
Datum: 10.06.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 416/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0610.13K416.10.00

Tenor:

Die geänderten Bescheide vom 25. Oktober 2006 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2002 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2002, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2010, werden mit der Maßgabe abgeändert, dass der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zwischen der Klägerin und der M Media GmbH vom 25. April 2002 gemäß §§ 14, 17 KStG zugrunde gelegt wird.

Dem Beklagten wird aufgegeben, den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlust nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich formlos mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe ihres Kostenerstattungsanspruchs vorläufig vollstreckbar.

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft im Jahr 2002. 2

Die Klägerin wurde 1998 als M GmbH & Co. KG gegründet und am 16. November 1999 im Wege des Formwechsels in eine Aktiengesellschaft (AG) umgewandelt. Gegenstand ihres Unternehmens war im Streitjahr unter anderem der Erwerb von Unternehmen oder Beteiligungen an Unternehmen, die Internetdienstleistungen im Finanzsektor entwickeln, umsetzen, vermarkten oder anbieten. Als Obergesellschaft des M-Konzerns war sie im Streitjahr an der M Beteiligungs-Holding GmbH, der M Technologies GmbH sowie der M Media GmbH zu jeweils 100% beteiligt. Die Tochtergesellschaft M Media GmbH wurde durch Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2002 (UR-Nr. ... des Notars B, W) im Rahmen einer Bargründung mit einem Stammkapital von 90.000 € gegründet; ihre Eintragung im Handelsregister erfolgte am 15. April 2002 (HR B ... des Amtsgerichts W). 3

Am 25. April 2002 schlossen die Klägerin und die M Media GmbH (im Folgenden: GmbH) einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Dieser Vertrag hatte auszugsweise den folgenden Inhalt: 4

" § 1 Leitung 5

(1) Die M Media GmbH unterstellt die Leitung ihrer Gesellschaft der M AG. Die M AG ist demgemäß berechtigt, der Geschäftsführung der M Media GmbH hinsichtlich der Leitung der Gesellschaft allgemeine oder auf Einzelfälle bezogene Weisungen hinsichtlich der Leitung des Unternehmens zu erteilen. 6

(...) 7

§ 2 Gewinnabführung 8

(1) Die M Media GmbH verpflichtet sich, ihren ganzen Gewinn an die M AG abzuführen. Abzuführen ist – vorbehaltlich einer Bildung oder Auflösung von Rücklagen nach Abs. 2 – der ganze Gewinn entsprechend den Bestimmungen des § 301 AktG. 9

(2) Die M Media GmbH kann mit Zustimmung der M AG Beträge aus dem Jahresüberschuss in andere Gewinnrücklagen einstellen, sofern dies handelsrechtlich zulässig und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Während der Dauer dieses Vertrags gebildete freie Rücklagen (andere Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB) sind auf Verlangen der M AG aufzulösen und zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags zu verwenden oder als Gewinn abzuführen. Die Abführung von Beträgen aus der Auflösung von anderen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB, die vor Beginn dieses Vertrages gebildet wurden, sowie von Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (unabhängig davon, ob diese vor Beginn des Vertrags oder während der Vertragszeit gebildet wurden), ist ausgeschlossen. 10

(3) Die Verpflichtung zur Gewinnabführung gilt erstmals für den ganzen Gewinn des Geschäftsjahres 2002 (Rumpfgeschäftsjahr). 11

§ 3 Verlustübernahme 12

(1) Die M AG ist verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag, erstmals für das vom 19. März 2002 bis zum 31. Dezember 2002 dauernde Rumpfgeschäftsjahr auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 dieses Vertrags den freien Rücklagen Beträge entnommen werden, 13

die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.

(2) Die M Media GmbH ist entsprechend § 302 Abs. 3 AktG verpflichtet, auf den Anspruch auf Verlustausgleich nicht vor Ablauf von drei Jahren nach dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister nach § 10 HGB als bekannt gemacht gilt, zu verzichten oder sich über ihn zu vergleichen. Das gilt nicht, wenn die M AG zahlungsunfähig ist und sich zur Abwendung oder Beseitigung des Konkursverfahrens mit ihren Gläubigern vergleicht.

§ 4 Wirksamwerden und Dauer 15

(...) 16

(3) Der Vertrag wird mit seiner Eintragung in das Handelsregister des Sitzes der M Media GmbH wirksam. Die Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns bzw. zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags beginnt jedoch bereits mit dem Beginn des vom 19. März 2002 bis zum 31. Dezember 2002 dauernden Rumpfgeschäftsjahres, in dem dieser Vertrag wirksam wird.

