

Steuerliche Zweifelsfragen bei der ertragsteuerlichen Organschaft im Fall von Bilanzierungsfehlern

Benjamin Rapp, StB, und Daniel Reich, RA

Der Beitrag behandelt steuerliche Unklarheiten im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Organschaft, die durch Bilanzierungsfehler entstehen können. Insbesondere wird untersucht, wie solche Fehler, die entweder vor oder nach der Feststellung eines Jahresabschlusses entdeckt werden, die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags beeinflussen können, was für die steuerliche Anerkennung der Organschaft entscheidend ist. Zudem werden die unterschiedlichen Perspektiven auf den Fehlerbegriff im Handels- und Steuerrecht erläutert, um die Komplexität der Thematik aufzuzeigen.

I. Sachverhalt und Fragestellung

1. E-Unternehmensgruppe

Die Holding GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland („HoldCo“) ist Konzernobergesellschaft eines international tätigen Elektronikkonzerns („E-Gruppe“). Die E-Gruppe ist derzeit in zwei verschiedenen Geschäftsbereichen tätig, Businessunit A und B. Im Rahmen der Neu-Ausrichtung der Unternehmensstrategie möchte sich die Geschäftsführung der E-Gruppe auf die Businessunit A konzentrieren. Der Geschäftsbereich B soll daher im Rahmen eines Carve-Outs aus der Unternehmensgruppe herausgelöst und veräußert werden.

Obergesellschaft der Businessunit B ist die B GmbH, eine 100%ige Tochtergesellschaft der HoldCo mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Die B GmbH hält ihrerseits Beteiligungen im In- und Ausland. Zwischen der B GmbH und der HoldCo besteht seit mehr als fünf Jahren ein wirksamer Gewinnabführungsvertrag („EAV“). Sämtliche Gesellschaften der E-Gruppe haben ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr.

Die B GmbH wird (zusammen mit ihren Tochtergesellschaften) als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss der HoldCo einbezogen. Der Konzernabschluss der HoldCo unterliegt der Prüfungspflicht.

2. Carve-out und Verkauf der Businessunit B

Im Rahmen eines strukturierten Verkaufsprozesses setzt sich ein Private Equity Fonds als erfolgreicher Bieter durch und erwirbt mittelbar über eine deutsche Erwerbsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH („BidCo“) mit Kaufvertrag („SPA“) vom 15.2.2023 (Signing) alle Anteile an der B GmbH. Als eine der Bedingungen für die Übertragung der Anteile an der B GmbH sieht der SPA die wirksame

Kündigung des EAV zwischen der B GmbH und der HoldCo vor. Am 30.6.2023 sind sämtliche Bedingungen für die Übertragung der Anteile an der B GmbH an die BidCo erfüllt und es kommt zum Closing.

3. Aufstellung, Feststellung und Prüfung des Jahresabschlusses der B GmbH

Zusammen mit der Buchhaltung beendet die Geschäftsführung die Arbeiten am Jahresabschluss der B GmbH (§§ 264 ff. HGB) Mitte März 2023. Die Konzernabschlussarbeiten auf Ebene der HoldCo (§§ 290 ff. HGB) sind Ende April 2023 beendet. Mit der Prüfung des (HGB-) Konzernabschlusses (§§ 316 ff. HGB) hat der Abschlussprüfer der HoldCo bereits parallel begonnen, so dass die Prüfungsarbeiten hinsichtlich des Konzernabschlusses der HoldCo Ende Mai 2023 abgeschlossen werden können. In diese Prüfung war auch der Einzelabschluss der B GmbH einbezogen (§ 317 Abs. 3 Satz 1 HGB). Der Konzernabschlussprüfer erteilt einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 3 HGB). Der Jahresabschluss der B GmbH wird am 17.7.2023 durch die HoldCo festgestellt (§§ 42a Abs. 1, 46 Nr. 1 GmbHG), die Billigung des Konzernabschlusses der HoldCo (§§ 42a Abs. 4, 46 Nr. 1b GmbHG) erfolgt zwei Tage später am 19.7.2023.

a) Szenario 1: Betriebsprüfung stellt nachträglich Bilanzierungsfehler im Jahresabschluss der B GmbH fest

Weder bei Aufstellung, Prüfung (im Rahmen der Prüfung des Konzernabschlusses der HoldCo) noch Feststellung des Jahresabschlusses der B GmbH wird ein Bilanzierungsfehler bemerkt. Gleiches gilt für die Aufstellung, Prüfung und Billigung des Konzernabschlusses der HoldCo. Im Rahmen einer Außenprüfung im Jahr 2026 stellt der Be-

Steuersubjekts (Organgesellschaft) einem anderen Steuersubjekt (Organträger) in Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips unter bestimmten Voraussetzungen zugerechnet werden, so dass die Besteuerung des zugerechneten Einkommens der Organgesellschaft im Ergebnis beim Organträger erfolgt. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG setzt hierfür den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages i. S. d. § 291 AktG voraus, mit dem sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen. Als eine der weiteren Voraussetzungen verlangt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG die tatsäch-

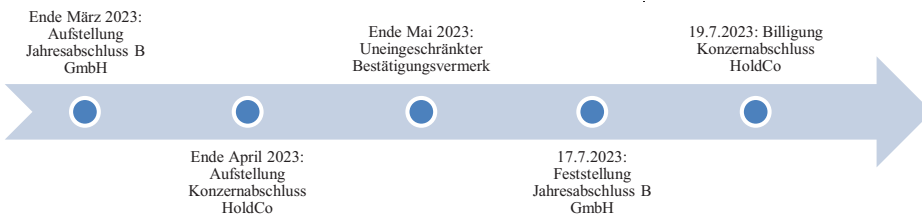


Abb. 1: Aufstellung von Jahres- und Konzernabschluss, Feststellung, Billigung

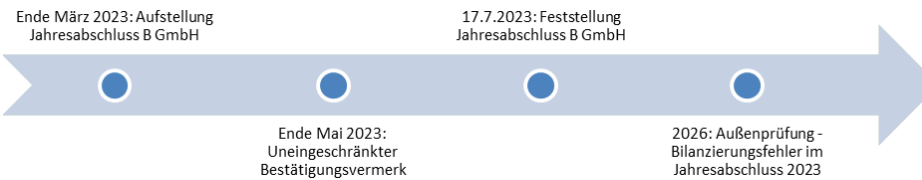


Abb. 2: Bilanzierungsfehler nach Feststellung des Jahresabschlusses bemerkt

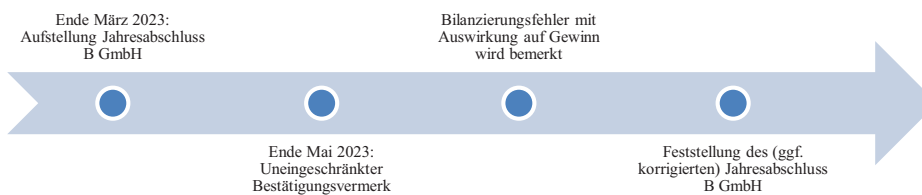


Abb. 3: Bilanzierungsfehler vor Feststellung des Jahresabschlusses bemerkt

triedsprüfer einen Bilanzierungsfehler im Jahresabschluss 2023 der B GmbH fest. Der von der B GmbH im Wirtschaftsjahr 2023 unter dem EAV abzuführende Gewinn war unzutreffend zu hoch/zu niedrig ausgewiesen.

