

BFH: Rückwirkende Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft - Fußstapfentheorie

Die Ausgliederung einer Mehrheitsbeteiligung mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organschaft ist mit steuerlicher Rückwirkung 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. Aufgrund der sog. Fußstapfentheorie tritt die übernehmende Körperschaft in die Position der übertragenden Körperschaft.

Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte ist eine GmbH. Ihre Alleingeschafterin (A-KG) brachte die Beteiligung an der Klägerin durch "Übertragungs- und Anteilsabtretungsvertrag" vom 29.08.2005 (dem Streitjahr) mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2004 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 zum Buchwert in eine andere Tochtergesellschaft, die (seinerzeitige) B-GmbH, ein. Zugleich schlossen die B-GmbH und die Klägerin einen Ergebnisabführungsvertrag, der „rückwirkend“ für die Zeit vom 01.01.2005 gelten sollte. Das Finanzamt erkannte die körperschaftsteuer- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft nicht an, da die erforderliche finanzielle Eingliederung fehle. Die Klage war erfolgreich, das Finanzamt ging in die Revision.

Entscheidung

Die Klägerin ist im Streitjahr in die B-GmbH finanziell nicht erst ab dem 29.08.2005, sondern "vom Beginn des Wirtschaftsjahres" an eingegliedert gewesen.

Die Finanzverwaltung verneint die ununterbrochene Eingliederung "vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs" an, 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 ist demgegenüber einhellig anderer Auffassung: Die finanzielle Eingliederung sei rechtlicher, nicht tatsächlicher Natur und könne deshalb auch auf den fiktiven Übertragungstichtag rückbezogen werden. Der Senat lässt im Ergebnis dahinstehen, welche Auffassung er für richtig hält. Er gibt der Klägerin schon aus anderen Gründen Recht.

Im Falle der Kapitaleinbringung tritt die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein (§ 12 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995). Das gilt für jegliche Gewinnermittlungsvorschriften und damit auch 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 (A-KG) erfüllt, setzt sich dies für die übernehmende Körperschaft (B-GmbH als nunmehriger Organträgerin) fort. Das betrifft auch und gerade die im Streitfall in Rede stehende Anteilseinbringung, 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).

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 SEStEG (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006) gänzlich

ausgeschlossen ist, rechtfertigt kein anderes Ergebnis. Es handelt sich hierbei um eine konstitutive Neuregelung, die im Streitjahr noch nicht galt.

Betroffene Norm

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002

§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995

Streitjahr 2005

Vorinstanz

[Finanzgericht Baden-Württemberg](#), Urteil vom 25.11.2009, 3 K 157/06, EFG 2010, S. 820

Fundstelle

BFH, Urteil vom 28.07.2010, I R 111/09, nicht veröffentlicht

Weitere Fundstellen

[Finanzgericht Köln](#), Urteil vom 10.06.2010, 13 K 416/10; siehe ausführlicher in den [Deloitte Tax-News](#)

[Englische Zusammenfassung](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.