(4) Dieser Vertrag wird für die Zeit bis zum Ablauf des 31. Dezember 2007 fest abgeschlossen und verlängert sich unverändert jeweils um ein Jahr, falls er nicht spätestens sechs Monate vor seinem Ablauf von einem Vertragspartner gekündigt wird. 18

(...)" 19

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag vom 25. April 2002 Bezug genommen. 20

Am 8. August 2002 schlossen die Klägerin und die GmbH einen Ausgliederungs- und Übernahmevertrag. Darin wurde auszugsweise Folgendes vereinbart: 21

"(...) 22

§ 2 Ausgliederung, Schlussbilanz, Stichtag 23

(1) Die M AG überträgt nach Maßgabe der §§ 3 bis 5 dieses Vertrags die in diesen Paragraphen näher bezeichneten Vermögensgegenstände mit allen Rechten und Pflichten jeweils als Gesamtheit gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf die (...) M Media GmbH gegen Gewährung der in § 8 des Vertrags bezeichneten Anteile dieser Gesellschaften (Ausgliederung zur Aufnahme). 24

(...) 25

(3) Die Übertragung des Vermögens der M AG erfolgt im Verhältnis zwischen den Parteien mit Wirkung zum 1. Januar 2002, 0.00 Uhr (nachfolgend "Ausgliederungsstichtag"). Die Handlungen und Geschäfte der M AG nach dem 1. Januar 2002, 0.00 Uhr, die das auszugliedernde Vermögen betreffen, gelten als für Rechnung der den jeweiligen Betriebsteil bzw. Vermögensgegenstand übernehmenden Gesellschaft vorgenommen. 26

(4) Falls die Ausgliederung nicht bis zum 31. Dezember 2002 in das Handelsregister der M AG eingetragen wird, gilt abweichend von Absatz 3 der 1. Januar 2003, 0.00 Uhr, als Ausgliederungsstichtag. (...). 27

(...)

§ 4 Vermögensübertragung auf die M Media GmbH

29

(1) Die M AG überträgt im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG ihren Betriebsteil "Portal" mit allen wirtschaftlich zu diesem Betriebsteil gehörenden Gegenständen des Aktiv- und Passivvermögens sowie die in dem Vertrag gesondert aufgeführten Gegenstände unter Fortbestand der M AG auf die M Media GmbH. Die Übertragung erfolgt gegen Gewährung von Geschäftsanteilen der M Media GmbH an die M AG. (...)

(...)

31

§ 7 Vollzugsstichtag

32

Die Übertragung des auszugliedernden Vermögens von der M AG auf die (...) M Media GmbH erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Zeitpunkt der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister der M AG ("Vollzugsstichtag"). Der Besitz an beweglichen Sachen geht am Vollzugsstichtag auf die (...) M Media GmbH über. (...).

§ 8 Gewährung von Anteilen

34

(...)

35

(3) Als Gegenleistung für die vorstehende Vermögensübertragung gemäß § 4 auf die M Media GmbH erhält die M AG einen neuen Geschäftsanteil der M Media GmbH im Nennbetrag von EUR 10.000,00 (in Worten: Euro zehntausend). Dieser neue Geschäftsanteil wird im Rahmen eines mit dem Ausgliederungsbeschluss verbundenen Kapitalerhöhungsbeschluss der M Media GmbH geschaffen. Der als Gegenleistung gewährte Geschäftsanteil ist ab dem Ausgliederungsstichtag, frühestens jedoch ab dem Zeitpunkt der Gründung der M Media GmbH, gewinnbezugsberechtigt.

(4) Die Übertragung des ausgegliederten Vermögens auf die M Media GmbH erfolgt zu 37 Zwischenwerten. (...).

(...)

38

§ 12 Wirksamwerden des Vertrags

39

Dieser Vertrag wird im Außenverhältnis nur wirksam, wenn ihm die Hauptversammlung der übertragenden M AG und die Gesellschafter der übernehmenden (...) M Media GmbH zugestimmt haben und die Ausgliederung in das Handelsregister der übertragenden M AG eingetragen ist.

(...)"

41

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Ausgliederungs- und Übernahmevertrag vom 8. August 2002 Bezug genommen.

Noch am gleichen Tag stimmte die Gesellschafterversammlung der GmbH dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag und dem Ausgliederungs- und Übernahmevertrag zu (UR-Nr. ... des Notars B, W). Weiterhin beschloss sie eine Kapitalerhöhung um 10.000 € auf 100.000 € sowie die Bildung eines neuen Geschäftsanteils

43

in Höhe von 10.000 €. Dieser Geschäftsanteil wurde der Klägerin als Gegenleistung für die Übertragung ihres Geschäftsbereichs "Portal" gemäß dem Ausgliederungs- und Übernahmevertrag gewährt.

Der Aufsichtsrat der Klägerin stimmte dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag am 5. Juni 2002 zu (Bl. 104 ff. der FG-Akte 13 K 4831/07). Die Hauptversammlung der Klägerin erteilte ihre Zustimmung zu dem Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag sowie zu dem Ausgliederungs- und Übernahmevertrag am 11. Juni 2002. Der Abschluss des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags wurde am 23. September 2002 im Handelsregister der Klägerin eingetragen, der Abschluss des Ausgliederungs- und Übernahmevertrags am 23. September 2002 im Handelsregister der Klägerin sowie in dem der GmbH. 44

Aufgrund dieser Verträge gingen die Klägerin und die GmbH vom Bestehen eines körperschaftsteuer- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaftsverhältnisses bereits im Jahr 2002 aus. In diesem Jahr erwirtschaftete die GmbH ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von ./ 515.309 €. In der Körperschaftsteuererklärung 2002 erklärte die Klägerin diesen Betrag als "vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags zu leistenden Betrag". 45