b) Szenario 2: Bilanzierungsfehler wird vor Feststellung des Jahresabschlusses bemerkt

Weder bei Aufstellung noch bei der Prüfung (im Rahmen der Prüfung des Konzernabschlusses) des Jahresabschlusses der B GmbH wird ein Bilanzierungsfehler bemerkt. Gleiches gilt für die Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses der HoldCo. Kurz vor Feststellung des Jahresabschlusses wird die Geschäftsführung auf einen Bilanzierungsfehler mit Auswirkungen auf den abzuführenden Gewinn aufmerksam (gemacht). Der von der B GmbH im Wirtschaftsjahr 2023 unter dem EAV abzuführende Gewinn wäre ohne entsprechende Korrektur unzutreffend zu hoch/zu niedrig ausgewiesen.

Es stellt sich die Frage, ob der EAV – ggf. auch ohne weitere Maßnahmen – i. S. d. § 14 KStG tatsächlich durchgeführt ist bzw. als tatsächlich durchgeführt gilt.

II. Grundsätze zur tatsächlichen Durchführung eines EAV bei Bilanzierungsfehlern

1. Abführung des ganzen Gewinns und tatsächliche Durchführung als Grundvoraussetzungen einer steuerlich anzuerkennenden ertragsteuerlichen Organschaft

Nach den Regelungen der ertragsteuerlichen Organschaft in den §§ 14ff. KStG kann das Einkommen eines

liche Durchführung des EAVs während seiner gesamten Geltungsdauer.

a) Abführung des ganzen Gewinns i. S. d. § 14 KStG

Was als Abführung des „ganzen Gewinns“ i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zu verstehen ist, ist im KStG selbst nicht geregelt. Der Begriff ist eine handelsrechtliche Größe.¹ Der steuerrechtliche Umfang der Gewinnabführungsverpflichtung bestimmt sich aufgrund des Verweises auf § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG nach dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss.² Höchstbetrag des abzuführenden Gewinns – und damit für die Konkretisierung des „ganzen Gewinns“ i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG maßgeblich – ist nach § 301 Satz 1 AktG der sich ohne die Gewinnabführung ergebende Jahresüberschuss abzüglich

1. eines Verlustvortrags aus den vororganschaftlichen Vorjahren,
2. des in die gesetzliche Rücklage einzustellenden Betrages (§ 300 AktG) und
3. des nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Betrages.

Der Jahresüberschuss der abhängigen Gesellschaft i. S. d. § 300 AktG ermittelt sich auf Basis der Gewinn- und Verlustrechnung des § 275 Abs. 2 und Abs. 3 HGB. Die Mindestabführung ergibt sich in Zusammenspiel mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG.³ Im Ergebnis darf die Höchstgrenze des

¹ Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, Stand: März 2024, § 14 KStG, Rn. 358.

² Vgl. z. B. BFH, 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49, BB 2003, 619.

³ Ebber, in: BeckOK KStG, 20. Ed. v. 15.3.2024, § 14 KStG, Rn. 458.

§ 301 AktG nicht überschritten und die Mindestgrenze des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht unterschritten werden.

Ob ein EAV i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG tatsächlich durchgeführt wird, richtet sich mithin nach zivil- bzw. handelsrechtlichen Maßstäben.⁴ Nach der Rechtsprechung des BGH⁵ muss sich die Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme (§ 302 AktG) auf das nach Maßgabe der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung („GoB“) ordnungsgemäße Bilanzergebnis beziehen.⁶ Wenn zu viel oder zu wenig abgeführt wird ist der EAV – unabhängig von den Gründen der unvollständigen Gewinnabführung oder Verlustübernahme – nicht durchgeführt.⁷

b) Ordnungsgemäße Bilanzierung und subjektiver vs. objektiver Fehlerbegriff

Nach der derzeit wohl herrschenden Auffassung⁸ liegt handelsbilanziell eine ordnungsgemäße Bilanzierung vor, wenn der Bilanzierende bei sorgfältiger Abwägung aller in Betracht zu ziehender Umstände von der Richtigkeit der Bilanzierung ausgehen durfte.⁹ Andersherum gewendet: Es fehlt an einer objektiv ordnungsgemäßen Bilanzierung bzw. es liegt handelsrechtlich ein Bilanzierungsfehler vor, wenn

1. gegen zwingende handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften verstoßen wird und hierdurch der Jahresabschluss die bestehenden Verhältnisse unrichtig wiedergibt (objektiver Bilanzierungsfehler) und
2. der Fehler für die Gesellschaft spätestens bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung¹⁰ oder – nach anderer Ansicht – bis zur Feststellung des Abschlusses¹¹ unter Berücksichtigung der objektiven Verhältnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung durch einen ordentlichen Kaufmann erkennbar gewesen wäre (subjektiver Fehlerbegriff).

