

Handbuch der Organschaft

Pohl / Rode / Schneider

2025

ISBN 978-3-406-81156-2

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Bilanzgewinn mehr aus.²⁴ Etwaige ausschüttungsgesperrte Beträge, die auch im Rahmen eines GAVs zu beachten sind, sind dabei allerdings von der Gewinnabführung ausgeschlossen. Dies können zB nach § 268 Abs. 8 HGB selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sein (s. ausführl. → Rn. 980 ff.).

(einstweilen frei)

952–957

II. Maßgebliches Rechenwerk

Den Ausgangspunkt für die Gewinnabführungs- bzw. Verlustübernahmeverpflichtung bildet das maßgebliche Rechenwerk. Die Frage, in welcher Höhe ein Gewinn von der Organgesellschaft an den Organträger nach § 301 AktG abgeführt bzw. ein Verlust der Organgesellschaft durch den Organträger nach § 302 AktG ausgeglichen werden muss, kann nur auf der Grundlage des Jahresabschlusses der Organgesellschaft bestimmt werden. Demzufolge ist maßgebliches Rechenwerk grds. der Jahresabschluss der Organgesellschaft.²⁵

Gleichwohl bedarf es grds. nicht eines endgültigen (und festgestellten) Jahresabschlusses, sondern der Ermittlung des Jahresüberschusses, der bei zutreffender Anwendung der GoB in einem endgültigen Jahresabschluss auszuweisen wäre (s. auch → Rn. 1064 ff.).²⁶ Denn dem herrschenden Unternehmen soll nicht die Möglichkeit eröffnet werden, auf die Entstehung des Ausgleichsanspruchs dadurch Einfluss zu nehmen, dass es die Feststellung der Bilanz hinauszögert. Der Anspruch aus dem GAV entsteht unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft zum Bilanzstichtag und bei Unstimmigkeiten kann zunächst ein vorläufiger Jahresabschluss (Zwischenabschluss) erstellt werden, um die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung (vorläufig) sicherzustellen (s. aber → Rn. 970 zur nicht geklärten Rechtslage im Anwendungsbereich von § 301 AktG). Ergibt sich aus dem später festgestellten Jahresabschluss bei Richtigkeit der darin enthaltenen Ansätze eine betragsmäßige Abweichung, so ist der Anspruch aus dem Gewinnabführungsbetrag entsprechend zu berichtigen und es entsteht entweder ein Anspruch auf Rückzahlung des überzahlten Betrages oder ein zusätzlicher Zahlungsanspruch.

(einstweilen frei)

960–965

III. Gewinnabführungsverpflichtung der Organgesellschaft

1. Umfang der Gewinnabführungsverpflichtung (Ober- und Untergrenze)

a) „Laufender“ Gewinn. Ausgehend davon, dass der ganze Gewinn iSd § 14 Abs. 1 S. 1 einl. Satzteil KStG auf dem handelsrechtlichen Rechenwerk basiert (s. → Rn. 958), wird der Umfang der bestehenden Gewinnabführungsverpflichtungen von § 301 AktG bestimmt.

Die Ermittlung des abzuführenden Gewinns erfolgt dabei auf Basis einer Vorbilanz, da in der endgültigen Handelsbilanz der Organgesellschaft grds. kein Gewinnausweis erfolgt, wenn ein GAV besteht.²⁷

Die Höhe des abzuführenden Gewinns wird durch einen Mindest- und einen Höchstbetrag begrenzt: Einerseits dürfen Beträge aus dem Jahresüberschuss gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG nur insoweit in die anderen Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 S. 2 HGB) mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklage eingestellt werden, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Andererseits darf die Gewinnabfüh-

²⁴ KStR 14.5 Abs. 3 S. 2.

²⁵ Vgl. Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 29, § 301 Rn. 21; DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 504 (Stand: Juni 2024) zur Frage, welche Handelsbilanz iSd § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 4 KStG fehlerhaft sein muss.

²⁶ Zur Verlustübernahme s. BGH 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BFH 2.11.2022 – I R 29/19, BStBl. II 2023, 405.