Der Beklagte veranlagte die Klägerin am 25. März 2004 und am 2. April 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) für das Jahr 2002 erklärungsgemäß und berücksichtigte dabei eine Zahlung zum Ausgleich des Jahresfehlbetrags der GmbH in Höhe von 515.309 € sowie ein ihr als Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft nach Hinzurechnungen gemäß § 60 Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) sowie Hinzurechnung sonstiger nichtabziehbarer Aufwendungen in Höhe von 323.079 €. Den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer stellte er auf 591.512 € fest, den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 541.720 €. 46

Vom 13. Juni 2005 an fand bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung W (BP) statt. Nach Auffassung der BP (vgl. Tz. 2.9, 2.10 des BP-Berichts vom 27. Juni 2006) lagen die Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft im Wirtschaftsjahr 2002 der Klägerin nicht vor. Dies begründete die BP im Bericht über die gleichzeitig erfolgte steuerliche Außenprüfung bei der GmbH (vgl. Tz. 2.3 des BP-Berichts vom 22. Juni 2006) damit, dass das Wirtschaftsjahr zwar aufgrund der Vermögensübertragung nach dem Ausgliederungs- und Übernahmevertrag gemäß § 20 Abs. 7, 8 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) zum 1. Januar 2002 den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis zum 31. Dezember 2002 umfasst habe. Es fehle aber an der Voraussetzung der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger, da die Klägerin als künftige Organträgerin erst ab der Eintragung der GmbH im Handelsregister am 15. April 2002 an dieser zivilrechtlich beteiligt gewesen sei. Erst ab diesem Zeitpunkt sei das Merkmal der finanziellen Eingliederung gegeben. Die Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 8 UmwStG gelte für die finanzielle Eingliederung nicht (Verweis auf das BMF-Schreiben vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268 i.V.m. dem BMF-Schreiben vom 25. August 2003, BStBl I 2003, 457 Tz. 12). Dies werde auch nach dem Urteil des BFH vom 17. September 2003 (BStBl II 2004, 534) bestätigt durch das BMF-Schreiben vom 24. Mai 2004 (BStBl I 2004, 549). Die Verlustübernahme durch die Klägerin in 2002 sei als Ausgleich vororganschaftlicher Verluste und damit steuerlich als verdeckte Einlage zu werten. 47

Der Beklagte folgte der Rechtsauffassung der BP und erließ am 25. Oktober 2006 geänderte Bescheide, in denen kein Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und der GmbH im Jahr 2002 berücksichtigt wurde. Der Beklagte stellte den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2002 auf 191.282 € fest, den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 141.490 €.

Gegen diese und weitere Bescheide legte die Klägerin am 16. November 2006 Einsprüche ein. Im Hinblick auf das Einspruchs- und anschließende Klageverfahren der GmbH (13 K 4831/07) ruhte das Einspruchsverfahren zunächst einvernehmlich. Nach Rücknahme der Klage durch die GmbH in der mündlichen Verhandlung am 9. Dezember 2009 wies der Beklagte die Einsprüche der Klägerin mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2010 als unbegründet zurück. Mit Schreiben ebenfalls vom 12. Januar 2010 zog der Beklagte die GmbH zum Einspruchsverfahren der Klägerin gemäß § 360 der Abgabenordnung (AO) hinzu und übersandte ihr eine Ablichtung der Einspruchsentscheidung. 49

Gegen diese Entscheidung hat die Klägerin am 11. Februar 2010 Klage erhoben. Mit dieser begehrt sie weiterhin die Anerkennung der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin und der GmbH im Jahr 2002. 50

Nach dem Umwandlungssteuererlass sei zwar für die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung eine Rückwirkung ausgeschlossen, nicht aber für die finanzielle Eingliederung. Das BMF-Schreiben vom 26. August 2003, wonach auch die finanzielle Eingliederung nicht rückwirkend begründet werden könne, sei für das Jahr 2002 nicht anwendbar. Der BFH habe die Möglichkeit der rückwirkenden Begründung eines Organschaftsverhältnisses für den Fall der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bejaht (I R 55/02, BStBl II 2004, 534). Dieses Urteil sei auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Das Bestehen der Organgesellschaft müsse für körperschaft- und gewerbsteuerrechtliche Zwecke zum Beginn des Wirtschaftsjahres 2002 fingiert werden. Auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise käme es nicht an. Die finanzielle Eingliederung sei kein tatsächlicher, sondern ein rechtlicher Vorgang. Verlangt werde die Mehrheit der Stimmrechte, nicht deren Ausübung. Die Klägerin habe bereits zum Zeitpunkt der Umwandlung ihren Willen vollumfänglich in ihrem Teilbetrieb bzw. in der rückwirkend neuen GmbH durchsetzen können. Bei einem Teilbetrieb handele es sich um die stärkste Form finanzieller Eingliederung. Die Klägerin könne sich mit ihrer Ansicht auf eine Vielzahl steuerrechtlicher Autoren stützen. 51

Die Klägerin beantragt, 52

die angefochtenen Änderungsbescheide vom 25. Oktober 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Februar 2010 aufzuheben, 53

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 54

Der Beklagte beantragt, 55

die Klage abzuweisen, 56

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 57

Er hält an seiner in den Einspruchsverfahren der Klägerin und der GmbH und von der BP vertretenen Rechtsauffassung fest, wonach die Voraussetzungen für eine 58

körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft im Jahr 2002 nicht vorliegen. Es fehle an der erforderlichen ununterbrochenen finanziellen Eingliederung der GmbH in die Klägerin. Die Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 8 UmwStG gelte für die finanzielle Eingliederung nicht. Das Urteil des BFH vom 17. September 2003 (BStBl II 2004, 534) sei nach dem BMF-Schreiben vom 24. Mai 2004 (BStBl I 2004, 549) über den entschiedenen Einzelfall hinaus nur anzuwenden, wenn der Sachverhalt dem Urteilsfall entspricht. Der Sachverhalt der Teilbetriebseinbringung aber sei mit dem Fall der formwechselnden Umwandlung nicht vergleichbar.