Kein handelsrechtlicher Bilanzierungsfehler bestünde demnach, wenn nach dem Erkenntnisstand bei Aufstellung/Feststellung der gewählte Bilanzierungsausweis vertretbar war, spricht ggf. eine von mehreren den GoB entsprechenden Bilanzierungsmöglichkeiten war, selbst wenn sich später herausstellt, dass bestimmte Annahmen des Kaufmanns unzutreffend waren.¹²

Dieser subjektive Fehlerbegriff umfasst nicht nur Tatsachenerkenntnisse sondern auch die Beurteilung von Rechtsfragen.¹³ Wann eine Rechtsansicht vertretbar ist wird unter Umständen recht großzügig interpretiert.¹⁴ Liegt im Hinblick auf eine konkrete Bilanzierungsfrage keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor, so kann man sich für den gewählten Bilanzansatz auf BMF-Schreiben, FG Urteile und auch Literaturauffassungen beziehen.¹⁵ Ein ganz besonders starkes Indiz für die subjektive Richtigkeit eines gewählten Bilanzansatzes soll für die Fälle angenommen werden können, in denen ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk vorliegt.¹⁶

Demgegenüber ist der steuerrechtliche Fehlerbegriff – ggf. abweichend vom handelsrechtlichen – nach der Rechtsprechung des BFH objektiv zu verstehen.¹⁷ Steuerrechtlich kann folglich nach der Rechtsprechung des Großen Senats aus 2013 auch eine nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlich handelnden Kaufmanns aufgestellte Bilanz falsch sein, denn steuerrechtlich wird allein an objektive Umstände angeknüpft (objektiver Fehlerbegriff). Als Konsequenz aus der Entscheidung des BFH wird teilweise nun auch für handelsbilanzielle Zwecke gefordert, sich vom (objektiv-) subjektiven Fehlerbegriff zu lösen und – über die Steuerbilanz hinaus – die vom BFH entwickelten Grundsätze, sprich den objektiven Fehlerbegriff, auch auf die Handelsbilanz anzuwenden.¹⁸

Der dargestellte Meinungsstreit ist vor allem auch für die Frage relevant,¹⁹ ob ein Gewinnabführungsvertrag ordnungsgemäß durchgeführt wurde und damit eine Inanspruchnahme der Durchführungsfiktion (dazu s. nachfolgend unter III.) überhaupt vonnöten ist. Denn folgt man der (bisherigen) h.M., dann ist für die ordnungsgemäße Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG entscheidend, ob bei der Be-

4 Vgl. *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14 KStG, Rn. 358; *Ebber*, in: *BeckOK KStG*, 20. Ed. v. 15.3.2024, § 14, Rn. 428; *Rödter/Liekenbrock*, in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14, Rn. 316.

5 Vgl. BGH, 5.6.1989 – II ZR 172/88, BB 1989, 1518; BGH, 14.2.2005 – II ZR 361/02, DStR 2005, 750.

6 *Rödter/Liekenbrock*, in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14, Rn. 316; *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 375.

7 *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 357; *Rode*, in: *Brandis/Heuermann*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 113; *Neumann* in *Gosch*, KStG, § 14, Rn. 310.

8 Vgl. z.B. *Rödter/Liekenbrock*, in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14, Rn. 324 ff.; *Micker/Pohl*, in: *BeckOK KStG*, Stand: 15.11.2023, § 14, Rn. 480h; *Rödter*, Ubg 2012, 717, 719, von *Wolffersdorff* et al., DB 2012, 2241, 2243; a.A. z.B. *Schüppen*, DB 2022, 749; *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 1131.

9 S. BGH, 5.6.1989 – II ZR 172/88, BB 1989, 1518.

10 So z.B. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 2000, § 256 AktG, Rn. 49; *Kütting/Kaiser*, WpG 2000, 588 f.; *Schubert*, in: *Beck'scher Bilanzkommentar*, 14. Aufl. 2024, § 253 HGB, Rn. 806.

11 So z.B. *Moxter*, BB 2003, 2563; *Henrichs*, ZHR 168 (2004), Rn. 384 (Fn. 1).

12 *Rödter*, Ubg 2012, 717, 719; *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 504.

13 BFH, 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967; *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 375.

14 Vgl. z.B. *Pohl*, FR 2009, 279; *Pohl*, NWB 2017, 2848, 2852.

15 Vgl. BFH, 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818, BB 2007, 2337; BFH, 5.4.2006 – I R 46/04, BB 2006, 1626; BFH, 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669, BB 2008, 1446 m. Anm. *Bergemann*; BFH, 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967; *Pohl*, NWB 2017, 2848, 2852 m.w.N.

16 So *Rödter/Hageböke*, Ubg 2008, 401, 404; *Pohl*, NWB 2017, 2848, 2852 m.w.N.

17 BFH, 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 729.

18 Vgl. *Schulze-Osterloh*, BB 2013, 1131; *Schüppen*, DB 2022, 749 mit Verweis auf OLG Frankfurt am Main, 4.2.2019 – WpÜG 3/16, WpÜG 4/16 ist das Aktenzeichen des Wertpapiererwerbs- und Übernahmesenats, WpÜG 3/16, WpÜG 4/16, AG 2019, 687. Vgl. zum OLG Frankfurt a.M. auch *Pöschke*, WpG 2019, 872; *Lüdenbach/Freiberg*, DB 2019, 2305; *Schmidt*, BB 2019, 2027.

19 Zu weiteren Auswirkungen einer Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs für die Handelsbilanz s. z.B. *Schüppen*, DB 2022, 749, 750 ff.

stimmung des abzuführenden Gewinns gegen zwingende handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften verstoßen wurde und der Fehler für die Gesellschaft spätestens bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder – nach anderer Ansicht – bis zur Feststellung des Abschlusses unter Berücksichtigung der objektiven Verhältnisse bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung durch einen ordentlichen Kaufmann erkennbar gewesen wäre. Fehlt es an Letzterem (d.h. war der Fehler nicht erkennbar), wäre der Jahresabschluss schon nicht fehlerhaft. Der Rückgriff auf die Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG (s. nachfolgend unter III.) zum Erhalt der steuerlichen Organschaft wäre nicht notwendig.

Folgt man jedoch der Gegenauffassung (objektiver Fehlerbegriff) so wäre der Gewinnabführungsvertrag schon dann nicht ordnungsgemäß durchgeführt, wenn gegen zwingende handelsrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften verstoßen wurde und hierdurch der Jahresabschluss die bestehenden Verhältnisse unrichtig wiedergibt, ohne dass es auf das subjektive Element des „Erkennen-Hätte-Könnens“ ankäme, obgleich auch in diesem Fall vertreten wird, dass das Element der Wesentlichkeit zu berücksichtigen wäre²⁰ (s. nachfolgend unter II. 1. d)).

c) Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen

Wertaufhellende Tatsachen sind grundsätzlich in diesem Kontext bis zur Bilanzaufstellung zu berücksichtigen.²¹ Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB also grundsätzlich bis maximal drei Monate nach Ende des Wirtschaftsjahrs. Nach Literaturauffassungen sind wertaufhellende Tatsachen mit maßgeblichem Einfluss auch nach Aufstellung des Jahresabschlusses bzw. gegebenenfalls bis zur Feststellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen.²²