²⁷ So explizit MüKoAktG/Altmeppen AktG § 291 Rn. 146.

rung bei anderen als in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG genannten Kapitalgesellschaften gemäß § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KStG den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreiten. Dies ist der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr, um den Betrag, der nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist, und um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Betrag (§ 301 S. 1 AktG). Beträge, die während der Dauer des Vertrages in andere Gewinnrücklagen eingestellt worden sind, können diesen Rücklagen entnommen und als Gewinn abgeführt werden (§ 301 S. 2 AktG).²⁸

- 969** Die Begrenzung auf Höchstbeträge soll verhindern, dass die Interessen der Gesellschaftsgläubiger geschmälert werden. Zugleich geht es um den Schutz außenstehender Gesellschafter; die Substanz der Gesellschaft gebührt (auch) ihnen und soll nicht infolge der Gewinnabführung verloren gehen.²⁹
- 970** Zwar ist maßgebendes Rechenwerk der Jahresabschluss der OG, auf dessen Basis der an den OT abzuführende Gewinn ermittelt wird (s. → Rn. 958); allerdings hat der BGH für den Verlustausgleich entschieden, dass nicht der festgestellte Jahresabschluss, sondern der bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum relevanten Bilanzstichtag auszuweisende Jahresfehlbetrag maßgeblich ist (s. → Rn. 1003).³⁰ Dies gilt uE auch im Anwendungsbereich von § 301 AktG, da Jahresüberschuss und Jahresfehlbetrag abschlusstechnisch die gleiche Position sind.³¹
- 971** Die von § 301 AktG aufgestellte Ober- und Untergrenze ist zwingend zu beachten, um nicht gegen das Gebot der Abführung des ganzen Gewinns nach § 14 Abs. 1 S. 1 einl. Satzteil KStG sowie das Gebot der tatsächlichen Durchführung des GAVs nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG zu verstoßen.³² Als „Klassiker“ ist in diesem Kontext der vor Gewinnabführung zunächst von der OG zu verrechnende vorvertragliche Verlust zu nennen, der zur Nichtdurchführung des GAVs führt (zur Frage der Heilbarkeit s. → Rn. 1086). Dies bedeutet im Umkehrschluss aber auch, dass jedwede Aufwendungen der OG, die im handelsrechtl. Jahresabschluss Aufwand darstellen und damit in der handelsrechtl. Vorbilanz den Gewinn der OG mindern, die tatsächliche Durchführung des GAVs nicht in Frage stellen können,³³ da sie sich damit automatisch in den von § 301 AktG gesetzten Grenzen befinden. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass die Aufwendungen steuerlich eventuell als vGA zu qualifizieren sind. Sie stellen dann lediglich eine vorweggenommene Gewinnabführung dar.³⁴ Dementsprechend stellen Auskehrungen auf Basis von Genussrechten unabhängig davon, ob sie eine Beteiligung am Liquidationserlös gewähren, partiarischen Darlehen oder stillen Beteiligungen auch bei steuerlich vorliegender Unangemessenheit die tatsächliche Durchführung nicht in Frage, da sie als handelsrechtl. Aufwand qualifizieren.³⁵
- 972** Etwas anderes gilt möglicherweise für überdotierte Ausgleichszahlungen und vGA³⁶ an außenstehende Gesellschafter. Diese stellen – zunächst – formal betrachtet einen Verstoß

²⁸ BFH 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923.

²⁹ BFH 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 301 Rn. 1; Hölters/Weber/Deilmann AktG § 301 Rn. 1; Koch/Koch AktG § 301 Rn. 1.

³⁰ BGH 11.10.1999 – II ZR 120/98, DStR 1999, 1998; BGH 14.2.2005 – II ZR 361/02, DStR 2005, 750; OLG Dresden 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672; BFH 2.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023, 409 Rn. 17.

³¹ Ebenso Schmidt/Lutter/Häller AktG § 301 Rn. 16; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 301 Rn. 21; Hölters/Weber/Deilmann AktG § 301 Rn. 4; Koch/Koch AktG § 301 Rn. 26 mwN auch zur Gegenauffassung.

³² Vgl. zB BFH 21.10.2010 – IV R 21/07, BStBl. II 2014, 481 Rn. 37 ff.

³³ Ebenso RHN/Rödter/Liekenbrock KStG § 14 Rn. 113; DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 454 (Stand: Juni 2024).

³⁴ Vgl. DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 454 (Stand: Juni 2024); Gosch KStG/Neumann KStG § 14 Rn. 316c.

³⁵ Ebenso Gosch KStG/Neumann KStG § 14 Rn. 316c f.; DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 454 (Stand: Juni 2024); differenzieren Frotscher/Drüen/Frotscher KStG § 14 Rn. 363 (Stand: Januar 2023); Bott/Walter/Walter KStG § 14 Rn. 586 (Stand: April 2024).

³⁶ vGA an außenstehende Gesellschafter werden grds. nach KStR 14.6 Abs. 4 S. 4 wie Ausgleichszahlungen iSd § 16 KStG behandelt.

gegen das Gebot der Abführung des ganzen Gewinns iSd § 14 Abs. 1 S. 1 einl. Satzteil KStG dar, da in Höhe des überdotierten Teils keine Abführung an den OT gegeben ist. Gleichwohl ist unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 2 KStG die Abführung des ganzen Gewinns zu fingieren (s. ausf. → Rn. 2896 ff.).