Entscheidungsgründe

59

I. Das Gericht legt den Klageantrag dahingehend aus, dass sich die Klage ausschließlich gegen die Folgen der vom Beklagten im Jahr 2002 nicht anerkannten Organschaft richtet.

60

Soweit die Klage wegen des umfassenden Aufhebungsantrags weitere, aufgrund der steuerlichen Außenprüfung vorgenommene Änderungen der ursprünglichen Bescheide betrifft, ist die Klage erkennbar versehentlich zu weit gefasst geworden. Zwischen den Beteiligten war während des gesamten außergerichtlichen und des Klageverfahrens allein die Frage um die rückwirkend begründete Organschaft im Jahr 2002 streitig. Die Klägerin hat darüber hinaus vor der Klageerhebung zu erkennen gegeben, dass sie die übrigen Änderungen der streitgegenständlichen Bescheide aufgrund der Feststellungen der BP akzeptiert (vgl. Schreiben der Prozessbevollmächtigten an den Beklagten vom 21. August 2006, Betriebsprüfungsakte der Veranlagungsstelle im Anschluss an den BP-Bericht).

61

II. Die so verstandene Klage ist zulässig und begründet.

62

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Zu Unrecht hat der Beklagte die ertragsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der GmbH im Streitjahr nicht anerkannt und dementsprechend das von der GmbH erzielte Einkommen der Klägerin nicht zugerechnet.

63

1. Nach §§ 14 Abs. 1, 17 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) ist bei Bestehen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft das Einkommen einer GmbH als Organgesellschaft vorbehaltlich des § 16 KStG dem Organträger zuzurechnen.

64

Voraussetzung für die Zurechnung des Einkommens an den Organträger ist nach §§ 14 Abs. 1 Satz 1, 17 KStG zum einen, dass sich eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen. Zum anderen ist erforderlich, dass die weiteren Merkmale einer Organschaft gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 KStG vorliegen, insbesondere, dass der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung).

65

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so wird das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen zwar bei dieser selbst ermittelt, jedoch steuerlich beim Organträger im Rahmen der diesem gegenüber vorzunehmenden Steuerveranlagung erfasst. Soweit die Organgesellschaft selbst über kein weiteres, nicht an den Organträger abzuführendes

66

Einkommen verfügt, wird die Körperschaftsteuer ihr gegenüber auf Null festgesetzt (BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 I R 84/03, BFHE 205, 1, BStBl II 2004, 539).

In gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht gelten nach § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) Organgesellschaften im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 KStG als Betriebsstätten des anderen Unternehmens.

67

Trotz dieser Fiktion bilden die Organgesellschaften und der Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie, BFH-Urteile vom 28. Januar 2004, I R 84/03, BFHE 205, 1, BStBl II 2004, 539 und vom 22. April 1998 I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748 m.w.N.). Die Organschaft führt jedoch dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Abweichend von der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe – das sind die Gewerbebetriebe des Organträgers und der Organgesellschaft(en) – deshalb allein gegenüber dem Organträger festzusetzen (BFH a.a.O.).

68

2. Die Beteiligten sind sich darüber einig, dass in den Jahren nach dem Streitjahr eine ertragsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der GmbH bestand. Entgegen der Auffassung des Beklagten aber lagen die Voraussetzungen für eine Organschaft bereits im Streitjahr vor. Insbesondere war die GmbH bereits von Beginn ihres Wirtschaftsjahres 2002 an ununterbrochen in die Klägerin finanziell eingegliedert.

69

a) Die Klägerin ist durch Ausgliederung zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) entstanden. Ertragssteuerrechtlich gelten für diese Art der Umwandlung die §§ 20 ff. UmwStG. Der steuerlich grundsätzlich maßgebende Übertragungsstichtag wäre der Tag des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den durch Ausgliederung in die aufnehmende Gesellschaft eingebrachten Wirtschaftsgütern, mithin der Tag der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister. Hiervon abweichend konnte gemäß § 20 Abs. 7 UmwStG der steuerliche Übertragungsstichtag auf Antrag jedoch so ermittelt werden, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtages i.S. von § 20 Abs. 8 UmwStG übergegangen wäre. In den Fällen der Sacheinlage durch Ausgliederung gem. § 123 UmwG darf als steuerlicher Übertragungsstichtag der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist, wobei dieser Stichtag höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Ausgliederung zur Eintragung im Handelsregister liegen darf (§ 20 Abs. 8 Satz 2 UmwStG).