Inwieweit sich im Fall einer Anwendung des objektiven Fehlerbegriffs in diesem Zusammenhang Änderungen ergeben ist ebenfalls umstritten. Nach der einen Auffassung²³ sollen wertaufhellende Tatsachen nach der Entscheidung des Großen Senats zeitlich unbegrenzt zu berücksichtigen sein. Nach einer anderen Auffassung soll es entscheidend darauf ankommen, was ein (hypothetischer) sich umfassend und vollständig informierender Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzierung hätte wissen können. Aufgrund des Stichtagsprinzips würde auch hier der Zeitpunkt der Bilanzaufstellung²⁴ eine absolute zeitliche Grenze für die Berücksichtigung von Tatsachen bilden.²⁵

d) Unwesentliche vs. wesentliche Bilanzierungsfehler

Liegt (subjektiv-objektiv oder objektiv) ein handelsrechtlicher Bilanzierungsfehler vor, ist im Hinblick auf eine etwaige Pflicht zur Fehlerberichtigung in der Handelsbilanz nach wohl überwiegender Auffassung weiter zwischen un-

wesentlichen und wesentlichen Bilanzierungsfehlern zu unterscheiden. Von einer Pflicht zur Korrektur des jeweiligen Jahresabschlusses („an der Quelle“ des Fehlers) wird ausgegangen, wenn ein gewichtiger Bilanzierungsmangel vorliegt, welcher bei Unterbleiben einer Korrektur dazu führen würde, dass der Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens mehr vermitteln würde.²⁶ Hierbei ist das Ausmaß des durch den Bilanzierungsfehler ausgelösten Informationsverlusts für die Rechnungslegungsadressaten entscheidend. In der Literatur wird daher mitunter erst von einem wesentlichen Bilanzierungsfehler gesprochen, wenn der Fehler das Potenzial hat, grundlegende Entscheidungen der Rechnungslegungsadressaten zu beeinflussen.²⁷

Als praktische Lösung zur Abgrenzung, wann ein Bilanzierungsfehler aufgrund seiner unbedeutenden Höhe nicht weiter zu verfolgen ist bzw. ab wann es sich um einen wesentlichen Bilanzierungsfehler handelt, der zur Korrektur des Jahresabschlusses zwingt, werden in der Literatur mitunter die in der Wirtschaftsprüfungspraxis im Bereich der Abschlussprüfung für den Wesentlichkeitsbegriff aufgestellten Kriterien sowie die dort genutzten sog. Nichtaufgriffsgrenzen vorgeschlagen.²⁸

§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB verlangt von einem Abschlussprüfer, dass er bei gewissenhafter Berufsausübung durch seine Tätigkeit alle wesentlichen Unrichtigkeiten und Verstöße im Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss offenlegt. Demnach sind nicht alle Unrichtigkeiten und Verstöße aufzudecken. Dabei existiert keine allgemeingültige Wesentlichkeitsgrenze.²⁹ Anhaltspunkte zur Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs „wesentlich“ finden sich allerdings in IDW PS 250 („Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung“).³⁰ Demnach ist die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts bzw. des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts darauf auszurichten, mit hinreichender Sicherheit falsche Angaben aufzudecken, die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für die Rechnungslegungsadressaten haben. Die Festlegung der Wesentlichkeit durch den Abschlussprüfer liegt in dessen pflichtge-

20 So Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG, Stand: April 2023, § 14; Rn. 445j3; a.A. FinMin Schleswig-Holstein, 22.2.2016 – VI 3011 – S 2770-086, DB 2016, 502.

21 Vgl. BFH, 8.3.1989 – X R 9/86, BFHE 156, 443, 451, BStBl. II 1989, 714, BB 1989, 1246; BFH, 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 805.

22 Vgl. Winkeljohann/Büssow, in: Beck'scher Bilanzkommentar HGB, 11. Aufl. 2018, § 252, Rn. 38.

23 Vgl. Weber-Greller, DStR 2013, 729, 733.

24 Oder Bilanzfeststellung – s. vorstehend unter II. 1. b).

25 Vgl. Schüppen, DB 2022, 749, 752.

26 So z. B. Forst/Suchanek/Klopsch, GmbHR 2013, 914, 915.

27 Vgl. Forst/Suchanek/Klopsch, GmbHR 2013, 914, 915.

28 Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 533; Forst/Suchanek/Klopsch, GmbHR 2013, 914.

29 Petersen/Zwirner, in: Petersen/Zwirner, Handbuch Bilanzrecht, Stand: März 2018, B. Begriff und Charakteristika von Verstößen, Rn. 18.

30 IDW PS 250 n. F. v. 25.11.2011.

mäßen Ermessen und wird von dessen Wahrnehmung der Informationsbedürfnisse der Rechnungslegungsadressaten beeinflusst.³¹ Die Wesentlichkeit kann sich sowohl quantitativ in einem Grenzwert als auch qualitativ in einer Eigenschaft ausdrücken.

Im Allgemeinen wird als quantitativer Ausgangspunkt für die Festlegung der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes ein Prozentsatz einer geeigneten Bezugsgröße, z. B. Ergebnis vor Steuern, Umsatzerlöse, Eigenkapital oder Bilanzsumme, angewendet. Die Festlegung einer geeigneten Bezugsgröße und eines geeigneten Prozentsatzes liegen dabei wieder im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers. Allgemeingültige Grenzen werden vom IDW Prüfungsstandard nicht vorgegeben.³² Denn gleich hohe absolute Werte haben in Abhängigkeit von der jeweiligen Unternehmensgröße eine unterschiedliche Bedeutung. Und auch relative Werte können nicht ohne Weiteres standardisiert werden, weil bei der Festsetzung einer relativen Wesentlichkeitsgrenze immer der jeweilige unternehmensspezifische Hintergrund beachtet werden muss.³³ Die deutsche Wirtschaftsprüfungs-Praxis behilft sich – wenn auch nicht einheitlich – stattdessen mit der Festlegung bestimmter Bandbreiten.³⁴

Unrichtigkeiten bzw. Verstöße erfüllen ein qualitatives Wesentlichkeitskriterium, wenn die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens durch falsche Angaben in der Rechnungslegung derart beeinflusst wird, dass sich das Entscheidungsverhalten der Adressaten des Jahresabschlusses ggf. ändern würden (z. B. wenn sich die durch Unrichtigkeiten oder Verstöße verursachten falschen Angaben auf Trends von Finanzkennziffern auswirken).³⁵

e) Auswirkungen auf die tatsächliche Durchführung des EAV

Handelt es sich um einen in diesem Sinne wesentlichen Fehler, so muss der der Jahresabschluss handelsrechtlich korrigiert werden.³⁶ Bei einem sog. unwesentlichen Fehler darf der Jahresabschluss jederzeit vor Feststellung korrigiert werden, es besteht aber nach Auffassung des IDW hierzu keine Pflicht.³⁷

