

Bilanzberichtigung - Bilanzänderung § 4 Abs.2 EStG

Mustervortrag Fachgebiet – Bilanzsteuerrecht

Thema: Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Gliederung:

1. Begriffsbestimmung von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung
2. Die Bilanzberichtigung im Allgemeinen
3. Das Bilanzberichtigungsverfahren
4. Die Bilanzänderung
5. Abgrenzung zu Vorgängen die weder von Bilanzberichtigung noch von Bilanzänderung erfasst werden können

Ausarbeitung:

Die zutreffende Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter, die als Betriebsvermögen anzusetzen sind, hat im Falle des § 4 Abs. 1 EStG nach den steuerlichen Rechtsnormen, im Falle des § 5 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Abstimmung mit und unter Beachtung der Vorrangigkeit der steuerlichen Spezialvorschriften zu erfolgen.

1. Begriffsbestimmung von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

Unter **Bilanzberichtigung** i. S. des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG versteht man den nachträglichen Ersatz eines bestimmten Bilanzansatzes (Wertansatz für ein Wirtschaftsgut bzw. für einen Rechnungsabgrenzungsposten), der unter Beachtung der BFH-Rechtsprechung objektiv gegen zwingende Vorschriften des Handels- und/oder Steuerrechts oder gegen die einkommensteuerlich zu beachtenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt, durch einen zulässigen Bilanzansatz. Auf die subjektive Richtigkeit zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung kommt es aufgrund jüngerer BFH-Rechtsprechung nicht mehr an, jeder objektiv falsche Bilanzansatz ist grds. berichtigungsbedürftig.

Unter einer **Bilanzänderung** i. S. des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG versteht man die nachträgliche Änderung der Entscheidung zugunsten eines bestimmten, wahlweise zulässigen Bilanzansatzes innerhalb des steuerrechtlich oder handels- und steuerrechtlich ggf. möglichen Bewertungsrahmens, durch einen anderen zulässigen Wertansatz für ein Wirtschaftsgut.

2. Die Bilanzberichtigung im Allgemeinen

Die in seinem Wortlaut als Option ausgelegte Bilanzberichtigungsvorschrift des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG legt dem Steuerpflichtigen i. V. m. anderen gesetzlichen Vorschriften, insbesondere mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und §§ 90 Abs. 1, 153 Abs. 1 AO, eine **Berichtigungspflicht** auf.

Voraussetzung einer Berichtigungspflicht durch den Steuerpflichtigen nach GoB ist, dass der Stpfl. objektiv fehlerhaft bilanziert hatte.

Auf den **Kenntnisstand** des Stpfl. bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Sachverhaltsprüfung bei Bilanzerstellung allein kommt es nicht mehr an (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Auch ein objektiv fehlerhafter Bilanzansatz, dessen Umstände bei Bilanzerstellung (noch) nicht bekannt waren, ist grds. zu berichtigen. Dies betrifft z. B. eine mit dem Nennbetrag angesetzte Forderung gegen einen vermögenslosen Schuldner, die auf null zu berichtigen ist, selbst wenn diese Tatsache erst nach Bilanzerstellung bekannt wird.

Eine Bilanzberichtigung darf nur vom Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden. Hält das Finanzamt eine Bilanz für fehlerhaft, darf es diese Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde legen, sondern muss eine eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit ggf. auf Grundlage der fehlerhaften Bilanz abgeänderten Werten vornehmen. Dies erfolgt z. B. regelmäßig durch den Außenprüfer mittels der sog. Prüferbilanz.

Weicht das Finanzamt zugunsten des Steuerpflichtigen fehlerhaft von einer Bilanz des Steuerpflichtigen ab, den dieser nicht in seine Buchführung übernimmt, kann dieser Fehler in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht mehr korrigiert werden.

3. Das Bilanzberichtigungsverfahren

Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 EStG) sind die Vorbilanzen bis zur Fehlerquelle zurück zu berichtigen. Eine Bilanzberichtigung ist daher verfahrensrechtlich stets bis zu dem Zeitpunkt möglich, in dem der auf dem falschen Bilanzansatz beruhende Steuerbescheid (bzw. Grundlagenbescheid) bestandskräftig wird.

Ist der **Steuerbescheid bestandskräftig**, ist eine **Bilanzberichtigung** – auch wenn sie einen Verlust ausweist – unter Beachtung der Festsetzungsfrist – **nur insoweit möglich, als**

- a) die Berichtigung nach den Korrekturvorschriften der AO noch vorgenommen werden kann oder
- b) die Berichtigung sich nicht auf die Höhe der veranlagten Steuer auswirken würde (z. B. nicht gebuchte Einlage eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts).