70

Die Klägerin hat die Übertragungsbilanz auf den 31. Dezember 2001 erstellt. Dieser Tag lag weniger als acht Monate vor dem Umwandlungsbeschluss am 8. August 2002 und der Anmeldung zum Handelsregister. Durch die eingereichte Steuererklärung für 2002 hat die Klägerin deutlich gemacht, dass dieser Stichtag auch steuerlich gelten sollte. Die Steuerpflicht der Klägerin begann daher mit Ablauf des 31. Dezember 2001, ihr steuerliches Wirtschaftsjahr am 1. Januar 2002.

71

b) Durch den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags am 25. April 2002, der durch Eintragung im Handelsregister der Klägerin am 23. September 2002 wirksam wurde, konnte die Klägerin noch für das Jahr 2002 eine ertragsteuerliche Organschaft begründen.

72

73

Gemäß § 34 Abs. 9 Nr. 3 KStG gilt für Gewinnabführungsverträge, die – wie im vorliegenden Fall – vor dem 21. November 2002 abgeschlossen wurden, § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 4144). Danach muss der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft, für welches die Organschaft begründet werden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam werden. Damit kann die Organschaft auf das Jahr rückbezogen werden, in dem der Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen wurde.

Der Ausschluss des rückwirkenden Beginns der Organschaft durch die Einführung des § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG vom 16. Mai 2003, BGBl I 2003, 660), wonach das Einkommen dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen ist, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird, gilt dagegen erst für ab dem 21. November 2002 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge. 74

c) Die GmbH war während ihres gesamten Wirtschaftsjahres 2002 in die Klägerin im Sinne des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 17 KStG finanziell eingegliedert. 75

Eine finanzielle Eingliederung liegt nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG vor, wenn der Organträger an der Organgesellschaft in einem solchen Umfang beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte zusteht. Das Merkmal der finanziellen Eingliederung soll gewährleisten, dass der Organträger in den im regelmäßigen Geschäftsverkehr auftauchenden Fragen seinen Willen durchsetzen kann. Demgemäß stellt das Gesetz auch nicht auf die Mehrheit der Anteile ab, sondern auf die kraft der Beteiligung bestehende Mehrheit der Stimmrechte (vgl. bspw. Neumann in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 127, 131; Frotscher in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 90). Diese Voraussetzung ist spätestens ab dem Zeitpunkt der Gründung der GmbH durch Abschluss des Gesellschaftsvertrags am 19. März 2002 an unstreitig erfüllt; ab diesem Zeitpunkt verfügte die Klägerin als alleinige Gesellschafterin der GmbH über sämtliche Stimmrechte. 76

In zeitlicher Hinsicht muss aber nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft bis zu dessen Ende ununterbrochen in einer Weise beteiligt sein, die den Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung genügt (vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz 126). Der Begriff "ununterbrochen" ist eng auszulegen: Jede noch so kurze Unterbrechung schadet und führt zur Auflösung der finanziellen Eingliederung und damit zum Ende der Organschaft (Neumann in Gosch, KStG, § 14 Rz 155 m.w.N.). Maßgebend ist dabei jeweils das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft; auf das Wirtschaftsjahr des Organträgers kommt es nicht an. Die finanzielle Eingliederung muss damit vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an bestehen; es genügt nicht, wenn sie erst im Laufe dieses Wirtschaftsjahrs hergestellt wird. Entsprechend muss die finanzielle Eingliederung bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft bestehen bleiben. Endet die finanzielle Eingliederung vor dem Ende des Wirtschaftsjahres oder beginnt sie nach seinem Anfang, kann dem Organträger das Einkommen der Organgesellschaft nicht zugerechnet werden. 77

Vorliegend war die GmbH "vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres" 2002 im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG in die Klägerin finanziell eingegliedert. Die GmbH wurde zwar erst mit Gesellschaftsvertrag vom 19. März 2002 gegründet und entstand als GmbH erst mit Eintragung im Handelsregister am 15. April 2002. Dennoch ist das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung nicht erst ab dem 19. März 2002 oder dem 15. April 2002, sondern bereits ab dem 1. Januar 2002 an, erfüllt. 78

Grund hierfür ist, dass gemäß § 20 Abs. 7, 8 UmwStG der maßgebliche steuerliche Übertragungsstichtag auf den 31. Dezember 2001 gelegt worden ist. Diese zulässige steuerliche Rückbeziehung bewirkt sowohl, dass die GmbH bereits ab dem 1. Januar 2002 als – fiktive – Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegt, als auch, dass bereits ab dem 1. Januar 2002 die organschaftlichen Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt sind.

