

Dr. Christian Reiß / Torben Schaaf<sup>\*)</sup>

# Zulässigkeit bzw. Erfordernis der Änderung von Jahresabschlüssen

– Ein Überblick vor dem Hintergrund aktueller BFH-Rechtsprechung –

Aufstellung, Prüfung (sofern relevant), Feststellung und Offenlegung sind in zeitlicher Abfolge Kernschritte der Rechnungslegung. Eine (spätere) Änderung von Jahresabschlüssen ist typischerweise nicht vorgesehen, in der Praxis aber weder handels- noch steuerrechtlich stets vermeidbar. Der Große Senat des BFH hat jüngst entschieden, dass es für zum Zeitpunkt der Bilanz aufstellung ungeklärte Rechtsfragen nicht auf die subjektive Auffassung des Bilanzierenden ankommt, auch wenn jene Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war. Dieser Beitrag vermittelt einen Überblick zunächst der handelsrechtlichen Regelungen, um sodann den Bogen zur steuerlichen Gewinnermittlung zu schlagen und anhand von Beispielen mögliche Handlungsoptionen aus dem aktuell am 31.01.2013 ergangenen BFH-Beschluss des Großen Senats (GrS 1/10, vgl. DB 2013 S. 733) aufzuzeigen.

## I. Einleitung

Als Änderung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses sind jedwede Änderungen von Bilanz- oder GuV-Posten, aber auch von quantitativen Aussagen in Anhang und Lagebericht oder Änderungen der dem Abschluss zugrundeliegenden Buchführung zu nennen. Entsprechend dieser Definition kommt eine Änderung beispielsweise wegen zu Unrecht aktivierter Instandhaltungsaufwendungen, unterbliebener Rückstellungen oder fehlender Anhangangaben in Betracht. Das Steuerrecht hingegen fasst den Begriff der Bilanzänderung enger und versteht darunter lediglich das Ersetzen eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Ansatz, während das Ersetzen unzulässiger Ansätze durch zulässige als Bilanzberichtigung bezeichnet wird.

## II. Handelsrechtliche Änderung von Jahresabschlüssen

### 1. Änderung von fehlerfreien Jahresabschlüssen

Das Handelsrecht kennt keine gesetzliche Regelung bzgl. einer Jahresabschlussänderung. Grundlegend ist die IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6). Für die Beurteilung, ob und unter welchen Umständen festgestellte (und offengelegte) Jahresabschlüsse geändert werden können, ist demnach zunächst zu unterscheiden,

ob der fragliche Jahresabschluss fehlerfrei ist oder nicht. Eine Änderung von fehlerfreien Jahresabschlüssen ist nur bei gewichtigen rechtlichen, wirtschaftlichen oder steuerrechtlichen Gründen möglich. Dies gilt auch bei wertaufhellenden Tatsachen.

Würde durch eine Änderung ein aufgrund ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses entstandenes Gewinnbezugsrecht beeinträchtigt, so ist eine Abschlussänderung nur mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters möglich. Ergebnisabhängige schuldrechtliche Vereinbarungen (z.B. Genussrechte oder Lizenzen) stehen einer Änderung nicht entgegen; ob sich die Höhe solcher Vergütungen ändert, ist anhand der zugrundeliegenden Verträge zu beurteilen.

Zeitliche Grenzen bestehen nicht. Es ist also auch möglich, weit zurückliegende Abschlüsse noch zu ändern. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der Bilanzverknüpfung die nachfolgenden Jahresabschlüsse ebenfalls geändert werden müssen. Eine „Rückwärtsänderung“ verursacht zudem interne und externe Kosten (z.B. für eine erneute Abschlussprüfung, sog. „Nachtragsprüfung“; und Offenlegung). Das Ersetzen geschieht nicht „im stillen Kämmerlein“, sondern wird für die Öffentlichkeit sichtbar im Bundesanzeiger dokumentiert, was mit Imageschäden – insbesondere gegenüber Kapitalgebern – verbunden sein kann. Unternehmen werden daher i.d.R. tunlichst versuchen, eine freiwillige Rückwärtsänderung zu vermeiden.



<sup>\*)</sup> WP/StB Dr. Christian Reiß ist geschäftsführender Gesellschafter der Cordes + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg.