Bei lediglich unwesentlichen Fehlern kann der Jahresabschluss auch ohne Korrektur wirksam festgestellt werden. Wird der Jahresabschluss ohne Korrektur festgestellt, so vertritt die wohl vorherrschende Meinung in der Literatur³⁸ inklusive der Finanzverwaltung nahestehender Personen³⁹ die Auffassung, dass in diesem Fall der EAV trotzdem tatsächlich i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG durchgeführt wird. Die Gegenauffassung⁴⁰ stellt dagegen auf den objektiven Fehlerbegriff ab. Demnach soll es bei der Beurteilung, ob ein fehlerhafter Bilanzansatz i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 I. HS KStG vorliegt, darauf ankommen, ob die Handelsbilanz das objektiv zutreffende Ergebnis ausweist,⁴¹

wobei dann auch von Anhängern des objektiven Fehlerbegriffs der Einbezug von Wesentlichkeitsüberlegungen gefordert wird.⁴²

III. Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ff. KStG

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013⁴³ hat der Gesetzgeber eine EAV Durchführungsfiktion in das KStG eingeführt, deren Zweck es ist, das Schicksal einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht von (ggf. reparablen) Bilanzierungsfehlern abhängig zu machen und der Praxis eine praktikable Heilungsmöglichkeit einer zunächst verunglückten Organschaft zu eröffnen. Es bleibt dann ggf. bei der (subjektiv oder objektiv) wesentlich unrichtigen Bilanzierung. Trotz fehlender Abführung des zutreffenden Gewinns kommt es dann wegen der Durchführungsfiktion nicht zu einer gescheiterten Organschaft.

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG gilt der EAV auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder

31 IDW PS 250 n. F. v. 25.11.2011, Rn. 6.

32 IDW PS 250 n. F. v. 25.11.2011, Rn. 12.

33 *Petersen/Zwirner*, in: *Petersen/Zwirner*, Handbuch Bilanzrecht, Stand: März 2018, B. Begriff und Charakteristika von Verstößen, Rn. 20.

34 S. dazu auch *Petersen/Zwirner*, in: *Petersen/Zwirner*, Handbuch Bilanzrecht, Stand: März 2018, B. Begriff und Charakteristika von Verstößen, Rn. 21. Vgl. auch *Forst/Suchanek/Klopsch*, GmbHR 2013, 914, 918.

35 *Petersen/Zwirner*, in: *Petersen/Zwirner*, Handbuch Bilanzrecht, Stand: März 2018, B. Begriff und Charakteristika von Verstößen, Rn. 22.

36 Wesentliche Fehler müssen aber – selbst ohne Rückgriff auf die Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ff. KStG – nicht zwingend zu einem Scheitern der Organschaft führen. Denn nach h. M. können sich materielle/wesentliche Fehler, die sich nicht auf die Gewinnabführung ausgewirkt haben, weil sie den Jahresüberschuss nicht beeinflusst haben – und sei es auch nur, weil ein gegenläufiger Fehler kompensierend gewirkt hat (vgl. z. B. *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, KStG, Stand: Juli 2024, § 14, Rn. 445f, 445g) schon per se nicht die Durchführung des EAV ausschließen. Gleiches gilt grundsätzlich bei rein formellen Mängeln (s. *Rode*, in: *Brandis/Heuermann*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 147-148a). In einem solchen Fall kann ausnahmsweise trotz wesentlichem Fehler nicht die Durchführung des EAV gehindert sein, unabhängig von möglichen Korrekturpflichten auf Basis handelsrechtlicher Normen.

37 So IDW RS HFA 6.

38 Vgl. *Rödter/Liekenbrock*, in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2015, § 14, Rn. 328; *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, KStG, Stand: Juli 2024, § 14, Rn. 368; *Kolbe*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG, Stand: Juni 2024, § 14, Rn. 204; *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738 (744); *Baldamus*, Ubg 2009, 484 (489); *Forst/Suchanek/Klopsch*, GmbHR 2013, 914; *Forst/Suchanek/Martini*, GmbHR 2015, 408 (410).

39 Vgl. *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14 KStG, Rn. 477; *Dötsch*, Der Konzern 2009, 172; *Brink*, in: *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, 2018, § 14, Rn. 412; *Neumann*, in: *Gosch*, KStG, 2015, § 14, Rn. 333; *Schneider/Sommer*, GmbHR 2013, 22 (24); *Forst/Suchanek/Klopsch*, GmbHR 2013, 914 (919).

40 Vgl. z. B. OFD Frankfurt am Main v. 30.5.2016, DStR 2016, 1375; FM Schleswig-Holstein v. 22.2.2016, DB 2016, 502. Ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, KStG, Stand: Juli 2024, § 14, Rn. 445f. mit Verweis auf die Rechtsprechung des Großen Senats in GrS 1/10 (s. vorstehend unter II. 1. b)).

41 S. OFD Frankfurt am Main v. 30.5.2016, DStR 2016, 1375.

42 So *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, KStG, Stand: Juli 2024, § 14; Rn. 445j3; a. A. FinMin Schleswig-Holstein v. 22.2.2016, DB 2016, 502. S. auch vorstehend unter II. 1. d).

43 BGBl. I 2013, 285.

ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

1. der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
2. die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und
3. ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

Die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 4 KStG müssen kumulativ vorliegen. Fehlerquelle muss der Jahresabschluss der Organgesellschaft sein. Der Jahresabschluss des Organträgers ist nur insoweit betroffen, als dort nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c) KStG eine korrespondierende Fehlerkorrektur zu erfolgen hat.⁴⁴

1. Wirksame Feststellung

Der von einem fehlerhaften Bilanzansatz betroffene Jahresabschluss der Organgesellschaft muss wirksam festgestellt sein. Dies ist insbesondere nicht der Fall, wenn es sich um einen gem. § 256 AktG nichtigen Jahresabschluss handelt.⁴⁵ Wirksam festgestellte Jahresabschlüsse stellen den Regelfall dar.