79

aa) Ob und inwieweit zulässigerweise rückbezogene Umwandlungsvorgänge die rückwirkende Begründung einer ertragssteuerrechtlichen Organschaft ermöglichen, wird kontrovers diskutiert. Die Finanzverwaltung steht auf dem Standpunkt, dass eine Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung und damit die rückwirkende Begründung eines Organschaftsverhältnisses nicht anzuerkennen sei (BMF-Schreiben vom 26. August 2003 A 2 – S 2770 – 18/03, BStBl I 2003, 437, Rz 12, wonach die Regelung zur Nichtanerkennung der Rückwirkungsfiktion für die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung im Umwandlungssteuererlass (vom 25. März 1998 IV B 7-S 1978-21/98, Rz Org.05) für die finanzielle Eingliederung entsprechend gilt; BMF-Schreiben vom 24. Mai 2004 IV A 2 – S 2770 – 15/04, BStBl I 2004, 549; OFD Frankfurt a.M. vom 21. November 2005 S 1978 A – 19 St II.02; differenzierend Dötsch in Dötsch/Pung/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG (SEStEG) Rz 335; Dötsch/Pung, Organschaftsbesteuerung: Das Einführungsschreiben des BMF vom 26.8.2003 und weitere aktuelle Entwicklungen, Der Betrieb – DB – 2003, 1970; Dötsch in Dötsch/Pung/ Jost/Witt, KStG, UmwStG Anh (SEStEG) Rz 11, 21/6). Das Sächsische Finanzgericht hat entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung nicht rechtlicher, sondern tatsächlicher Natur sei, da es die Möglichkeit der tatsächlichen Durchsetzung des Willens des Organträgers im Geschäftsverkehr der Organgesellschaft beinhalte; aus diesem Grund könne auch die finanzielle Eingliederung nicht im Wege einer Fiktion zurückbezogen werden (Urteil vom 26. August 2009 6 K 2295/06, Deutsche Steuerzeitung – DStZ – 2010, 508).

80

Die Literatur vertritt demgegenüber überwiegend die Auffassung, dass es sich bei der finanziellen Eingliederung um ein rechtliches Merkmal handle, welches nicht durch die Lebenswirklichkeit geprägt und daher im Wege der Rückwirkung mit einem anderen Inhalt versehen werden könne (Neumann in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 14 Rz 159 f.; Erle/Heurung in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 14 Rz 112, 740; Haun/Reiser, Die rückwirkende Begründung einer Organschaft – ein Modell mit Zukunft?, in Betriebs-Berater – BB – 2002, 2257; Sinewe, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2004, 62; ders., Organschaft und Rückwirkungsfiktion nach dem UntStFG, GmbHR 2002, 481; Franz, GmbHR 2004, 63; Gosch, Die steuerliche Betriebsprüfung – StBP – 2004, 27; Blumenberg in Herzig, Organschaft, 2003, S. 255f.; Förster in Herzig, Organschaft, S. 96; Lieber, Finanzrundschau – FR – 2004, 38; Schumacher, Umwandlungssteuerrecht und Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2006, 124; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, Anh 3 Rz 36 ff.; ders., Ausgewählte Praxisprobleme im Schnittpunkt von Umwandlung und ertragsteuerlicher Organschaft, FR 2004, 974). Teilweise wird weitergehend danach differenziert, ob die aufnehmende Kapitalgesellschaft schon bei Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bestanden hat oder noch nicht (vgl. die Nachweise bei Neumann in Gosch, KStG, § 14 Rz 160). Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat ebenfalls die Möglichkeit der Rückbeziehbarkeit des Merkmals der finanziellen Eingliederung bei Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung mit steuerlicher Rückwirkung bejaht (Urteil vom 25. November 2009 3 K 157/09, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2010, 820 m. Anm. Neu).

81

bb) Der erkennende Senat ist mit der Literatur der Auffassung, dass Umwandlungsvorgänge nicht generell als rückwirkungsfeindlich anzusehen sind und insbesondere auch das Merkmal

82

der finanziellen Eingliederung als rechtliches Tatbestandsmerkmal der Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG zugänglich ist. Der Senat sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Der BFH hat im Urteil vom 17. September 2003 (I R 55/02, BFHE 203, 329, BStBl II 2004, 534) angedeutet, dass die finanzielle Eingliederung im Gegensatz zur wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung kein Merkmal wirtschaftlicher, sondern ein Merkmal rechtlicher Natur sei. Dies entsprach dem Umwandlungssteuererlass, der ebenfalls lediglich für die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung die Rückwirkung ausschloss (BStBl I 1998, 268, Rz Org.05). Abschließend haben sich zwar die für die Körperschaft- und Gewerbesteuer zuständigen Senate des BFH zur Rechtsnatur des Merkmals der finanziellen Eingliederung nicht geäußert. Demgegenüber hat der für die Umsatzsteuer zuständige 5. Senat des BFH aktuell entschieden, dass die finanzielle Eingliederung im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft eine "rechtlich zu erfüllende" Voraussetzung sei (BFH-Urteil vom 22. April 2010 V R 9/09, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2010, 1581).

Für den vorliegenden Fall einer Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Aufnahme gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG bedeutet dies, dass eine Rückbeziehung dieses Umwandlungsvorgangs auch für die Beurteilung der Tatbestandsmerkmale der Organschaft anzuerkennen ist. Die Tatsache, dass die Organgesellschaft, vorliegend die GmbH, zivilrechtlich zum steuerlichen Übertragungstichtag noch nicht existent war und damit der Organträger an einem anderen Rechtsträger im Wortsinn noch nicht beteiligt sein konnte, ist dabei unbeachtlich. Nach der Rechtsprechung des BFH, die der erkennende Senat für überzeugend hält, zöge eine solche – formale – Betrachtung Wertungswidersprüche nach sich (BFH-Urteil vom 17. September 2003 I R 55/02, BFHE 223, 329, BStBl II 2004, 534). Die umwandlungsrechtliche Rückwirkungsfiktion führt zu einer für steuerliche Zwecke fingierten Existenz einer selbständigen Kapitalgesellschaft, der alle ertragsteuerlich relevanten Vorgänge ab dem Umwandlungstichtag unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Existenz zugeordnet werden. Diese Fiktion muss "ganzheitlich" (so Gosch, StBp 2004, 27) und damit auch für die Beurteilung der subjektiven Anforderungen gelten, die an eine Organgesellschaft zu stellen sind; andernfalls liefe die Rückwirkungsfiktion partiell leer. Dies betrifft aber nicht nur die Eigenschaft als Kapitalgesellschaft in Abgrenzung zur Personengesellschaft (so in BFH a.a.O.), sondern auch Allgemein die Eigenschaft, ein vom Organträger zu unterscheidender Rechtsträger zu sein, an welchem der Organträger im Sinne des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG beteiligt sein kann. Es ist damit gemäß § 2 Abs. 1 UmwG nicht nur für die Ermittlung des Einkommens und des Vermögens der Klägerin und der GmbH, sondern auch für die Beurteilung der Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG zu unterstellen, dass die Klägerin bereits seit dem 1. Januar 2002 zu 100 v.H. an der GmbH beteiligt war.