<sup>\*)</sup> WP/ StB Torben Schaaf ist als Prokurist bei der Cordes + Partner GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in den Bereichen „Jahresabschlussprüfung“ und „Beurteilung von Verkaufsprospekten“ tätig.

## 2. Änderung von fehlerhaften Jahresabschlüssen

### a) Allgemeines

Ein Jahresabschluss ist fehlerhaft, wenn der Kaufmann den Gesetzesverstoß spätestens im Zeitpunkt der Aufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung hätte erkennen können; wertaufhellende Ergebnisse, die erst nach der Bilanz-aufstellung bekannt werden, führen somit nicht zu fehlerhaften Jahresabschlüssen. Sofern der Fehler wesentlich ist, ist eine Änderung zulässig. Die Korrektur eines fehlerhaften Jahresabschlusses kann entweder durch Rückwärtsänderung oder in laufender Rechnung erfolgen.

### b) Rückwärtsänderung

Eine Rückwärtsänderung, also das Ersetzen des fehlerhaften Jahresabschlusses durch einen fehlerfreien, verursacht Kosten und Mühen und wird daher möglichst vermieden. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wann eine Rückwärtsänderung zwingend erforderlich ist. Grundsätzlich lautet die Antwort: bei Fehlern, die zur Nichtigkeit des Abschlusses führen und die noch nicht durch Zeitablauf (§ 256 Abs. 6 AktG) geheilt wurden.

Eine Rückwärtsänderung kann auch bei zur Nichtigkeit führenden Fehlern unterbleiben, wenn durch eine Änderung in laufender Rechnung die Adressaten des Jahresabschlusses nicht wesentlich später von dem Fehler in Kenntnis gesetzt werden. Dies ist der Fall, wenn die Offenlegung des aktuellen Jahresabschlusses oder ggf. eines Zwischenberichts kurz bevorsteht. Sofern aufgrund des Fehlers jedoch zu hohe Ausschüttungen vorgenommen wurden, die zurückgefordert werden können, oder sich andere materielle Folgewirkungen ergeben (z.B. Höhe von Lizenzzahlungen), ist eine rückwärtige Korrektur zwingend erforderlich.

Es fehlt i.d.R. das Bedürfnis an einer rückwirkenden Korrektur. Soweit der Fehler noch vorhanden ist, werden Korrekturen daher zumeist erst im laufenden Geschäftsjahr durchgeführt. Auch kann die Einberufung einer neuen Gesellschafterversammlung somit vermieden werden.

### c) Korrektur in laufender Rechnung

Die Berichtigung eines Fehlers durch Korrektur im letzten noch nicht veröffentlichten Jahresabschluss – die Korrektur in laufender Rechnung – ist grundsätzlich bei sämtlichen Fehlern, die nicht zur Nichtigkeit des Abschlusses führen, ausreichend. Nur in den Fällen, in denen sich ein Fehler wesentlich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirkt und eine zeitnahe Korrektur in laufender Rechnung nicht erreicht werden kann, ist eine Rückwärtsänderung notwendig.

Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß für wesentliche fehlende oder fehlerhafte Angaben in Anhang oder Lagebericht. Mangels materieller Auswirkungen von Anhang- oder Lageberichtsangaben können Fehler in laufender Rechnung

korrigiert werden, sofern hierdurch eine zeitnahe Information der Adressaten gegeben ist.

## III. Steuerrechtliche Regelungen

### 1. Gesetzliche Grundlagen

#### a) Allgemeines

Im Steuerrecht ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) in § 4 Abs. 2 EStG geregelt, wobei zwei Varianten vorgesehen sind:

- Bilanzberichtigung – Ersetzung eines falschen Bilanzansatzes durch einen richtigen Bilanzansatz (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- Bilanzänderung – Ersetzung eines richtigen Bilanzansatzes durch einen anderen richtigen Bilanzansatz (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG). Eine Bilanzänderung muss in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung stehen und ist nur zulässig, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht.