Die nachträgliche **Berichtigung** eines Ansatzes in der **Schlussbilanz** z. B. für das Wj 01 führt wegen des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs auch zu einer **Berichtigung der Eröffnungsbilanz** für das Wj 02 und damit auch bei einer bestandskräftigen Veranlagung für das Jahr 02 zu einer Berichtigung gem. § 175 Abs. 1 S.1 Nr. 2 AO. Eine Anwendung der Vorschriften über widerstreitende Steuerfestsetzung bleibt aufgrund des vorrangigen Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs ausgeschlossen.

Steht die Rechtskraft inzwischen durchgeführter Veranlagungen oder die Festsetzungsverjährung der Berichtigung bis zur Fehlerquelle entgegen, ist der falsche Bilanzansatz **grundsätzlich in einer Summe erfolgswirksam in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann, richtig zu stellen.**

Ausnahmen hiervon bestehen bei versehentlich nicht oder fehlerhaft vorgenommenen AfA-Beträgen. Bei Nicht-Gebäuden ist die unterlassene AfA auf die verbleibende Restnutzungsdauer zu verteilen, bei Gebäuden verlängert sich grundsätzlich der Absetzungszeitraum.

Eine **erfolgsneutrale** Berichtigung der betreffenden ersten Anfangsbilanz kommt dagegen in Betracht, wenn der Steuerpflichtige zur Erlangung beachtlicher ungerechtfertigter Steuervorteile bewusst einen Aktivposten zu hoch oder einen Passivposten zu niedrig angesetzt hat und die Veranlagung des Jahres, bei dem sich der unrichtige Bilanzansatz ausgewirkt hat, nicht mehr berichtigt werden kann. Der Grundsatz von Treu und Glauben gestattet insoweit die Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs (§ 252 Abs.1 Nr.1 HGB).

4. Die Bilanzänderung

Anträge auf Bilanzänderung (nachträgliche Änderung eines Wahlrechts) waren bis 31. 12. 1998 stets zulässig und nur von der Zustimmung durch das Finanzamt abhängig. Die Neufassung des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG gilt für alle Anträge, die nach dem 31. 12. 1998 bei den Finanzämtern eingegangen sind. Danach ist eine Bilanzänderung nur noch dann möglich, wenn die Änderung **in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang** mit einer Bilanzberichtigung steht und nur soweit, als die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht.

Ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Änderung und Berichtigung setzt voraus, dass sich beide Maßnahmen auf dieselbe Bilanz beziehen und die Änderung unverzüglich nach der Bilanzberichtigung zu erfolgen hat.

Im Urteil vom 31.05.2007, IV R 54/05 hat der BFH entschieden, dass nicht nur bei einem unrichtigen Bilanzansatz, sondern auch, wenn sich die Gewinnänderung auf die Nicht oder die fehlerhafte Verbuchung von Entnahmen oder Einlagen bezieht, ein Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung besteht. Denn in diesen Fällen wird eine sich aus § 4 Abs.1 S.1 EStG ergebende und der Ermittlung des Gewinns dienende Position des Eigenkapitals (d.h. dieses in seiner Zusammensetzung) berichtigt.

Eine **Bilanzänderung ohne Rücksicht auf § 4 Abs. 2 S. 2 EStG** ist dann zulässig, wenn sich die Änderung der Bilanzansätze nicht auf die Höhe des steuerlichen Gewinns (Einkünfte) auswirkt, z. B. höhere Rücklagenzuführungen bei einer Kapitalgesellschaft aufgrund eines später geänderten Gewinnverwendungs-beschlusses.

5. Abgrenzung zu Vorgängen die weder von Bilanzberichtigung noch von Bilanzänderung erfasst werden können

Zu den Vorgängen, die weder durch eine Bilanzberichtigung noch durch eine Bilanzänderung berücksichtigt werden können, gehört die Rückgängigmachung tatsächlicher Vorgänge wie z. B. Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgänge, Entnahmen oder Einlagen, verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen. Bezüglich von Entnahmen und Einlagen ist jedoch die ggf. mögliche Bilanzänderung nach dem BFH-Urteil vom 31.05.2007, IV R 54/05 zu beachten, vgl. zu 4.

Auch die Ausübung von Bewertungswahlrechten bei Einbringungsvorgängen nach dem UmwStG ist ein Teil der tatsächlichen Gestaltung des Einbringungsvorganges.

Ebenso unberücksichtigt bleiben fehlerhafte außerbilanzielle Zu- und/oder Abrechnungen wie z. B. Gewinnkorrekturen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Das bedeutet im Ergebnis, dass Fehler dieser Art in den Folgejahren nicht mehr korrigiert werden können.

Die Vorschriften über Bilanzberichtigung und Bilanzänderung folgen grundsätzlich dem Prinzip des formellen Bilanzenzusammenhangs und beachten die Grundlagen zur zutreffenden Erfassung des Totalgewinns, wovon Ausnahmen, i. d. R. zum Nachteil des Steuerpflichtigen, allerdings möglich sind. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist laut BFH nicht sinngemäß auf die Änderung der bereits eingereichten Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden.