

FG Köln: Bilanzberichtigung und Bilanzzusammenhang beim Bilanzposten Eigenkapital

Der BFH bestätigte die Auffassung des FG Köln, dass in der Vergangenheit bilanziell zu Unrecht nicht erfasste Einlagen nicht nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs später erfolgswirksam nachgeholt werden können.

BFH, Urteil vom 17.06.2019, IV R 19/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Köln (Vorinstanz):

Eine fehlerhafte Zusammensetzung des Bilanzpostens Eigenkapital kann mangels Perpetuierung nicht in der Schlussbilanz des nächsten noch offenen Folgejahres berichtigt werden. Der Fehler verbleibt im Fehlerjahr und wird – wegen der besonderen Eigenschaft des Bilanzpostens Eigenkapital als rechnerischer Unterschiedsbetrag zwischen Aktiva und Passiva am Bilanzstichtag – nicht in die Folgejahre weiter transportiert.

Sachverhalt

An der Klägerin, einer KG, waren A und ihr Ehemann als Gründungsgesellschafter je zu 50% beteiligt. Komplementärin der KG war die F-GmbH, an der A und ihr Ehemann ebenfalls je zu 50% beteiligt waren. In 2008 wurde die Ehe geschieden. In 2009 erwarb A von ihrem Ex-Ehemann dessen Beteiligungen an der Klägerin und der F-GmbH. Das Finanzamt behandelte die Kaufpreiszahlung für den Kommanditanteil antragsgemäß als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe für die Abfindung eines lästigen Gesellschafters. Rechtsberatungskosten, die unstreitig wirtschaftlich durch ihren Mitunternehmeranteil verursacht waren, wurden von der A (zu einem Teil) in 2008 privat bezahlt. Da die Rechtsberatungskosten in 2008 nicht als Sonderbetriebsausgaben erklärt worden waren, begehrte die Klägerin, sie nach den Grundsätzen der Regelungen zur Bilanzberichtigung erfolgswirksam in 2009 zu erfassen. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Das FG wies die dagegen erhobene Klage ab. Zu Recht habe das Finanzamt den Sonderbetriebsausgabenabzug in 2009 für die in 2008 gezahlten Rechtsberatungskosten versagt, da die Voraussetzungen für die erfolgswirksame Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs nicht vorlägen.

Nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darf ein Steuerpflichtiger die Bilanz auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht und einer noch nicht bestandskräftig gewordenen Steuerfestsetzung zugrunde liegt.

Eine Bilanz entspreche nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, wenn entweder ein Bilanzposten unrichtig angesetzt ist oder wenn Entnahmen oder Einlagen fehlerhaft verbucht wurden und sich dadurch eine Gewinnänderung ergibt. Mit seinen Urteilen vom 31.05.2007 (IV R 54/05 und IV R 25/06) habe der BFH entschieden, dass auch das Eigenkapital einen Bilanzposten darstelle, welcher sich aus verschiedenen Teilbeträgen bzw. Eigenkapitalposten zusammensetze. Die Veränderung bei den Einlagen und Entnahmen wirke sich zwar wegen der damit gleichzeitig verbundenen Gewinnerhöhung oder -minderung per Saldo nicht auf die Höhe des Eigenkapitals aus. Gleichwohl werde durch die Veränderung der einzelnen Teilbeträge des Kapitals bzw. der Eigenkapitalposten die Zusammensetzung des Eigenkapitals geändert. Die damit einhergehende Veränderung des Gewinns i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG rechtfertige deshalb die Annahme, dass auch die per Saldo ergebnisneutrale Änderung der Eigenkapitalposten eine Berichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darstelle. Diese Grundsätze des BFH (niedergelegt in den Urteilen vom 05.10.2007, IV B 125/06; vom 11.10.2007, X R 4/05 und vom 25.06.2014, I R 29/13) hält das FG für zutreffend und schließt sich ihnen an.

Danach habe im Streitfall ein Bilanzierungsfehler in der Bilanz zum 31.12.2008 vorgelegen,

da zu diesem Bilanzstichtag der Bilanzposten „Eigenkapital“ sich aus fehlerhaften Teilbeträgen ermittelt und damit nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprochen habe. Die (Privat)Einlagen hätten höher angesetzt und der korrespondierende Verlust höher berechnet werden müssen. Somit habe sich der Bilanzierungsfehler gewinnwirksam bei der Klägerin ausgewirkt, obwohl der Bilanzposten „Eigenkapital“ per Saldo unverändert geblieben sei. Wegen der unstreitigen Bestandskraft der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 könne der Bilanzierungsfehler beim „Eigenkapital“ in der Bilanz auf den 31.12.2008 allerdings nicht mehr gewinnwirksam berichtigt werden. In solchen Fällen, in denen sich der fehlerhafte Bilanzansatz in der Vergangenheit bereits steuerlich auf den Gewinn / Verlust ausgewirkt hat und einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde liegt, sei dieser nach den Regelungen des formellen Bilanzenzusammenhangs grundsätzlich in der Schlussbilanz des ersten Wirtschaftsjahres zu berichtigen, dessen Ergebnis unter Beachtung der Regeln über die Bestandskraft und Verjährung noch Eingang in die Steuerveranlagung oder einen hierfür bindenden Feststellungsbescheid finden kann. Eine Korrektur sei dann erfolgswirksam vorzunehmen, wenn auch – wie im Streitfall – der Bilanzierungsfehler den Gewinn oder Verlust beeinflusst hat. Voraussetzung sei aber, dass der Bilanzierungsfehler an dem maßgeblichen Stichtag weiterhin vorliegt. Der Bilanzposten dürfe nicht in nicht mehr änderbaren Jahren weggefallen sein oder sich aufgrund der Zweischneidigkeit der Bilanz wieder ausgeglichen haben (BFH-Urteil vom 16.12.2009, IV R 18/07). Vielmehr müsse er sich am maßgeblichen Bilanzstichtag perpetuiert haben.

Im Streitfall habe sich der fehlerhafte Bilanzansatz des Jahres 2008 aber gerade nicht in der Bilanz auf den 31.12.2009 perpetuiert. Denn soweit die Zusammensetzung des Eigenkapitals zum 31.12.2008 fehlerhaft ist, seien die Teilbeträge des Eigenkapitals zum 31.12.2009 (Schlussbilanz des ersten offenen Jahres) insoweit zutreffend. Der durch die fehlerhafte Zusammensetzung des Eigenkapitals entstandene Bilanzierungsfehler zum 31.12.2008 verbleibe im Fehlerjahr und werde nicht in die Folgejahre weiter transportiert. Der Grund dafür sei die besondere Eigenschaft des Bilanzpostens „Eigenkapital“ als rechnerischer Unterschiedsbetrag zwischen Aktiva und Passiva zum Bilanzstichtag.

Betroffene Norm

§ 4 Abs. 2 S. 1 EStG

Streitjahre 2008, 2009

Fundstellen

BFH, Urteil vom 17.06.2019, [IV R 19/16](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Köln, Gerichtsbescheid vom 01.03.2016, [15 K 317/12](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 31.05.2007, IV R 54/05, BStBl. II 2008, S. 665

BFH, Urteil vom 31.05.2007, IV R 25/06, BFH/NV 2007, S. 2086

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

BFH, Urteil vom 11.10.2007, X R 4/05, BFH/NV 2008, S. 354

BFH, Urteil vom 25.06.2014, I R 29/13, BFH/NV 2015, S. 27

BFH, Urteil vom 16.12.2009, IV R 18/07, BFH/NV 2010, S. 1419

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den 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.