2. Fehlerhaftigkeit nicht hätte erkannt werden müssen

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b) KStG ist weitere Voraussetzung für die Heilung, dass der (subjektiv oder objektiv)⁴⁶ wesentliche Bilanzierungsfehler bei Erstellung⁴⁷ des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen. Im Gegensatz zum Handelsrecht spricht § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe b) KStG nicht von „Erkennen-Hätte-Können“. Der steuerrechtliche Maßstab ist insoweit also weniger streng als das Handelsrecht.⁴⁸

Von allen objektiven Bilanzierungsfehlern (äußerster Ring) sind demnach im Grundsatz die Fehler einer Heilung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG zugänglich, die unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätten erkannt werden müssen (mittlerer Ring). Schließt man sich der herrschenden Meinung im handelsrechtlichen Schrifttum an, ist dies allerdings lediglich für die Teilmenge der subjektiven Bilanzierungsfehler (innerster Ring) relevant. Bei allen anderen Bilanzierungsfehlern läge nach dieser Auffassung schon keine fehlerhafte Bilanz i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 1. HS KStG vor.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG fingiert die Nichterkennbarkeit nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buch-

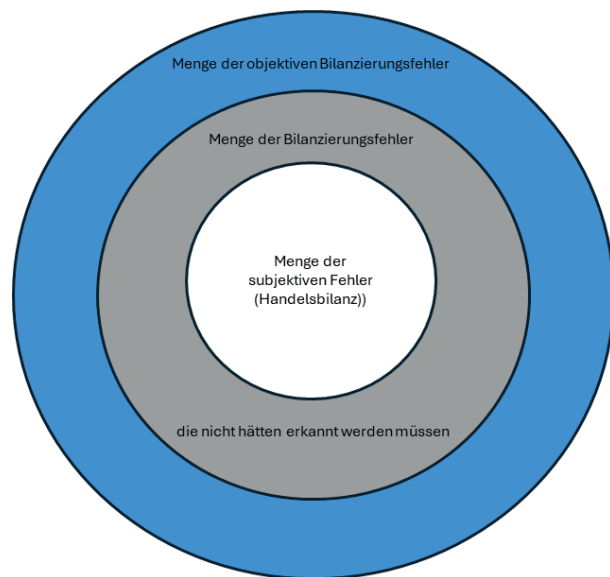


Abb. 4: Fehlerbegriffe

stabe b) KStG insbesondere bei Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers für den Einzelabschluss der Organgesellschaft oder einen Konzernabschluss, in den der fragliche Einzelabschluss einbezogen ist. Auf einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk soll man sich nach überwiegender Auffassung in der Literatur selbst dann stützen können, wenn ein etwaiger, später von der Finanzverwaltung geltend gemachter Fehler, tatsächlich bekannt war oder hätte bekannt sein müssen.⁴⁹ Es handelt sich damit nach überwiegender Auffassung um eine unwiderlegbare Vermutung bzw. eine Fiktion.⁵⁰ Nach Auffassung der OFD Frankfurt⁵¹ gilt die Fiktion des § 14 Abs. 1

⁴⁴ Sonntag, Organschaft im Steuerrecht und in der Rechnungslegung, 3.2.7 Heilungsmöglichkeiten, Rn. 195.

⁴⁵ Nach § 256 Abs. 1 AktG ist ein Jahresabschluss nichtig, wenn (1) er durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutze der Gläubiger der Gesellschaft gegeben sind, (2) er im Falle einer gesetzlichen Prüfungspflicht nicht nach § 316 Abs. 1 und 3 HGB geprüft worden ist, (3) er im Falle einer gesetzlichen Prüfungspflicht von Personen geprüft worden ist, die nicht nach § 319 Abs. 1 HGB oder nach Art. 25 EGHGB Abschlussprüfer sind oder von der Abschlussprüfung ausgeschlossen sind oder (4) bei seiner Feststellung die Bestimmungen des Gesetzes oder der Satzung über die Entnahme von Beträgen in Kapital- oder Gewinnrücklagen oder über die Entnahme von Beträgen aus Kapital- oder Gewinnrücklagen verletzt worden sind. Weitere – vor allem auf formelle Fehler bei der Feststellung abstellende – Nichtigkeitsvorschriften finden sich in § 256 Abs. 2 bis 5 AktG.

⁴⁶ S. vorstehend unter II. 1. b).

⁴⁷ Die Formulierung ist ungenau. Es müsste hier wohl entweder Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses heißen. S. dazu auch vorstehend unter II. 1. b).

⁴⁸ Vgl. z. B. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG, Stand: April 2024, § 14, Rn. 445k; Dötsch/Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 517.

⁴⁹ Vgl. Rödder/Liekenbrock, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14, Rn. 412; Kolbe, in: Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, Stand: Juni 2024, § 14, Rn. 236; Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG, Stand: Juli 2024, § 14, Rn. 445pl; a. A. für bei Zusammenwirken von WP und Gesellschaft: Ebber, in: BeckOK KStG, 20. Ed. v. 15.3.2024, § 14, Rn. 480u.

⁵⁰ Rode, in: Brandis/Heuermann, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 150.

⁵¹ Vgl. OFD Frankfurt am Main vom 4.1.2022, S 2770 A-55-St 55 unter 1.2.

Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG nicht im Falle eines Bestätigungsvermerks zu einem nach IFRS-Vorschriften erstellten Konzernabschluss.⁵²

3. Korrektur von Bilanzierungsfehlern nach Beanstandung durch die Finanzverwaltung

Nach Beanstandung⁵³ von Fehlern durch die Finanzverwaltung bedarf es für die Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ff. KStG weiter einer Korrektur der beanstandeten Fehler spätestens in dem nächsten Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist. Außerdem wird eine entsprechende Ergebnisabführung bzw. -ausgleich gefordert. Kann in der Handelsbilanz eine Korrektur unterbleiben,⁵⁴ braucht es auch für die Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ff. KStG keine Korrektur der Handelsbilanz. Es wird also eine Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze in laufender Rechnung gewährt, während nach bisheriger Rechtslage eine Berichtigung der Fehlerquelle – also des fehlerhaften Jahresabschluss und dann regelmäßig auch der Folgeabschlüsse sowohl der Organgesellschaft als auch des Organträgers – erforderlich war, sofern aufgrund eines (wesentlichen)⁵⁵ Bilanzierungsfehlers die steuerliche Organshaft zu scheitern drohte.⁵⁶ Änderungen von Handelsbilanzen ausschließlich aus steuerlichen Gründen sollen damit verhindert werden.⁵⁷

IV. Besonderheiten im Veräußerungsfall

Fraglich ist, wie mit den Korrekturanforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe c) KStG umgegangen werden soll, wenn zum Zeitpunkt der Fehlerbeanstandung durch die Finanzverwaltung der Organträger die Beteiligung an der Organgesellschaft bereits veräußert und der EAV durch Aufhebung oder Kündigung beendet worden ist.