#### b) Beispiel

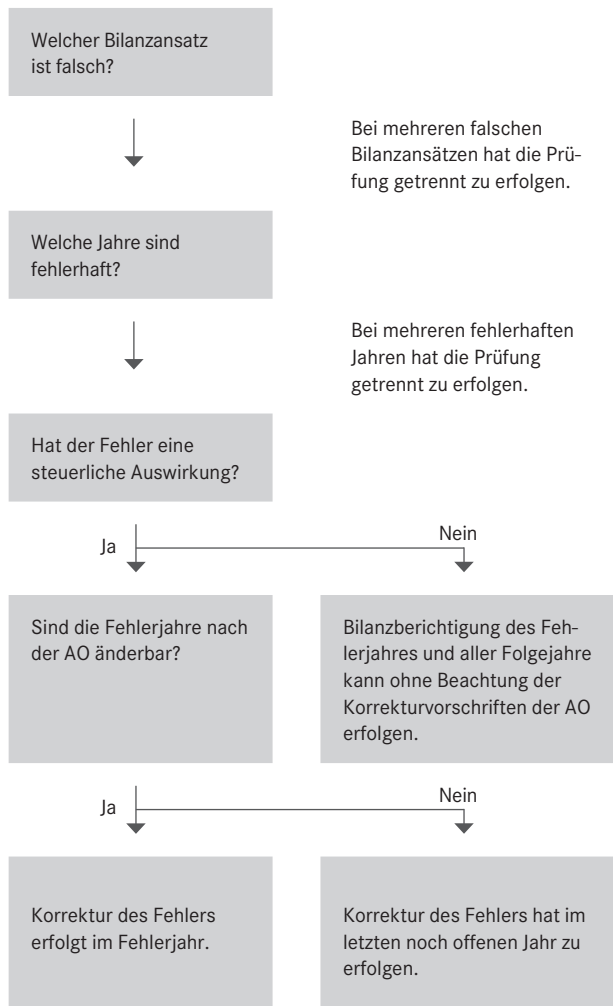
*Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001-2003 wurde festgestellt, dass Geschäftspartnern Geschenke im Wert jeweils über 35 € gemacht wurden. Diese Beträge wurden gewinnmindernd als Betriebsausgaben gebucht und sind daher nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG außerbilanziell hinzuzurechnen. In der Schlussbesprechung beantragt der Steuerpflichtige, für eine am 05.03.2001 angeschaffte Maschine (Kaufpreis netto 25000 €, Nutzungsdauer 12 Jahre) in den Jahren 2001-2003 die Abschreibung degressiv nach § 7 Abs. 2 EStG statt linear nach § 7 Abs. 1 EStG vorzunehmen. Ist eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig?*

#### c) Lösung

Eine Bilanzänderung ist nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung steht. Im vorliegenden Fall erfolgt (nur) eine außerbilanzielle Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben. Eine solche Korrektur, die keinerlei Auswirkungen auf Bilanzposten hat, ist keine Bilanzberichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Eine Bilanzänderung kommt daher nicht in Betracht.

Weil eine Änderung der Steuerbilanz zu Gewinnänderungen führen kann und insoweit die festgesetzte Steuer grundsätzlich beeinflusst wird, sind steuerliche Korrektur- und Verjährungsvorschriften zu beachten (vgl. nachfolgendes Prüfschema). Die Steuerbilanz dient zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (sowie ggf. weiterer steuerlicher Teilaspekte wie z.B. §§ 15a oder 7g EStG); eine darüber hinausgehende, eigenständige Bedeutung kommt ihr hingegen nicht zu. Vor diesem Hintergrund ist die Bestandskraft eines Steuerbescheids (bzw. der zugrundeliegenden Steuerbilanz) „Fixpunkt“ für eine Bilanzänderung.

## Prüfschema: Zulässigkeit von Änderungen in der Steuerbilanz



## 2. Aufgabe des „subjektiven Fehlerbegriffs“ durch BFH-Beschluss vom 31.01.2013

### a) Allgemeines

Nach bisheriger Rechtsprechung war ein Bilanzansatz nicht unrichtig, wenn er aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Aufstellung vertretbar war („subjektiver Fehlerbegriff“). Von Bedeutung war dieses insbesondere für Bilanzierungsfragen rechtlicher Art, die bei Bilanzaufstellung (noch) umstritten waren. Änderte sich in späteren Jahren hierzu die Rechtsprechung bzw. erfolgte eine Klärung abweichend zu der praktizierten Bilanzierung, konnte die Bilanz nicht mehr zu Gunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, weil die gewählte Art der Bilanzierung seinerzeit vertretbar war. Aus „vorteilhaften BFH-Urteilen“ konnte somit oftmals kein Nutzen mehr gezogen werden.