Bei einer KGaA als OG beschränkt sich das an den OT abzuführende Ergebnis und damit der ganze Gewinn iSd § 14 Abs. 1 S. 1 KStG auf den dem Aktienrecht unterliegenden Teil des Gewinns, da eine KGaA auch nur mit dem aktienrechtl. Teil OG sein kann.³⁷ Der auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Gewinn der KGaA kann aufgrund des GAVs nicht an den OT abgeführt werden, da dies der Stellung des pHG, wie ein Mitunternehmer behandelt zu werden, und seinem Entnahmerecht widersprechen würde.³⁸ 973

b) Besonderheit bei nach §§ 319 ff. AktG eingegliederten AG. Ist die OG nach §§ 319 ff. AktG in den OT eingegliedert, sind nach § 324 Abs. 1 AktG die gesetzlichen Vorschriften über die Bildung einer gesetzlichen Rücklage, über ihre Verwendung und über die Einstellung von Beträgen in die gesetzliche Rücklage sind auf eingegliederte Gesellschaften nicht anzuwenden. Ferner sind nach § 324 Abs. 2 S. 1 AktG auf den GAV zwischen der eingegliederten Gesellschaft und der Hauptgesellschaft die §§ 293 bis 296, 298 bis 303 AktG nicht anzuwenden, so dass hier höchstens der Bilanzgewinn nach § 158 Abs. 1 Nr. 5 AktG von der OG an den OT abgeführt werden kann.³⁹ Die eingegliederte OG kann demnach auch einen Gewinnvortrag oder etwaige Rücklagen aus der Zeit vor dem Abschluss des GAVs an den OT abführen.⁴⁰ 974

Führt die eingegliederte AG als OG ihre in vorvertraglicher Zeit gebildeten Rücklagen an den OT ab, ist der auf die Rücklagen entfallende Teil der Gewinnabführung nicht iRd Einkommenszurechnung vom OT zu versteuern, sondern unterliegt den allgemeinen steuerrechtl. Vorschriften,⁴¹ da die OG diesen bereits selbst versteuert hat bzw. dieser von einem anderen OT versteuert wurde, wenn sie zuvor OG eines anderen OT war. Dementsprechend stellt der entsprechende Teil eine auf Ebene des OT dem Regime des § 8b KStG unterliegende Gewinnausschüttung dar (vororganschaftlich verursachte Mehrabführung iSd § 14 Abs. 3 KStG).⁴² Im Übrigen liegt kein Verstoß gegen das Gebot der tatsächlichen Durchführung vor, da die entsprechende Rücklagenabführung explizit handelsrechtl. zulässig ist. 975

c) Abwicklungsgewinne. Der Übergang der OG in eine Abwicklungsgesellschaft iRd Liquidation hat nach hA im Zivilrecht die Beendigung des GAVs zur Folge.⁴³ Folglich stellt sich im Weiteren die Frage nach der Erfassung von Abwicklungsgewinnen iRd Organschaft und der tatsächlichen Durchführung nicht mehr, da sie nicht an den OT abgeführt werden und folglich auch iRd Einkommenszurechnung nicht zu erfassen sind. Entsprechendes gilt, wenn die OG ihre Tätigkeit ohne Liquidationsbeschluss einstellt und ihr Vermögen ohne Reinvestition „versilbert“ (stille Liquidation).⁴⁴ Anders ist diese Frage uE jedoch zu beurteilen, wenn die OG ihren Unternehmenszweck ändert (Branchenwechsel). In dieser Konstellation sind etwaige Veräußerungserlöse aus dem Verkauf der Vermögensgegenstände, die der bisherigen Unternehmenstätigkeit dienten, Teil der Gewinnabführungsverpflichtung und auch an den OT abzuführen. 976

³⁷ S. auch Frotscher/Drüen/Frotscher KStG § 14 Rn. 364 (Stand: September 2019); DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 381 (Stand: Juni 2024).

³⁸ Vgl. Frotscher/Drüen/Frotscher KStG § 14 Rn. 364 (Stand: September 2019).

³⁹ Vgl. nur MüKoAktG/Grunewald AktG § 324 Rn. 7.

⁴⁰ Vgl. nur MüKoAktG/Grunewald AktG § 324 Rn. 7 mwN.

⁴¹ KStR 14.6 Abs. 3 S. 4.

⁴² Ebenso DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 420 (Stand: Juni 2024).