Die wohl überwiegende Meinung – gestützt auf Äußerungen der Finanzverwaltung nahestehender Autoren⁵⁸ – geht davon aus, dass insoweit dann eine Fehlerkorrektur in der fehlerhaften Bilanz selbst an der Quelle (sprich im fehlerhaften Jahresabschluss) zu erfolgen hat.⁵⁹ Eine Korrektur in laufender Rechnung soll nicht zulässig sein, weil sie außerhalb der Organshaft zu einem unzutreffenden Vermögensausweis bei den ehemaligen Beteiligten der Organshaft führen würde.⁶⁰ Eine noch restriktivere Ansicht will nach Veräußerung der Anteile an der Organgesellschaft auch bei einer Fehlerberichtigung an der Quelle die Rettung einer verunglückten Organshaft nicht zulassen.⁶¹

Nach anderer Auffassung soll bei einer zwischenzeitlichen Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft eine Heilung i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe c) KStG in laufender Rechnung (ohne rückwirkende Korrektur des ursprünglichen Jahresabschlusses)

durch Ausgleichszahlungen möglich sein.⁶² Steuerlich sollen dann trotz fehlender Berichtigung an der Quelle nachträgliche Anpassungen der Gewinnabführung/Verlustübernahme vorliegen.⁶³

U.E. ist eine Heilung i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe c) KStG in laufender Rechnung (ohne rückwirkende Korrektur des ursprünglichen Jahresabschlusses) durch Ausgleichszahlungen auch bei zwischenzeitlicher Veräußerung möglich.

So ist für die Höhe des Verlustausgleichsanspruchs der Organgesellschaft gegenüber dem Organträger gemäß § 302 AktG nach der Rechtsprechung des BGH⁶⁴ der sich bei objektiv richtiger Bilanzierung ergebende, fiktive Jahresfehlbetrag maßgebend und nicht der Verlust im festgestellten Jahresabschluss.⁶⁵ Ist dementsprechend aufgrund eines Bilanzierungsfehlers im Verlustfall nicht der objektiv richtige Jahresfehlbetrag durch den Organträger ausgeglichen worden, so hat die Organgesellschaft unter dem im fraglichen Wirtschaftsjahr noch bestehenden Gewinnabführungsvertrag noch einen Anspruch. Der entsprechende Ausgleich findet dann unter dem – im Zuge der Veräußerung der Organgesellschaftsbeteiligung aufgehobenen oder gekündigten Gewinnabführungsvertrag – statt.⁶⁶

Auch für den Gewinnabführungsanspruch ist nach der wohl überwiegenden Literaturauffassung⁶⁷ nicht das Ergeb-

52 Ablehnend z. B. *Prinz*, DB 2023, 8, 11.

53 Zu Einzelheiten vgl. z. B. *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 522 ff.; *Walter*, in: *Bott/Walter*, KStG, § 14, Rn. 652.6; *Schneider/Sommer*, GmbHR 2013, 22, 27; *Rödler*, Ubg 2012, 717, 721; *Jesse*, FR 2013, 681, 686; *Stangl/Brühl*, Der Konzern 2013, 77, 90. Vgl. auch OFD Karlsruhe, 16.1.2014 – S 2770/52/2 – St 221, FR 2014, 434, 438; OFD Frankfurt a. M., 30.5.2016 – S 2770 A 55 – St 51, DStR 2016, 1375.

54 In der Regel ist ein Bilanzierungsfehler in der Handelsbilanz zu korrigieren. Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob und inwieweit eine rückwirkende Korrektur in der Handelsbilanz zu erfolgen hat. S. auch *Rödler/Liekenbrock*, in: *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14, Rn. 408.

55 S. vorstehend unter II. 1. d).

56 *Sonntag*, Organshaft im Steuerrecht und in der Rechnungslegung, 3.2.7 Heilungsmöglichkeiten, Rn. 195.

57 Vgl. BT-Drs. 17/11217, 7.

58 S. *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305.

59 S. z. B. *Gosch*, in: *Gosch*, KStG, 2020, § 14, Rn. 342 ff.; so wohl auch *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, KStG, Stand: März 2024, § 14, Rn. 507 ff.

60 Vgl. *Neumann*, in: *Gosch*, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14, Rn. 342–344.

61 So *Frotscher*, in: *Frotscher/Drüen*, KStG, Stand: Juli 2024, § 14, Rn. 445y.

62 So z. B. *Rödler/Liekenbrock*, in: *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2. Aufl. 2023, § 14 KStG, Rn. 316, 406; *Forst/Suchanek/Martini*, GmbHR 2015, 408 ff.

63 So z. B. *Schneider/Sommer*, GmbHR 2013, 22, 28.

64 BGH, 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382, BB 1999, 2525 m. BB-Komm. *Beinert*, DStR 1999, 1998; BGH, 14.2.2005 – II ZR 361/02, BB 2005, 1104, DStR 2005, 750.

65 Vgl. auch *Koch*, in: *Koch*, AktG, 18. Aufl. 2024, § 302, Rn. 9; *Altmeppen*, in: *MüKo AktG*, 6. Aufl. 2023, § 302, Rn. 74; *Veil/Walla*, in: *BeckOK*, AktG, Stand: 1.10.2023, § 302, Rn. 18, 24; *Emmerich*, in: *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 10. Aufl. 2022, § 302 AktG, Rn. 29.

66 Im Ergebnis ebenso *Schell*, in: *Krohn/Schell*, Ubg 2015, 197 unter 2.2.4.; *Forst/Suchanek/Martini*, GmbHR 2015, 408 ff.

67 Vgl. *Koch* in *Koch*, AktG, 2023, § 291 AktG, Rn. 26a; *Emmerich*, in: *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 10. Aufl. 2022, § 301 AktG, Rn. 21; *Deilmann*, in: *Hölters/Weber*, AktG, 4. Aufl. 2022,

nis gemäß dem festgestellten Jahresabschluss, sondern der Jahresüberschuss nach objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung maßgeblich. Begründet wird dies u. a. damit, dass Jahresüberschuss und Jahresfehlbetrag de facto bilanziell identische Positionen nur mit umgekehrtem Vorzeichen seien. Auch der Gesetzgeber geht davon aus, dass für die Gewinnabführung – wie für den Verlustausgleich – die objektiv zutreffende Bilanzierung entscheidend ist.⁶⁸

Ist aufgrund eines Bilanzierungsfehlers der bisher abgeführte Gewinn zu niedrig gewesen, hat der Organträger demnach grundsätzlich noch unter dem „alten“ Gewinnabführungsvertrag Anspruch auf die noch ausstehende Abführung des Differenzbetrages. War die Gewinnabführung dagegen überhöht, so besteht nach der h. M. spiegelbildlich ein Erstattungsanspruch der Organgesellschaft gegen den Organträger.⁶⁹ Als Anspruchsgrundlage werden – ggf. nebeneinander – verschiedene Möglichkeiten diskutiert:⁷⁰

1. Anspruch auf Erstattung des zu viel abgeführten Gewinns nach § 62 AktG;
2. Ansprüche aus dem Gewinnabführungsvertrag selbst ggf. in Verbindung mit § 301 AktG;
3. Ansprüche aus § 812 BGB; sowie
4. Ansprüche nach §§ 309, 317 AktG (analog), § 280 BGB.

