hat, dass die Organgesellschaft ihr Einkommen selbst versteuern muss. Unter diesen Umständen liegt in jedem Fall eine Beschwer vor (einschränkend aber Brühl, DStR 2021, 313, 317 - der dortige Verweis auf das Senatsurteil vom 30.01.2013 - I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560 [zu Bescheiden über die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos] könnte allerdings die Unterschiede bei den Feststellungsbeteiligten nicht ausreichend berücksichtigt haben). Aus § 352 AO und § 48 FGO sind für den Streitfall keine Einschränkungen erkennbar.

- 30** b) Auch die Sachurteilsvoraussetzungen für die Klage gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag lagen vor.
- 31** Insbesondere ist diese Klage nicht nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO unzulässig, da der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag im Verhältnis zu dem Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG kein Folgebescheid ist (Brühl, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2021, 166, 168; Teiche, DStR 2013, 2197, 2201). Vielmehr wird der Gewerbesteuermessbetrag in einem eigenständigen Verfahren ermittelt (vgl. auch Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 368; Drüen, Der Konzern 2013, 433, 437; jeweils m.w.N.). Auch § 35b des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) führt nicht dazu, dass ein Verhältnis von bindendem Grundlagenbescheid und Folgebescheid besteht (z.B. Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 35b Rz 8, m.w.N.). Eine faktische Grundlagenfunktion (vgl. BFH-Beschluss vom 31.05.2010 - X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 35b Rz 3, m.w.N.) reicht hierfür nicht aus. In der Folge ist auch die Statusfrage für die Gewerbesteuer allein im Rahmen des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag zu beantworten (Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.57).
- 32** 4. Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, 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). Zu diesen Voraussetzungen gehört unter anderem, dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Darüber hinaus muss der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG).
- 33** Sofern sich eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (und damit auch eine inländische GmbH) wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen, gelten nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG die §§ 14 bis 16 KStG entsprechend. Darüber hinaus sind die zusätzlichen Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 KStG zu berücksichtigen.
- 34** 5. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass zwischen der Beigeladenen (als Organträgerin) und der Klägerin (als Organgesellschaft) die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) schon vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (01.01.2015) an erfüllt war.
- 35** a) Der Senat hat bereits in seinen Urteilen vom 28.07.2010 - I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) zu den Auswirkungen umwandlungssteuerrechtlicher Vorgänge auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erkannt und für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 entscheidend auf die Anwendung von § 12 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 abgestellt. Aus diesen Vorschriften folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sogenannte Fußstapfentheorie). Dies gelte auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur ist und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst wird, blieb in diesen Urteilen offen.