⁴³ Vgl. BeckOGK AktG/Veil/Walla AktG § 297 Rn. 41 (Stand: Februar 2024); Koch/Koch AktG § 297 Rn. 22; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 297 Rn. 51; MHDG GesR IV/Krieger § 71 Rn. 207 mwN; siehe auch BFH 18.10.1967 – I 262/63, BStBl. II 1968, 105.

⁴⁴ BFH 17.2.1971 – I R 148/68, BStBl. II 1971, 411.

- 977 Ob ein GAV mit Insolvenz der OG endet, ist zivilrechtl. hoch umstritten,⁴⁵ wobei die isolierte Insolvenz der OG aufgrund der bestehenden Verpflichtung des OT, den Verlust der OG auszugleichen (s. → Rn. 1001), schwerlich denkbar ist.⁴⁶ Geht man davon aus, dass sich die Rechtslage mit Inkrafttreten der InsO nicht geändert hat, endet der GAV – wie unter Geltung der KO⁴⁷ – mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der OG. Dies hätte auch hier zur Folge, dass der entsprechende Abwicklungsgewinn nicht mehr Bestandteil der handelsrechtl. Gewinnabführungsverpflichtung ist, da der GAV vorher endete. Zu beachten ist allerdings, dass der bis zur Insolvenzeröffnung entstehende Gewinn praktisch nicht abgeführt werden kann, da spätestens der entsprechende Gewinnabführungsanspruch des OT durch die OG zur Insolvenzforderung wird und allenfalls nur noch quotaal erfüllt werden kann.⁴⁸
- 978 **d) Umwandlungsgewinne.** Wird ein anderer Rechtsträger auf eine OG verschmolzen und entsteht in diesem Kontext ein handelsrechtl. Übernahmegewinn, unterliegt dieser der Gewinnabführungsverpflichtung der OG, soweit er nicht zur Aufstockung des Nennkapitals verwendet oder in die Kapitalrücklage eingestellt wird.⁴⁹ Eine Einstellung in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB erfolgt bei einer Seitwärtsverschmelzung einer Schwestergesellschaft auf die OG, da die aufgrund der Verschmelzung eintretende Vermögenszuführung bei der OG aufgrund einer Maßnahme der Anteilseigner des untergehenden Rechtsträgers eintritt.⁵⁰ Zu näheren Einzelheiten s. → Rn. 4390 ff.

2. Entstehung und Fälligkeit

- 979 Abweichend zur Verlustausgleichsverpflichtung (s. → Rn. 1008) ist die Entstehung und Fälligkeit des Gewinnabführungsanspruchs nicht hinreichend geklärt.⁵¹ Vor dem Hintergrund, dass der abzuführende Gewinn sich auf Basis einer objektiv ordnungsgemäßen Bilanzierung ermittelt (s. → Rn. 1064 f.), spricht uE vieles dafür, ohne explizite vertragliche Regelung auch die Entstehung des Gewinnabführungsanspruchs sowie dessen Fälligkeit wie die Verlustausgleichsverpflichtung (s. → Rn. 1008) grds. zum Bilanzstichtag der OG eintreten zu lassen.⁵² Als final geklärt kann man diese Frage jedoch nicht betrachten. Gängige Praxis ist es, in den GAV eine entsprechende Regelung über Entstehung und Fälligkeit aufzunehmen, die sich regelmäßig an der Feststellung des Jahresabschlusses orientiert.⁵³ Ab dem Fälligkeitszeitpunkt ist der Gewinnabführungsanspruch des OT sodann nach §§ 352, 353 HGB (s. → Rn. 2614 zu den bilanziellen Effekten) zu verzinsen.

Eine unterlassene Verzinsung des Gewinnabführungsanspruchs begründet keinen Verstoß gegen die Durchführung des GAVs.⁵⁴ Hierbei handelt es sich lediglich um die Verletzung einer Nebenpflicht, die unschädlich für die Anerkennung der Organschaft ist. Steuerlich betrachtet legt der OT seinen gesetzlichen Zinsanspruch, der bis zum Erlöschen der

⁴⁵ S. nur BeckOGK AktG/Veil/Walla AktG § 297 Rn. 37 ff. (Stand: Februar 2024) mit einer Darstellung des Meinungsbildes.

⁴⁶ S. hierzu instruktiv MüKoAktG/Altmeppen AktG § 297 Rn. 117 ff.

⁴⁷ BGH 14.12.1987 – II ZR 170/87, NJW 1988, 1326.

⁴⁸ S. hierzu BFH 2.11.2022 – I R 29/19, BStBl. II 2023, 405 Rn. 31 ff.

⁴⁹ Vgl. BMF 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rn. Org 30.

⁵⁰ S. hierzu auch IDW RS HFA 42, Rn. 50 iVm Rn. 48.