Diese Auffassung wurde durch den Großen Senat mit o.g. Beschluss aufgegeben. Entsprechen Bilanzansätze objektiv

nicht den jeweils maßgebenden bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften oder den handelsrechtlichen GoB, ist das Finanzamt (FA) – unabhängig von einem Recht oder einer Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichterung – zu einer eigenständigen Gewinnermittlung berechtigt und verpflichtet. Diese Verpflichtung des FA besteht, egal ob sich die unzutreffende Rechtsansicht des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten oder zu seinen Lasten ausgewirkt hat.

### b) Beispiel

*Der Steuerpflichtige hat in der Bilanz zum 31.12.2001 eine Rückstellung nicht gebildet, weil dies nach bisheriger Verwaltungspraxis nicht zulässig war. Mit einem neuen Urteil ändert der BFH seine Rechtsprechung. Danach ist eine solche Rückstellung zu bilden. S erstellt die Bilanz am 01.07.2002. Das Jahr 2001 wird veranlagt unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). Der Steuerpflichtige legt keinen Einspruch ein. Ist die nachträgliche Bildung der Rückstellung im Wege der Bilanzberichtigung zulässig, wenn das BFH-Urteil am 03.08.2002, also erst nach Bilanzerstellung, ergeht?*

### c) Lösung

Objektiv ist der Bilanzansatz zum 31.12.2001 unrichtig (fehlende Rückstellung). Subjektiv aus Sicht eines ordentlichen Kaufmanns war der Bilanzansatz zum 31.12.2001 zutreffend, da das BFH-Urteil zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht ergangen war. Nach bisheriger Rechtsprechung war eine Bilanzberichtigung mangels Fehler im Zeitpunkt der Bilanzerstellung unzulässig. Die neue BFH-Rechtsprechung hat den „subjektiven Fehlerbegriff“ aufgegeben, eine Bilanzberichtigung ist daher somit (neu) zulässig.

Liegt die fehlerhafte Bilanz einem verfahrensrechtlich nicht mehr änderbaren Steuer- oder Feststellungsbescheid zugrunde, so ist nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz bei der ersten möglichen Steuerfestsetzung oder Gewinnermittlung richtigzustellen, in der dies möglich ist.

Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem verfassungsrechtlich garantierten Rechtsstaatsprinzip sind Verwaltung und Gerichte verpflichtet, die objektiv richtige Rechtslage zugrunde zu legen, um somit unabhängig von den vom Steuerpflichtigen vertretenen Rechtsansichten dem Gebot einer gesetzlichen und gleichmäßigen Besteuerung zu entsprechen. Der Große Senat hat vor diesem Hintergrund keine Übergangsregelungen vorgesehen.

## IV. Handlungsoptionen für den Steuerpflichtigen

Auf der Grundlage des BFH-Beschlusses vom 31.01.2013 besteht für fehlerhafte Bilanzen mit einem „noch offenen“ Steuer- oder Feststellungsbescheid die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung. Im Hinblick auf eine Klärung von bei der Bilanzaufstellung (noch) strittiger oder offener bilanzrechtlicher Fragestellungen sind als aus Sicht des Steuerpflichtigen vorteilhafte Beispiele einer ge-

änderten höchstrichterlichen Rechtsprechung in der jüngeren Vergangenheit vor allem die folgenden zu nennen:

- Rückstellungen für Kosten zukünftiger Aufbewahrungspflichten bzw. Archivierung sowie
- Rückstellungen für künftige Prüfungskosten (BFH-Urteil vom 06.06.2012), wonach die Ansatzpflicht von Rückstellungen für die Kosten die Mitwirkung bei zukünftigen Betriebsprüfungen von Großunternehmen auch auf jene Fälle erweitert wird, bei denen noch keine Prüfungsanordnung vorliegt.

Grundsätzlich können jene Rückstellungen „nachträglich“ mittels Bilanzberichtigung ergebnismindernd gebildet werden. Für die Steuerbilanz ist es in diesem Zusammenhang unerheblich, ob handelsrechtlich ggf. ein Wahlrecht zur Beibehaltung (des bei Aufstellung subjektiv richtigen Ansatzes) besteht. Sofern vormals die Rückstellungen in der Bilanz noch nicht gebildet wurden, ist dem Steuerpflichtigen also eine Minderung des Ergebnisses und der Steuerlast möglich.