- 36** b) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Sie ist auf den Streitfall übertragbar, obwohl hier --abweichend zu den Sachverhalten, die den Urteilen vom 28.07.2010 - I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) zugrunde lagen-- der Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (01.01.2015) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (01.04.2015) zusammenfällt. Denn der übernehmende Rechtsträger tritt hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird.
- 37** In diesem Zusammenhang ist auch nicht entscheidend, dass sich die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge im Streitfall --Verschmelzung der B-GmbH auf eine Personengesellschaft (Beigeladene)-- nicht aus § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG, sondern aus § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG ergibt. Aufgrund des vergleichbaren Wortlauts der Vorschriften und des Verweises in § 12 Abs. 3 UmwStG auf § 4 Abs. 2 UmwStG führt dies nicht zu inhaltlichen Änderungen, sondern die Ausführungen zur umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gelten für § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG entsprechend.
- 38** aa) Der Umstand, dass die Fragen, ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur ist und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst wird, in den Senatsurteilen vom 28.07.2010 - I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) offen bleiben konnten, hat bereits deutlich gemacht, dass allein die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG (hier: § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3 UmwStG) zur finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger (Organträger) führen kann und nicht zusätzlich die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen müssen. Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stehen gleichberechtigt nebeneinander; sie können den gleichen Zeitraum betreffen, müssen es aber nicht. Dies entspricht im Ergebnis auch der ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur (Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 206 f.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anhang 1 Rz 22a; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 949; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anhang 4 "Umwandlungen und Organschaft", Rz 44 f.; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 116; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 294; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 158a und 523; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 224; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 12 UmwStG Rz 84; Wisniewski in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 12 Rz 90; Beinert/M. Marx in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 12.65; Brühl, DStR 2021, 313, 315; Hierstetter in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 20.42; Klauck, Der Steuerberater 2023, 161, 164 ff.; Prinz/Solowjeff, DB 2023, 1433, 1438 f.; Pichler, Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht, 2015, S. 195 ff.; Rödder, DStR 2011, 1053, 1054; Schneider/Ruoff/Sistermann, Finanz-Rundschau 2012, 1, 11; Walter, GmbHR 2020, 1098, 1100; Walter, GmbHR 2021, 226, 228; wohl auch Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 468.0.1). Für die Gegenauffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.02 Satz 2 und 02.03; vgl. auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 60) sind im Wortlaut des § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG und im Zweck dieser Regelungen keine Anhaltspunkte erkennbar.
- 39** Die Anwendung der Fußstapfentheorie ist dabei auch nicht auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen das Unternehmen der Organgesellschaft zuvor ein Teilbetrieb des übertragenden Rechtsträgers war. Mit seinen Ausführungen zur Teilbetriebseigenschaft als "stärkste Form der Eingliederung" hat der Senat in dem Urteil vom 28.07.2010 - I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) lediglich begründet, weshalb die Fußstapfentheorie auch auf eine Sachverhaltskonstellation ausgedehnt wurde, bei der die für die finanzielle Eingliederung maßgebliche Beteiligung an der Organgesellschaft erst durch eine rückwirkende Ausgliederung entstanden war.
- 40** bb) Das FA kann dem nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft als systematische Durchbrechung des steuerrechtlichen Subjektprinzips eine restriktive Auslegung zur Folge haben müsse.
- 41** Zwar folgt aus dem Ausnahmecharakter der Organschaft eine grundsätzlich strenge Auslegung der gesetzlichen Regelungen über die Voraussetzungen der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft (vgl. Senatsurteile vom 02.11.2022 - I R 29/19, BFHE 278, 469, BStBl II 2023, 405 und I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409; jeweils m.w.N.). In Umwandlungsfällen werden diese Regelungen aber durch die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften ergänzt. Diese sehen in § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG (hier: § 4 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 3

UmwStG) eine umfassende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge vor (zum Verhältnis von § 12 Abs. 3 UmwStG zu § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG vgl. auch Kahle/Liedgens, Deutsche Steuer-Zeitung 2023, 533, 542 f., m.w.N.). Selbst eine grundsätzlich enge Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen kann nicht dazu führen, diese umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen zu negieren, zumal das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht personengebunden ist, sondern der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft anhaftet, die mit der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Aus Sicht der Organgesellschaft ändert die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der "Eingliederung" in ein anderes Unternehmen.