⁵¹ Str. s. nur Koch/Koch AktG § 301 Rn. 26 mwN; BFH 22.4.1964 – II 246/60 U, BStBl. III 1964, 334 geht von der Fälligkeit mit Feststellung des Jahresabschlusses aus; BFH 2.11.2022 – I R 29/19, BStBl. II 2023, 405 Rn. 30 wiederum geht unter Bezugnahme auf die Rspr. zur Verlustausgleichsverpflichtung ebenfalls von der Entstehung des Gewinnabführungsanspruchs aus, ohne dass jedoch eine tiefere Auseinandersetzung mit der Frage erfolgt; s. auch Bott/Walter/Walter KStG § 14 Rn. 649 (Stand: April 2024).

⁵² Vgl. Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 301 Rn. 22; Hölters/Weber/Deilmann AktG § 301 Rn. 6 mwN.

⁵³ Vgl. nur Hölters/Weber/Deilmann AktG § 301 Rn. 6.

⁵⁴ Ebenso RHN/Rödter/Liekenbrock KStG § 14 Rn. 318; BMF 15.10.2007, BStBl. I 2007, 765 zum Verlustausgleich nach § 302 AktG.

Forderung des OT verwirklicht wurde, verdeckt in die OG ein, so dass sich hieraus auch keine Ergebnisauswirkung im Organkreis ergibt.

3. Abführungssperren

a) Gesetzlich genannte Abführungssperre. § 301 S. 1 AktG erklärt den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperren Betrag explizit auch zur Abführungssperre, indem er anordnet, dass der an den OT abzuführende Gewinn u. a. um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperren Betrag zu mindern ist. 980

Nach § 268 Abs. 8 S. 1 HGB dürfen aus Gründen des Gläubigerschutzes⁵⁵ Gewinne bei Ausweis selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. 981

Dies gilt nach § 268 Abs. 8 S. 2 und 3 HGB auch für den Aktivüberhang latenter Steuern sowie für Verpflichtungen zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen iSd § 246 Abs. 2 S. 2 HGB. 982

Diese gesetzlich normierte Abführungssperre ist zwingend zu beachten. Ein Verstoß gegen die gesetzliche Abführungssperre ist zugleich auch als Verstoß gegen das Gebot der tatsächlichen Durchführung des GAVs iSd § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG werten (s. zur Heilungsmöglichkeit aber → R.n. 1086).⁵⁶ 983

b) Weitere Ausschüttungssperren. Neben der Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB, die in § 301 S. 1 AktG explizit als Abführungssperre normiert ist, existieren in verschiedenen Gesetzen weitere Ausschüttungssperren, die keinen gesetzlichen Niederschlag in § 301 S. 1 AktG gefunden haben. 984

Durch die ausschließliche Nennung der Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB in § 301 AktG ist in der Praxis eine erhebliche Verunsicherung darüber eingetreten, ob auch die nicht genannten Ausschüttungssperren ebenfalls als Abführungssperren zu beachten sind. Werden diese auch als Abführungssperre verstanden, führt eine Nichtbeachtung zur Nichtdurchführung iSd § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG. Andererseits stellt deren Nichterfassung unter die Abführungssperre eine Nichtdurchführung des GAVs dar, wenn der entsprechende Gewinn nicht an den Organträger abgeführt wird. 985

Unter diese weiteren Ausschüttungssperren fallen zB die Ausschüttungssperren der § 58d GmbHG, § 233 AktG bei vereinfachter Kapitalherabsetzung. Diese stellen uE auch Abführungssperren dar.⁵⁷ Keine Abführungssperre soll hingegen die Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 S. 2 HGB für Abzinsungsgewinne aus der Neubewertung von Pensionsrückstellungen sein.⁵⁸ 986

Vor dem Hintergrund des unklaren Meinungsbildes empfiehlt es sich aus steuerlicher Sicht, im Vorfeld eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO darüber einzuholen, ob die jeweilige Ausschüttungssperre auch eine Abführungssperre darstellt, die zur ordnungsgemäßen Durchführung des GAVs zu beachten ist. Dies schützt allerdings nicht davor, dass im Insolvenzfall der OG dem OT eine Rückzahlung des ausschüttungsgesperren Betrags 987

⁵⁵ Vgl. BT- Drs. 16/10067, 64.

⁵⁶ BMF 14.1.2010, BStBl. I 2010; 65; Brandis/Heuermann/Rode KStG § 14 Rn. 117 (Stand: Dezember 2023); DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 398 (Stand: Juni 2024); RHN/Rödler/Liekenbrock KStG § 14 Rn. 131.