Allerdings bilden nach Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Münster, Verfügung vom 13.07.2012 – S 2141 - 63 - St 12 – 3, DB 2012 S. 1838, und inzwischen auch EStÄR 2012) die Handelsbilanzwerte die Obergrenze für Rückstellungen in der Steuerbilanz (vgl. hierzu auch Lange, Handelsbilanzielle Rückstellungen als Obergrenze für die Steuerbilanz, BiM 2/2013 S.27-31). Diese Auffassung ist bindend für die Finanzverwaltung, allerdings noch nicht durch Rechtsprechung bestätigt. Sofern sich die Auffassung der Finanzverwaltung durchsetzt, kann es zu einer „unechten umgekehrten Maßgeblichkeit“ kommen. Zwar könnten nach dem BFH-Urteil die Rückstellungen unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung gebildet werden, würden aber in der Steuerbilanz auf den handelsrechtlichen Ansatz, der bei Nichtbilanzierung Null beträgt, beschränkt sein. Hierdurch wäre der Steuerpflichtige gezwungen, die maßgeblichen handelsrechtlichen Abschlüsse mittels Rückwärtsänderung zu korrigieren, was wiederum zu ggf. erheblichen Mehraufwendungen führen kann (s.o.). Im Ergebnis kann keine eindeutige Handlungs-

empfehlung gegeben werden. Die Frage, ob beispielsweise die o.g. Rückstellungen steuerlich in dem letzten „noch offenen“ Abschluss in Ansatz gebracht werden sollen, muss mittels individueller Kosten-/Nutzungsüberlegungen abgewogen werden.

Ebenso ist bezüglich der zukünftigen Bilanzpolitik keine pauschale Aussage möglich. Vor dem neuen BFH-Beschluss war in den meisten Fällen eine gewinnmindernde Bilanzierung – mit Ansatz aller strittigen Rückstellungen und Aufwendungen – zu empfehlen, da eine spätere Nacherfassung nicht möglich war. Nach der neuen BFH-Rechtsprechung ist es nicht zwingend notwendig, sämtlichen Aufwand anzusetzen, da strittige Posten „nachgeholt“ werden können. Sofern die strittigen Posten nachträglich steuerlich „kassiert“ werden, entgeht man einer Auflösung und entsprechenden Verzinsung. Jedoch spricht die o.g. OFD-Verfügung v. 13.07.2012 zumindest für den Bereich der Rückstellungen weiterhin für eine gewinnmindernde Bilanzierung.

## V. Fazit und Ausblick

Der BFH-Beschluss vom 31.01.2013 eröffnet die Möglichkeit einer Berichtigung fehlerhafter Bilanzansätze unabhängig von subjektiven Rechtsansichten im Zeitpunkt der Aufstellung. Diese Objektivierung ist aus Gründen der Steuergerechtigkeit grundsätzlich zu begrüßen. Die Bilanzierung auf der Grundlage objektiv geltenden Rechts ist vom FA zu prüfen und ggf. zu korrigieren, wobei sich Auswirkungen sowohl zu Gunsten wie auch zu Lasten des Steuerpflichtigen einstellen können. In diesem Zusammenhang bleibt abzuwarten, ob sich die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach handelsbilanzielle Rückstellungswerte die Obergrenze für die Steuerbilanz bilden, letztlich durchsetzen wird.

Die Entscheidung einer Änderung der Steuerbilanz hat insofern aktuell oftmals engen Bezug zur handelsrechtlichen Rechnungslegung und erfordert eine Abwägung im Einzelfall unter Berücksichtigung von Steuereffekten, Kosten der Änderung und (potenziellen) Steuerzinsen.



## Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung

Schriftenreihe DER BETRIEB

Köhler/Goebel/Körner (Hrsg.)

**Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung**

Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart

780 Seiten, € 149,95\*

ISBN 978-3-7910-3156-9

Der optimale Wegweiser  
bei Finanzierungsfragen

\*Preis inkl. MwSt., zzgl. € 4,00 Versandkosten

Jetzt bestellen: ☎ 08 00/000 16 37 ✉ kundenservice@fachverlag.de 🛒 www.fachverlag-shop.de/db-buecher