- 42** Ein umfassendes Verständnis der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge führt auch nicht dazu, dass die Regelungen zur umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung obsolet werden. Dies zeigt sich schon daran, dass die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nicht für sämtliche Umwandlungen des Umwandlungssteuergesetzes Anwendung findet (vgl. § 23 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Außerdem bleibt die umwandlungssteuerliche Rückbeziehung insbesondere dann von Bedeutung, wenn es um die Zurechnung des Einkommens geht, das die Organgesellschaft in einem bereits abgeschlossenen Wirtschaftsjahr erzielt hat (vgl. hierzu Pichler, Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht, 2015, S. 201 ff.).
- 43** cc) Soweit das FA und das FG einwenden, dass ohne Berücksichtigung des umwandlungssteuerlichen Übertragungszeitpunkts eine zeitgleiche Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu zwei verschiedenen Konzernen möglich sei, ist dem entgegenzuhalten, dass der Übergang der finanziellen Eingliederung im Wege der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nicht mit einer Verdoppelung des Zuordnungsobjekts gleichgesetzt werden kann. Insbesondere bedeutet dies nicht, dass es entgegen der gesetzlichen Systematik (Abführung des ganzen Gewinns an "ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen") auch zu einer Zurechnung desselben Gewinns der Organgesellschaft zu zwei verschiedenen Organträgern kommen kann.
- 44** Wird bei der Organgesellschaft zum umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet, ist nur der ab diesem Zeitpunkt erzielte Gewinn an den neuen Organträger abzuführen und diesem steuerlich zuzurechnen. Wird dagegen --wie im Streitfall-- kein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet, ist handelsrechtlich keine Zwischenbilanz aufzustellen. Der zivilrechtliche Anspruch auf Gewinnabführung richtet sich hier allein danach, wer am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft nach dem Gewinnabführungsvertrag anspruchsberechtigter Organträger ist (vgl. auch Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 523; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.19 Satz 2). Auch das Steuerrecht knüpft in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an den gesamten Gewinn nach dem handelsrechtlichen Jahresabschluss zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an, so dass --entgegen der Auffassung des FG-- keine Rechtsgrundlage für eine zeitanteilige unterjährige Einkommenszurechnung besteht (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anhang 1 Rz 22b; Walter, GmbHR 2021, 226, 228; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.02.2013 - IV R 50/09, BFHE 240, 270, BStBl II 2013, 494 zum unterjährigem Gesellschafterwechsel bei einer Organträger-Personengesellschaft). Damit ist das Einkommen der Organgesellschaft in vollem Umfang ausschließlich der neuen Organträgerin (Beigeladene) zuzurechnen.
- 45** Die zivilrechtliche Notwendigkeit einer Zwischenbilanz bei unterjähriger Beendigung oder unterjährigem Beginn des EAV (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14.12.1987 - II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 302 Rz 11) sowie die steuerliche Rückwirkung der unterjährigen Beendigung eines EAV aus wichtigem Grund (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 und 3 KStG) führen zu keinem anderen Ergebnis. Bei der Verschmelzung auf Ebene des Organträgers kommt es gerade nicht zu einer unterjährigen Beendigung des EAV - vielmehr geht der EAV aufgrund zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes) auf den neuen Organträger über (z.B. Winter in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 20 UmwG Rz 58).
- 46** dd) Soweit kritisiert wird, die alleinige Maßgeblichkeit der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge führe zu Missbrauchs- und Gestaltungsmöglichkeiten (insbesondere zur Nutzung von Verlusten entgegen § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und zur Übertragung von Verlusten der Organgesellschaft im Rahmen des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 5 KStG), weist der Senat darauf hin, dass das Gesetz auch an anderen Stellen eine nachträgliche Rückbeziehung körperschaftsteuerrechtlicher Organschaftsvoraussetzungen zulässt. Insbesondere muss der Gewinnabführungsvertrag nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht vor Beginn des ersten Organschaftsjahres abgeschlossen werden, sondern es reicht aus, dass er bis zum Ende des ersten Organschaftsjahres zivilrechtlich wirksam wird. Regelungen dieses Inhalts verdeutlichen, dass den Rechtsfolgen einer Rückbeziehung nicht allgemein der Einwand etwaiger Missbrauchs- oder Gestaltungsmöglichkeiten entgegengehalten werden kann.