⁵⁷ Ebenso Bott/Walter/Walter KStG § 14 Rn. 651 (Stand: April 2024); Suchanek/Herbst GmbHR 2006, 966 (968); DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 406 (Stand: Juni 2024); Scholz/Priester/Tebben, 12. Aufl. 2020, GmbHG § 58d Rn. 3 mit einer Übersicht zum zivilrechtl. Meinungsbild.

⁵⁸ BMF 23.12.2016, BStBl. I 2017, 41; aA AOS Rechnungslegung/Hagemann HGB § 253Rn. 840; Hageböke/Henrichs DB 2017, 18 (20 ff.); wohl auch DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 404 (Stand: Juni 2024).

droht, wenn die FinVerw die jeweilige Ausschüttungssperre nicht als Abführungssperre wertet. Dies kann nur als extrem misslich bezeichnet werden.

988–
1000 (einstweilen frei)

IV. Verlustausgleichsanspruch der Organgesellschaft

1. Wesen des Anspruchs

1001 Anders als bei der Gewinnabführungsverpflichtung ist bei dem Verlustübernahmeanspruch dessen besonderes Wesen zu beachten: Dieser Anspruch ergibt sich aus § 302 Abs. 1 AktG und dient dem Schutz der Organgesellschaft und ihrer Gläubiger gegen die Aushöhlung der bilanzmäßigen Substanz und schafft damit im Vertragskonzern einen Ausgleich für den Wegfall der Kapitalerhaltungsvorschriften (vgl. nur § 30 Abs. 1 S. 2 GmbHG).⁵⁹

2. Verpflichtung zum Ausgleich des „sonst entstehenden Jahresfehlbetrags während der Vertragsdauer“

1002 Der OT ist verpflichtet, jeden „während der Vertragslaufzeit sonst entstehenden Jahresfehlbetrag“ auszugleichen. Dies ist der Betrag, der sich aus der Gliederungsrechnung der GuV nach § 275 Abs. 2 Nr. 17, Abs. 3 Nr. 16 HGB ergäbe.⁶⁰ Der Anspruch auf Verlustausgleich wird in der Gewinn- und Verlustrechnung ertragswirksam ausgewiesen (§ 277 Abs. 3 S. 2 HGB: „Erträge [...] auf Grund [...] eines Gewinnabführungsvertrages“), so dass bei der OG der „sonst entstehende Jahresfehlbetrag“ ausgeschlossen wird.⁶¹

1003 Maßgebendes Rechenwerk für die Bestimmung des vom OT gegenüber der OG auszugleichenden Betrags ist grds. der Jahresabschluss der OG (s. → Rn. 958). Final ist der Verlustausgleichsanspruch nach der Rechtsprechung des BGH⁶² jedoch nicht der Jahresfehlbetrag aus dem festgestellten Jahresabschluss, sondern der (fiktive) Jahresfehlbetrag, der sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum relevanten Bilanzstichtag ergeben hätte (s. → Rn. 959; s. auch → Rn. 3660 ff. zur Aufstellung von Zwischenabschlüssen in der Krise).

1004 Der OT muss den Jahresfehlbetrag der OG nach § 302 Abs. 1 AktG allerdings (nur) ausgleichen, wenn und soweit der (fiktive) Jahresfehlbetrag dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt wurden. Eine Verpflichtung zur Auflösung innervertraglicher anderer Gewinnrücklagen zum Ausgleich eines Verlusts besteht dabei allerdings nicht. Andere Gewinnrücklagen sind hier ebenso wie in § 301 S. 2 AktG allein die Rücklagen iSd § 272 Abs. 3 S. 2 HGB und des § 158 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 Buchst. d AktG.⁶³ Ausschließlich diese dürfen zum Ausgleich des sonst entstehenden Jahresfehlbetrags verwendet werden, wobei als zusätzliche Voraussetzung hinzu kommen muss, dass sie während der Vertragslaufzeit gebildet wurden.

1005 Sind andere Gewinnrücklagen vor Beginn der Vertragslaufzeit gebildet worden, dürfen sie folglich nicht zum Ausgleich des sonst entstehenden Jahresfehlbetrags genutzt werden; sie dürfen allerdings zum Ausgleich oder zur Minderung eines vorvertraglichen Verlust-

⁵⁹ BGH 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 ff; BGH 10.7.2006 – II ZR 238/04, NJW 2006, 3279.

⁶⁰ Vgl. MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 17; Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 29; Koch/Koch AktG § 302 Rn. 9; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 27; Hölters/Weber/Deilmann AktG § 302 Rn. 6.

⁶¹ FG Schleswig-Holstein 6.6.2019 – 1 K 113/17, EFG 2019, 1714 Rn. 25; Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 29; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 28.