Mit der jeweils h.M. bestehen also für den Fall einer unzutreffenden Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme Ausgleichsansprüche des Organträgers bzw. der Organgesellschaft. Die ggf. zwischenzeitliche Beendigung des EAV im Zuge der Veräußerung der Organgesellschaftsbeteiligung durch den Organträger ändert hieran im Grundsatz nichts. Dann sollte u. E. eine Heilung i. S. v. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe c) KStG in laufender Rechnung (ohne rückwirkende Korrektur des ursprünglichen Jahresabschlusses) durch Ausgleichszahlungen auf den noch bestehenden Anspruch möglich sein.

V. Zusammenfassung aus Sicht der HoldCo und der B GmbH

1. Szenario 1: Betriebsprüfung stellt nachträglich Bilanzierungsfehler im Jahresabschluss der B GmbH fest

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk spricht zunächst für das Vorliegen eines unwesentlichen Bilanzierungsfehlers.⁷¹ Der Jahresabschluss wurde wirksam festgestellt. Nach der derzeit h.M. (subjektiver Fehlerbegriff für die Handelsbilanz) wäre auch ohne Korrektur des Bilanzierungsfehlers der ganze Gewinn i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG abgeführt. Der EAV ist tatsächlich durchgeführt und eines Rückgriffs auf die Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG bedarf es nicht.

Gilt dagegen der objektive Fehlerbegriff für Zwecke des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG so ist nicht der zutref-

fende Gewinn abgeführt. Der Jahresabschluss ist gleichwohl wirksam festgestellt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe a) KStG). Den Bilanzierungsfehler hätte ein ordentlicher Kaufmann auch nicht kennen müssen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe b) KStG), denn er ist auch im Rahmen der Prüfungsarbeiten nicht aufgefallen. Im Übrigen würde auch die Fiktion gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG greifen, zumindest soweit sich der Bestätigungsvermerk auf einen HGB-Abschluss/HGB-Konzernabschluss bezieht. Eine entsprechende Berücksichtigung des Fehlers in laufender Rechnung sowie Ausgleichszahlung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe c) KStG vorausgesetzt, könnten sich die B GmbH und die HoldCo damit auf die Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG berufen. Einer rückwirkenden Korrektur im Jahresabschluss der B GmbH bedarf es nicht. Die zwischenzeitliche Veräußerung der Beteiligung an der B GmbH durch die HoldCo sowie die Beendigung/Aufhebung des EAV sperrt die Anwendung der Durchführungsfiktion nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG nach der hier vertretenen Auffassung nicht.

2. Szenario 2: Bilanzierungsfehler wird vor Feststellung des Jahresabschlusses bemerkt

Im Ergebnis gelten die vorstehenden Ausführungen analog. Geht man von der Geltung des objektiven Fehlerbegriffs für Zwecke des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG aus, so ist – trotz Kenntnis vom (unwesentlichen) Bilanzierungsfehler – der Jahresabschluss wirksam festgestellt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe a) KStG). Basierend auf dem Vorliegen des unbeschränkten Bestätigungsvermerks greift – trotz Wissens um den Bilanzierungsfehler – nach der wohl überwiegenden Meinung in der Literatur § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG. Das „Nicht-Hätte-Kennen-Müssen“ (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchstabe b) KStG) wird fingiert.

§ 301, Rn. 4; Spindler/Klöhn, NZG 2005, 584 ff.; Simon/Leuering, NJW-Spezial 2006, 123; Gärtner, AG 2014, 793, 94 f.; Büning, BB 2015, 2795, 2798; a. A. Altmeyden, in: MüKo-AktG, 2023, § 291, Rn. 149; Goldschmidt/Laeger, NZG 2012, 1201, 1202; Wolf, NZG 2007, 641, 644.

68 BT-Drs. 17/10774, 19: „Die sich aus dem Vertrag ergebende Verpflichtung zur Gewinnabführung bzw. zur Verlustübernahme erstreckt sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) auf das sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung ergebende Ergebnis.“

69 Vgl. Gärtner, AG 2014, 793, 804; Höller, in: Schmidt/Lutter, AktG, 5. Aufl. 2024, § 301 AktG, Rn. 36; Höllers, in: Weber/Deilmann, AktG, 4. Aufl. 2022, § 301, Rn. 25; Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 2022, § 301 AktG, Rn. 24 f.

70 Vgl. Veil/Walla, in: Spindler/Stilz, AktG, Stand: Okt. 2023, § 301, Rn. 21; Koch, in: Hüffer, AktG, 2014, § 301, Rn. 10 [ablehnend für Anspruch nach § 280 BGB]; Emmerich, in: Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 10. Aufl. 2022, § 301 AktG, Rn. 24 f.; Servatius, in: Grigoleit, AktG, 2020, § 301, Rn. 9 f.; Altmeyden, in: MüKo-AktG, 2023, § 301, Rn. 26; Mylich, AG 2011, 765, 772 ff.

71 Bei einem wesentlichen Fehler müsste der Bestätigungsvermerk ggf. zurückgezogen, der Jahresabschluss korrigiert und erneut geprüft werden (Nachtragsprüfung – s. z. B. Justenhoven/Küster/Bernhardt, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2022, § 316, Rn. 30 ff.).



Benjamin Rapp, StB, ist Partner und Leiter der deutschen Steuerpraxis bei Gibson, Dunn & Crutcher LLP. Er berät vornehmlich bei Private Equity und M&A Transaktionen, und Umstrukturierungen. Daneben verfügt er über umfangreiche Erfahrungen in der Begleitung von Betriebsprüfungen und Steuerstreitigkeiten.



Daniel Reich, RA, ist Associate in der deutschen Steuerpraxis bei Gibson, Dunn & Crutcher LLP. Er berät zu steuerlichen Fragestellungen bei Private Equity und M&A Transaktionen, Umstrukturierungen, Finanzierungen und Betriebsprüfungen.