- 47 c) Schließlich kann sich das FA auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sich aus jüngeren Senatsentscheidungen eine abweichende Rechtsauffassung ergebe.
- 48 Dies betrifft zunächst das Senatsurteil vom 10.05.2017 - I R 19/15 (BFHE 258, 344, BStBl II 2019, 81). Dort ging es darum, dass die Anteile an der Organgesellschaft erst zeitlich nach dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, auf den es gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG ankommt, im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden waren. Deshalb konnte eine nachfolgende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge gemäß § 12 Abs. 3 UmwStG nicht dazu führen, dass die finanzielle Eingliederung schon ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorgelegen hat. Die finanzielle Eingliederung lag auch beim übertragenden Rechtsträger zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht vor. Der übernehmende Rechtsträger kann aber nur in eine solche Rechtsstellung eintreten, die der übertragende Rechtsträger bereits inne hatte.
- 49 Auch der Senatsbeschluss vom 05.11.2014 - I B 34/14 (BFH/NV 2015, 356) führt zu keinen gegenteiligen Erkenntnissen. Die Anwendung der Fußstapfentheorie nach § 12 Abs. 3 UmwStG auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung scheiterte dort schon daran, dass es um eine Abspaltung zur Aufnahme auf Ebene der Organgesellschaft ging. Deshalb sah der Senat keinen Anhaltspunkt, dass § 12 Abs. 3 UmwStG auf Ebene des Organträgers dazu führen könnte, gegenüber der neuen Organgesellschaft die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.
- 50 Aus dem Senatsurteil vom 16.04.2014 - I R 44/13 (BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303) lassen sich schließlich ebenfalls keine abweichenden Schlüsse ziehen. Zwar hat der Senat zum gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2009 (GewStG 2009) entschieden, dass für das dortige stichtagsbezogene Beteiligungserfordernis (Beteiligung von mindestens 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums) weder § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG noch § 12 Abs. 3 UmwStG anwendbar seien. Maßgebend war hierfür aber die Abgrenzung zwischen rein stichtagsbezogenen Beteiligungserfordernissen und solchen, für die es auf einen Zeitraum ankommt. Die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG muss aber ununterbrochen vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an vorliegen und ist deshalb --abweichend zum Beteiligungserfordernis nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009-- gerade nicht stichtags-, sondern zeitraumbezogen. Soweit im Senatsurteil vom 10.05.2017 - I R 51/15 (BFHE 258, 351, BStBl II 2018, 30) auch bei der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG von einer zeitpunktbezogenen Regelung gesprochen wird, diene dies lediglich der Abgrenzung zu Merkmalen, die nicht nur bezogen auf den Zeitraum des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, sondern bezogen auf die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags vorliegen müssen.
- 51 6. Ungeachtet des Umstands, dass zwischen den Beteiligten mit Blick auf die von ihnen erörterten weiteren Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft kein Streit besteht und der Senat insoweit von Ausführungen absehen kann, ist die Sache nicht spruchreif, da das FG keine tatsächlichen Feststellungen zur Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers getroffen hat (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG). Daher ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 52 a) Insbesondere fehlen jegliche Feststellungen, ob die B-GmbH und die Beigeladene nur inländische oder auch ausländische Betriebsstätten hatten und welcher Betriebsstätte die Beteiligung an der Klägerin im Streitjahr zuzuordnen war (vgl. auch Brühl, DStR 2021, 313, 317). In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, ob die Beigeladene nur inländische oder auch ausländische Gesellschafter hatte. Ohne diese Feststellungen kann nicht abschließend entschieden werden, ob die Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft vollständig erfüllt waren. Dem FG wird daher aufgegeben, die entsprechenden Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 53 b) Zum weiteren Verlauf des Verfahrens wird auf Folgendes hingewiesen:
- 54 aa) Das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG) kann --wie die finanzielle Eingliederung-- Gegenstand einer umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 (oder § 4 Abs. 2 Satz 1) i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sein (Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 233u; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 4 Rz 41; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 294a; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 301 und 303; Brühl/Weiss, Ubg 2020, 715, 718 f.; Rödder in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung,



Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 341, 345 ff.; im Ergebnis auch Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 159b).

- 55** Zur Begründung nimmt der Senat grundsätzlich auf die obigen Ausführungen zum Merkmal der finanziellen Eingliederung Bezug. Hinzu kommt, dass die Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ausdrücklich an die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen anknüpft und insoweit eine Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers beim übernehmenden Rechtsträger vorsieht. Davon wird auch das Merkmal des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG erfasst, auch wenn hier nicht nur die Zugehörigkeit der Beteiligung an der Organgesellschaft zum Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers maßgeblich ist, sondern zusätzlich die Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebstätte.
- 56** bb) Nach den Feststellungen des FG stimmen der Ort der Geschäftsleitung bei Beigeladener (Organträgerin) und Klägerin (Organgesellschaft) überein. Damit erübrigen sich Ausführungen zur Reichweite der Zuständigkeitsregelung des § 14 Abs. 5 Satz 4 KStG, zumal zwischen den Beteiligten hierüber kein Streit besteht.
- 57** 7. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).
- 58** 8. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Klägerin und des FA im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO). Das Einverständnis des beigetretenen BMF war hierfür nicht erforderlich (Senatsurteil vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)