

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-reichweite-einer-bilanzaenderung.html>

📅 15.10.2020

Rechnungslegung

BFH: Reichweite einer Bilanzänderung

Maßgebend für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG und nicht der steuerliche Gewinn. Auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung, die durch eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG ausgelöst wird, kann den Rahmen für eine Bilanzänderung nicht erweitern.

Sachverhalt

Im Rahmen einer Außenprüfung waren Teilwertabschreibungen auf Forderungen der Klägerin (AG) gegen ihre Tochtergesellschaft, die C-GmbH, streitig. Nachdem eine Einigung im Rahmen einer sog. tatsächlichen Verständigung erzielt wurde, die Teilwertabschreibungen in einer bestimmten Höhe anzusetzen, machte die AG geltend, die Bilanzen der Streitjahre 1995 und 1996 nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG zu ändern, um die verbleibenden Gewinnerhöhungen zu kompensieren. Dazu sollten bisher nicht berücksichtigte Sonderabschreibungen nach § 4 des Fördergebietsgesetzes (FöGbG a.F.) in Anspruch genommen werden. Das Finanzamt stellte zwar das entsprechende Sonderabschreibungsvolumen nicht in Abrede, hielt aber den Rahmen für eine Bilanzänderung für überschritten. Das FG ließ die Bilanzänderung durch Vornahme von Sonderabschreibungen hingehen zu.

Darüber hinaus war das Finanzamt entgegen der Meinung des FG der Überzeugung, dass die in den Prüfungsfeststellungen berücksichtigte gewinnmindernde Zuführung zu Rückstellungen wegen drohender Rückforderung von Investitionszulagen ungeachtet der nach § 10 S. 1 InvZulG a.F. angeordneten außerbilanziellen Korrektur den Steuerbilanzgewinn mindere, der für die Bestimmung des Änderungsrahmens nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG allein maßgeblich sei.

Entscheidung

Der BFH kommt nun zu dem Ergebnis, dass eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG nicht zulässig ist, wenn die Änderung des steuerrechtlichen Gewinns auf einer Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz beruht; eine solche Bilanzänderung sei auf die Steuerbilanzgewinnauswirkung begrenzt, die eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG ausgelöst hat.

Gesetzliche Grundlage

Nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist, wie aus § 4 Abs. 2 S. 2 EStG eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 S.1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG auf den Gewinn reicht.

Außerbilanzielle Korrekturen betreffen nicht die Ebene der steuerbilanziellen Gewinnermittlung – Erweiterung der bisherigen Rechtsprechung

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH kommt eine Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 S. 2 dann nicht in Betracht, wenn ein Bilanzposten und damit auch der Bilanzgewinn überhaupt nicht berührt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 23.03.2011, IV B 68/10). Da eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung keinen Bilanzansatz berühre, könne sie deshalb die Rechtsfolge des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG nicht herbeiführen (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2008, I R 40/07; BFH-Beschlüsse vom 05.10.2007, IV B 125/06 und vom 23.03.2011, IV B 68/10).

Diese Rechtsprechung erweitert der BFH nun – in Übereinstimmung mit der h.M. in der Literatur – dahingehend, dass Gewinnminderungen, die im Wege der Bilanzberichtigung

innerhalb der Steuerbilanz erfolgen (hier: Zuführung zu den Rückstellungen für Investitionszulagenrückforderung), aber aufgrund fehlender Steuerbarkeit (hier: § 10 Satz 1 InvZulG a.F.) außerhalb der Steuerbilanz wieder dem Gewinn hinzuzurechnen sind, ebenso wenig den Änderungsrahmen des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG bestimmen können. Wenn eine isolierte außerbilanzielle Gewinnerhöhung nicht zu einer Bilanzänderung berechtigt, könne auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung, die durch eine Bilanzberichtigung ausgelöst wird, den Bilanzänderungsrahmen nicht erweitern.

Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

Unter dem in § 4 Abs. 2 S. 2 EStG in Bezug genommenen Begriff "Gewinn" ist der Bilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, und nicht der "steuerliche" Gewinn zu verstehen, so dass nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG eine gewinnmindernde Bilanzänderung nicht in Höhe der aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerrechtlichen Gewinnerhöhung, sondern nur in Höhe der sich aus der Steuerbilanz ergebenden Gewinnberichtigung als solcher möglich ist, so der BFH.

Dem bilanzierenden Steuerpflichtigen soll die Möglichkeit eröffnet werden, durch eine Bilanzänderung die aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerlichen Folgen vollständig zu kompensieren; Änderungen, die keinen Bilanzansatz berühren und sich nicht auf der Ebene der steuerbilanziellen Gewinnermittlung vollziehen, sind nach Ansicht des BFH hiervon nicht betroffen.

BFH bestätigt zweistufige steuerliche Gewinnermittlung

Damit bestätigt der BFH insbesondere die zweistufige steuerliche Gewinnermittlung, wonach zunächst der Steuerbilanzgewinn und dann auf einer weiteren Stufe unter Berücksichtigung außerbilanzieller Anpassungen der steuerliche Gewinn zu ermitteln ist. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG stellt insoweit nur auf die Steuerbilanz ab.

Ergebnis im Streitfall

Die durch Berichtigung der die Streitjahre betreffenden Bilanzen ausgelösten Gewinnerhöhungen können nicht durch bisher unberücksichtigte Sonderabschreibungen i.S. des § 4 FöGbG a.F. nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG im Wege der Bilanzänderung kompensiert werden. Dass aufgrund des begrenzten Rahmens einer Bilanzänderung i.S. des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG eine Beschränkung des Rechts der Klägerin einhergeht, ihr Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. auszuüben, ist aus Sicht des BFH (verfassungsrechtlich) jedenfalls nicht zu beanstanden. Weder aus den die Wahlrechte betreffenden Vorschriften noch aus dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit lasse sich ableiten, dass der Steuerpflichtige in der Lage sein müsse, die ihm gesetzlich zugebilligten Wahlrechte jederzeit ausüben zu dürfen.

Betroffene Norm

§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG

Streitjahre 1995, 1996

Praxishinweis

Die Grundsätze des BFH-Urteils zum Umfang einer Bilanzänderung sind grundsätzlich zu berücksichtigen, wenn es um die Frage geht, in welchem Umfang Mehrergebnisse aus einer Betriebsprüfung kompensiert werden können.

Vorinstanz

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 24.01.2018, 8 K 8009/16, EFG 2018, S. 1617

Fundstelle

BFH, Urteil vom 27.05.2020, [XI R 8/18](#), lt. [Mitteilung des BMF](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 23.03.2011, IV B 68/10, BFH/NV 2011, S. 1129

BFH, Urteil vom 23.01.2008, I R 40/07, BStBl. II 2008, S. 669

BFH, Beschluss vom 05.10.2007, IV B 125/06, BFH/NV 2008, S. 353

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

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