Soweit weitere Voraussetzung der finanziellen Eingliederung ist, dass der Organträger aufgrund seiner Beteiligung seinen Willen bei der Organgesellschaft durchsetzen und damit die Geschäftsführung der Organgesellschaft lenken kann, bedarf es im vorliegenden Fall der Ausgliederung eines Teilbetriebs gemäß § 123 Abs. 3 UmwG der Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 8 UmwStG zur Begründung der Organschaft ab dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht. Es wird insoweit weder ein Tatbestandsmerkmal zurückbezogen, noch fingiert. Denn die Beherrschung der GmbH als künftiger Organgesellschaft durch die Klägerin als künftigen Organträger war jederzeit, insbesondere auch in der Zeit bis zur zivilrechtlichen Entstehung der GmbH bzw. der Vorgesellschaft, gegeben. Auf die Geschäftsführung ihres eigenen Betriebsteils "Portal" hatte die Klägerin auch ohne die mit Rückwirkung vorgenommene Ausgliederung jederzeit beherrschenden Einfluss, eine Beherrschung durch ein drittes Rechtssubjekt war zu keinem Zeitpunkt möglich. Eine stärkere Form der Eingliederung als die Teilbetriebseigenschaft ist nicht denkbar (vgl. bspw. Dötsch in

Dötsch/Pung/Jost/Witt, KStG, Anh UmwStG (SEStEG) Rz 11, 21/6; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Anh. 3 Rz 49; Förster in Herzig, Organschaft, S. 96; Lieber, FR 2004, 38, jeweils m.w.N.; a.A. OFD Frankfurt a.M., DB 2005, 2662); bei dem künftigen Organträger und der künftigen Organgesellschaft handelt es sich bis zur zivilrechtlichen Ausgliederung um das identische Rechtssubjekt. Der bis zur Ausgliederung bestehende Teilbetrieb der Klägerin kann nicht künstlich als etwas Fremdes behandelt werden, auf das die Klägerin keinen tatsächlichen Einfluss gehabt hätte (vgl. zu dieser Frage Herlinghaus, FR 2004, 974, 982 m.w.N.). Der Wechsel allein in der äußeren Form der Beherrschung der Geschäftsführung des vormaligen Teilbetriebs und der künftigen Organgesellschaft aber stellt keine Unterbrechung der im Jahr 2002 durchgängigen Beherrschungssituation dar.

d) Die GmbH hat sich mit dem Vertrag vom 25. April 2002 durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an die Klägerin abzuführen. Dieser Vertrag umfasst, obwohl er erst am 25. April 2002 geschlossen und erst durch Eintragung im Handelsregister der GmbH am 23. September 2002 wirksam wurde, bereits das gesamte Wirtschaftsjahr 2002 der GmbH. 85

Handelsrechtlich steht es den Vertragsparteien eines Gewinnabführungsvertrags frei, den Beginn der Verpflichtung zur Abführung des Gewinns und zur Übernahme eines ansonsten entstehenden Jahresfehlbetrags auf einen anderen Zeitpunkt als den der Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags zu legen (Urteile des Bundesgerichtshof – BGH – vom 3. November 1975 II ZR 67/73, BGHZ 65, 230; vom 5. April 1993 II ZR 238/91 BGHZ 122, 211). Dies gilt zumindest dann, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Rückwirkung des Gewinnabführungsvertrags lediglich auf das Ergebnis der Untergesellschaft desjenigen Geschäftsjahres bezogen wird. Diese handelsrechtlich zulässige Rückbeziehung des Gewinnabführungsvertrags ist auch steuerrechtlich anzuerkennen (vgl. Neumann in Gosch, KStG, § 14 Rz 242; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz 181; Walter in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Rz 613). Damit konnten die Klägerin und die GmbH den Beginn des Gewinnabführungsvertrags so bestimmen, dass er bereits für das gesamte Geschäftsjahr 2002 der GmbH als Organgesellschaft galt. 86

Dies haben die Klägerin und die GmbH auch vereinbart. Gemäß § 2 Abs. 1 des Gewinnabführungsvertrags hat sich die GmbH verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an die Klägerin abzuführen. Gemäß § 2 Abs. 3 gilt diese Pflicht erstmals für das Geschäftsjahr 2002. 87

Soweit gemäß §§ 3 Abs. 1, 4 Abs. 3 des Gewinnabführungsvertrags die Pflicht zum Ausgleich eines ansonsten entstehenden Jahresfehlbetrags bzw. die Pflicht zur Gewinnabführung für das vom 19. März 2002 bis zum 31. Dezember 2002 dauernde Rumpfgeschäftsjahr der GmbH vereinbart wurde, bedeutet dies nicht, dass der Gewinnabführungsvertrag nicht während des gesamten Dauer des Wirtschaftsjahres 2002 der GmbH gegolten hätte. Der erkennende Senat legt den Vertrag in seiner Gesamtheit dahingehend aus, dass das gesamte von der Klägerin im Jahr 2002 erwirtschaftete Ergebnis von diesem Vertrag umfasst sein sollte (zur Möglichkeit und den Grenzen der Auslegung von Gewinnabführungsverträgen vgl. bspw. BFH-Urteil vom 3. März 2009 IV R 38/07, BStBl II 2010, 60 m.w.N.). 88

Dies haben die Vertragsparteien durch die Formulierungen im Gewinnabführungsvertrag objektiv hinreichend klar zum Ausdruck gebracht. Zwar weichen im vorliegenden Fall handelsrechtliches Geschäftsjahr und steuerrechtliches Wirtschaftsjahr aufgrund der mit steuerlicher Rückwirkung erfolgten Ausgliederung des Teilbetriebs "Portal" voneinander ab. Der Gewinnabführungsvertrag verhält sich seinem Wortlaut nach lediglich zu dem im handelsrechtlichen Geschäftsjahr der GmbH erzielten Ergebnis. Es lässt sich dem Vertrag 89

aber nicht entnehmen, dass die schuldrechtlich vereinbarte Zurechnung der Geschäftsvorfälle zwischen dem 1. Januar 2002 und dem Tag des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der GmbH am 19. März 2002 (vgl. § 2 Abs. 3 Satz 2 des Ausgliederungs- und Übernahmevertrags) dazu führen sollte, dass das auf diese Weise der GmbH zuzurechnende Ergebnis der Tätigkeit der Klägerin aus diesem Zeitraum endgültig bei der GmbH verbleiben und nicht wie der übrige Gewinn der GmbH an die Klägerin abgeführt werden sollte. Hätte der Gewinnabführungsvertrag durchgängig, wie in § 2 Abs. 3, allein auf das Geschäftsjahr der GmbH Bezug genommen, ohne dieses zeitlich näher einzugrenzen, wäre dies nicht zweifelhaft gewesen. Indem die Vertragsparteien – zutreffend – klarstellen, dass das erste Geschäftsjahr der GmbH ein Rumpfgeschäftsjahr (von der Gründung der Vorgesellschaft bis zum Ende des satzungsmäßigen Geschäftsjahrs) ist, kommt dem eine einschränkende Wirkung auf den Umfang der Pflicht zur Gewinnabführung nicht zu. Vielmehr ist aus § 2 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 des Gewinnabführungsvertrags hinreichend klar zu folgern, dass das gesamte Ergebnis der GmbH im Wirtschaftsjahr 2002, sei es als selbst erwirtschaftetes Ergebnis ab dem 19. März 2002, sei es als zuzurechnendes Ergebnis des Teilbetriebs "Portal" der Klägerin vom 1. Januar 2002 bis zum 18. März 2002, von der Klägerin als Muttergesellschaft zu tragen gewesen sein sollte. Ein anderes Auslegungsergebnis würde dem von den Vertragsparteien intendierten Ziel, welches sich auch objektiv aus dem Gewinnabführungsvertrag selbst ergibt, nicht gerecht.

Dieser Auslegung des Gewinnabführungsvertrags steht nicht entgegen, dass hierdurch schützenswerte Rechtspositionen Dritter, die an dem rückwirkenden Umwandlungsvorgang und dem Gewinnabführungsbetrag beteiligt sind, beeinträchtigt wären. Die Klägerin ist zu 100 v.H. an der GmbH beteiligt; andere Personen als die Klägerin und die GmbH als unmittelbare Vertragsparteien sind von dieser Auslegung nicht betroffen. 90

e) Die weiteren Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft sind nach zutreffender und übereinstimmender Beurteilung durch die Beteiligten ebenfalls erfüllt. Insbesondere wurde der Gewinnabführungsvertrag unter Einhaltung aller zivilrechtlichen Formvoraussetzungen zunächst bis zum 31. Dezember 2007 und damit für mehr als fünf Jahre abgeschlossen und eine Vereinbarung zur Verlustübernahme entsprechend der Regelung des § 302 AktG in seiner Gesamtheit und in allen seinen Bestandteilen getroffen (§ 17 Satz 2 KStG, vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Urteil vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132). Weiterhin wurde der Gewinnabführungsvertrag bereits im Jahr 2002 und auch in den Folgejahren tatsächlich durchgeführt. 91

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 92

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung sowie im Hinblick auf die beim BFH bereits anhängigen Revisionsverfahren I R 111/09 (vorgehend Urteil des FG Baden-Württemberg vom 25. November 2009 3 K 157/06, EFG 2010, 820) und I R 89/09 (vorgehend Urteil des Sächsischen FG vom 26. August 2009 6 K 2295/06, DStZ 2010, 508) zur der Frage der rückwirkenden Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft zuzulassen. 93