⁶² BGH 11.10.1999 – II ZR 120/98, DStR 1999, 1998; BGH 14.2.2005 – II ZR 361/02, DStR 2005, 750; OLG Dresden 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672; BFH 2.11.2022 – I R 37/19, BStBl. II 2023, 409 Rn. 17.

⁶³ Vgl. Koch/Koch AktG § 302 Rn. 12; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 32; Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 41; MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 47; Hölters/Weber/Deilmann AktG § 302 Rn. 11.

vortrags verwendet werden.⁶⁴ Alle weiteren Rücklagen, die nicht andere Gewinnrücklagen iSd § 272 Abs. 3 S. 2 HGB sind (insbes. Kapitalrücklagen⁶⁵), dürfen unabhängig davon, ob sie vor oder während der Vertragslaufzeit gebildet wurden, nicht zum Ausgleich des sonst entstehenden Jahresfehlbetrags genutzt werden.⁶⁶

Die Verlustübernahmeverpflichtung des OT beschränkt sich auf die sonst entstehenden Jahresfehlbeträge, die „während der Vertragsdauer“ entstanden sind, mithin also mit Wirksamwerden des GAVs. Es kommt daher allein darauf an, ob der Bilanzstichtag des Jahresabschlusses, in dem der Jahresfehlbetrag auszuweisen wäre, in die Vertragszeit fällt. Gleichgültig ist, wann die Verluste, die zu dem Jahresfehlbetrag im laufenden Geschäftsjahr geführt haben, entstanden sind, insbes. ob ihre Entstehungsursachen schon vor dem Beginn des Vertrages liegen.⁶⁷ Andererseits ergibt sich aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, dass Verlustvorträge aus vorvertraglicher Zeit nicht unter die Verlustausgleichspflicht fallen, weil sie nach § 158 Abs. 1 AktG nicht Teil des Jahresfehlbetrags sind (s. aber → Rn. 971 zur bestehenden Ausgleichspflicht iRd Gewinnabführung nach § 301 S. 1 AktG).⁶⁸

Die tatsächliche Durchführung des GAVs setzt voraus, dass der OT den Verlust der OG – wie durch § 302 Abs. 1 AktG angeordnet – ausgleichen muss. Dies bedeutet, dass zB eine Verrechnung des Verlusts mit Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB die Durchführung des GAV scheitern lässt (zur Frage der Heilbarkeit des Durchführungsmangels s. → Rn. 1086).

3. Entstehung und Fälligkeit

Im Gegensatz zur Gewinnabführungsverpflichtung, deren Entstehung und Fälligkeit strittig ist (s. → Rn. 979), entsteht der Verlustausgleichsanspruch der OG am Bilanzstichtag und ist sodann sofort fällig.⁶⁹ Folge der Fälligkeit zum Bilanzstichtag ist im Weiteren, dass der Anspruch der OG nach §§ 352, 353 HGB ab dem Fälligkeitszeitpunkt, mithin ab dem Bilanzstichtag, zu verzinsen ist.⁷⁰

Eine unterlassene Verzinsung des Verlustausgleichsanspruchs stellt keinen Verstoß gegen die Durchführung des GAVs dar (s. auch → Rn. 979).⁷¹ Denn es wird lediglich eine vertragliche Nebenpflicht verletzt, die unschädlich für die Anerkennung der Organschaft ist. Das Unterlassen der Verzinsung eines Verlustausgleichsanspruchs führt steuerlich zu einer ebenfalls unschädlichen vorweggenommenen Gewinnabführung an den OT.

(einstweilen frei)

⁶⁴ Vgl. MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 49; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 32; Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 41.

⁶⁵ S. explizit BFH 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923.

⁶⁶ Vgl. Hölters/Weber/Deilmann AktG § 302 Rn. 12; Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 44f.; MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 48; Koch/Koch AktG § 302 Rn. 12; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 35.

⁶⁷ Vgl. MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 21; GroßkommAktG/Hirte/Haßelbach, 4. Aufl. 2013, AktG § 302 Rn. 15; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 37a; Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 35.

⁶⁸ Vgl. Schmidt/Lutter/Häller AktG § 302 Rn. 34; MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 23; Emmerich/Habersack/Emmerich AktG § 302 Rn. 31.

⁶⁹ BGH 11.10.1999 – II ZR 120/98, DStR 1999, 1998; BGH 14.2.2005 – II ZR 361/02, DStR 2005, 750; BGH 16.6.2015 – II ZR 384/13, DStR 2015, 1765.

⁷⁰ BGH 11.10.1999 – II ZR 120/98, DStR 1999, 1998; MüKoAktG/Altmeppen AktG § 302 Rn. 77 mwN.

⁷¹ BMF 15.10.2007, BStBl. I 2007, 765.

V. Rücklagenbildung (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG)

1. Steuergesetzliche Einschränkung handelsrechtlich zulässiger Rücklagenbildung

1016 Grundsätzlich ist die Bildung und Auflösung innervertraglicher Rücklagen handelsrechtl. vorgeprägt und unterliegt außerhalb der Begrenzung der Bildung der gesetzl. Rücklage nach §§ 150 Abs. 2, 300 Nr. 1 AktG (s. → Rn. 1028 ff.) ausschließlich den durch Parteien im GAV vereinbarten Bestimmungen.⁷² Vor dieser handelsrechtl. Gemengelage greift § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG in das Handelsrecht ein und ordnet einschränkend an, dass die Organgesellschaft Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen (§ 300 Nr. 1 AktG) einstellen darf, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Die Regelung soll sicherstellen, dass die OG ihren ganzen Gewinn an den OT abführt, da ansonsten handelsrechtlich nach freiem Belieben Rücklagen gebildet werden könnten und damit das Erfordernis der Abführung des ganzen Gewinns nach § 14 Abs. 1 S. 1 einl. Satzteil KStG unterlaufen würde.⁷³ § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG stellt somit eine steuerliche Regelung dar, die im handelsrechtl. Jahresabschluss zu beachten ist, um wiederum keine nachteiligen steuerlichen Konsequenzen zu erleiden. Dies ergibt sich u. a. daraus, dass die steuergesetzl. Einschränkung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG für die Einstellung von „Beträgen aus dem Jahresüberschuss“ gilt, welcher dem Jahresüberschuss iSd § 275 Abs. 2 Nr. 17 und Abs. 3 Nr. 16 HGB entspricht,⁷⁴ der wiederum den ganzen Gewinn iSd § 14 Abs. 1 S. 1 einl. Satzteil KStG darstellt (s. → Rn. 951).

2. Begrenzung der Einstellung Beträgen aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB)

1017 a) „Einstellung“ in die Gewinnrücklagen. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG reglementiert ausschließlich die Bildung der seinem Regelungsbereich unterfallenden Rücklagen. Die Auflösung dieser Rücklagen ist hingegen nicht von der Vorschrift erfasst,⁷⁵ so dass sie bspw. bei geänderter Investitionsentscheidung jederzeit und damit auch durchführungsunschädlich aufgelöst werden können. Ebenso regelt § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG auch nicht, dass eine zulässigerweise gebildete Rücklage wieder aufgelöst werden muss, wenn der Grund für die Rücklagenbildung zu einem späteren Zeitpunkt entfallen ist.⁷⁶

1018 In organschaftlicher Zeit gebildete andere Gewinnrücklagen, die aufgelöst werden, sind nach den Regelungen der §§ 301, 302 AktG an den OT abzuführen oder zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags zu verwenden. Eine Ausschüttung dieser Rücklagen stellt einen Verstoß gegen das Gebot der tatsächlichen Durchführung dar.

1019 b) Erfasste Rücklagen. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG begrenzt aufgrund seines eindeutigen Wortlauts ausschließlich die Bildung von Gewinnrücklagen iSd § 272 Abs. 3 HGB. Nach der gesetzlichen Definition des § 272 Abs. 3 S. 2 HGB zählen hierzu grds. aus dem Ergebnis zu bildende gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und andere Gewinnrücklagen, wobei die gesetzlichen Rücklagen explizit nicht von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG umfasst sind. Letztendlich erfasst sind von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG ausschließlich die satzungsmäßigen Rücklagen und die

⁷² Vgl. auch Brandis/Heuermann/Rode KStG § 14 Rn. 124 (Stand: Mai 2023); RHN/Rödler/Liekenbrock KStG § 14 Rn. 418.

⁷³ BFH 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336; Gosch KStG/Neumann KStG § 14 Rn. 323.

⁷⁴ S. hierzu auch HHR/Kolbe KStG § 14 Anm. 247 (Stand: Februar 2022).

⁷⁵ Vgl. DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 Rn. 480 (Stand: Juni 2024); Bott/Walter/Walter KStG § 14 Rn. 663 (Stand: April 2024); RHN/Rödler/Liekenbrock KStG § 14 Rn. 434.

⁷⁶ Vgl. DPM/Dötsch/Pung KStG DPM/Dötsch/Pung KStG § 14 KStG Rn. 480 (Stand: Juni 2024); Bott/Walter/Walter KStG § 14 Rn. 664 (Stand: April 2024); RHN/Rödler/Liekenbrock KStG § 14 Rn. 435.