



Online-Version
inklusive

Eggert

Die Betriebsprüfung – Anpassungen im Jahresabschluss

LESEPROBE



Klimaneutral
Druckprodukt

ClimatePartner.com/16605-2105-1001

► **nwb**

Leseprobe entnommen aus „Die Betriebsprüfung – Anpassungen im Jahresabschluss“
ISBN 978-3-482-**68431**-9

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2023
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Die Betriebsprüfung – Anpassungen im Jahresabschluss

Von
Wolfgang Eggert, StB/WP

1. Auflage

VORWORT

In der Buchführungs-Praxis insbesondere der mittelständischen Unternehmen und Steuerberatungskanzleien sind unterschiedliche oder gar falsche Handhabungen zu beobachten, in welcher Form im Jahresabschluss das Ergebnis einer steuerlichen Außenprüfung („Betriebsprüfung“ oder „Bp“) berücksichtigt wird. Der schöne Grundsatz „Weißt Du nicht wohin / buche an Gewinn // ist es Dir egal / buche an Kapital“ stimmt für die Handelsbilanz nicht, ist aber nach meinen Beobachtungen als Autor und Seminar-Referent immer noch sehr häufig zu beobachten. Die Anpassung von Bp-Feststellungen direkt über das Kapital stellt tatsächlich einen schweren Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB dar. Darüber hinaus herrscht in den Kanzleien zum Teil eine erhebliche Unsicherheit, wie sich die Feststellungen der Außenprüfung in den Folgejahren auswirken oder ob überhaupt eine Änderung des Jahresabschlusses erforderlich ist.

Diese Erfahrungen bildeten den Anlass, in einer Beitragsreihe in der Fachzeitschrift NWB Rechnungswesen – BBK –, deren Mit-Herausgeber ich bin, den gesamten Themenkomplex einmal systematisch aufzurollen und gleichzeitig eine pragmatische Handreichung vorzulegen, ob und wie die Ergebnisse einer steuerlichen Außenprüfung zu buchen sind. Besonderes Augenmerk galt dabei den Bedürfnissen der KMU. Ziel war es aber nicht, nur „Kochrezepte“ zur Verfügung zu stellen. Vielmehr ging es darum, den unverzichtbaren theoretischen Hintergrund zu erklären. Denn rein schematische Lösungen stoßen in der Praxis immer wieder schnell an ihre Grenzen, wenn der eigene Sachverhalt auch nur geringfügig abweicht. Nur wenn das Konzept und die Prinzipien verinnerlicht sind, lässt sich eine eigene Lösung erarbeiten. Auch dies spiegelt sich in meinen Schulungen für Steuerberater-Kolleginnen und -Kollegen und ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter wider.

Die Reaktionen der Leserinnen und Leser auf die BBK-Reihe waren durchweg positiv, auch weil das Thema in der Fachliteratur bisher eher stiefmütterlich behandelt wurde. Der NWB Verlag möchte die Beitragsreihe nun einem größeren Leserkreis zur Verfügung stellen und bündelt sie in diesem Werk. Hierfür wurde die Beitragsreihe selbstverständlich überarbeitet und aktualisiert.

Ich hoffe sehr, Sie, liebe Leserinnen und Leser, profitieren ebenfalls von diesem Werk und können so die anspruchsvolle Aufgabe, das Ergebnis einer Außenprüfung im Jahresabschluss abzubilden, mit mehr Sicherheit und erfolgreich lösen. Für Anregungen und Hinweise bin ich dankbar, bitte richten Sie Ihre Zuschrift an bbk-leserfrage@nwb.de.

Herzogenaurach, im Juli 2023

StB/WP Wolfgang Eggert, BBK-Herausgeber

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
A. Korrektur der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung	1
I. GoB als Grundlage zur Bp-Anpassung	1
II. Noch nicht festgestellte Jahresabschlüsse	2
III. Festgestellte Jahresabschlüsse	2
IV. Subjektiver Fehlerbegriff	3
V. Nichtige Jahresabschlüsse	4
VI. Zeitpunkt und Art der Korrektur	4
1. Grundsätze	4
2. Auswirkungen einer steuerlichen Außenprüfung	5
B. Korrektur der Steuerbilanz nach einer Betriebsprüfung und Abweichungen zur Handelsbilanz	7
I. Gesetzliche Regelung und deren Auslegung	7
II. Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs	8
III. Korrektur nicht mehr änderbarer Veranlagungen	8
IV. Korrekturbeispiele	10
V. Abgrenzung zur Bilanzänderung	11
C. Mehr- und Weniger-Rechnung zur Ermittlung der Auswirkungen einer Bilanzberichtigung	13
I. Methoden der Mehr- und Weniger-Rechnung	13
1. Abgrenzungskriterium	13
2. Gewinn- und Verlust-Methode	13
3. Bilanzpostenmethode	13
II. Fallbeispiel zur GuV-Methode	14
1. Sachverhalt	14
2. Lösung	14
III. Fallbeispiel zur Bilanzpostenmethode	15
1. Sachverhalt	15
2. Lösung	16
D. Methodik der Anpassungsarbeiten nach einer Betriebsprüfung	19

I.	Umfang der Anpassungen in der Handelsbilanz	19
II.	Praxisfall	19
1.	Sachverhalt	19
2.	Ermittlung der Auswirkung im Anpassungsjahr	20
3.	Ermittlung von Folgeauswirkungen	21
4.	Folgen für die Gewinnverteilung	23
III.	(Freiwillige) Anpassung der Steuerbilanz	23
IV.	Zwischenjahre und steuerlicher Antrag	24
V.	Fortführung des Praxisfalls	24
1.	Sachverhalt	24
2.	Gewinn Auswirkungen	24
VI.	Ausnahmetatbestände bei nicht üblichen Vorgängen	25
1.	Gravierende Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	25
2.	Nichtige Abschlüsse	26
E.	Änderungen von Aktivbilanzposten durch die steuerliche Außenprüfung	27
I.	Gründe für die Erhöhung von Aktiva	27
1.	Rechtliche Gründe	27
2.	Wirtschaftliche Gründe	27
II.	Systematik der Anpassung	27
III.	Praxisfall	28
1.	Sachverhalt	28
2.	Feststellung des Betriebsprüfers und Prüferbilanz	28
3.	Steuerbescheide aufgrund der Betriebsprüfung	30
4.	Anpassung der Handelsbilanz	30
5.	Anpassung der Steuerbilanz	31
5.1	Erstellung einer Einheitsbilanz – Variante I	31
5.2	Erstellung einer gesonderten Steuerbilanz – Variante II	32
5.3	Folgeauswirkungen	32
IV.	Verminderung von Aktiva	33
F.	Änderungen von Passivbilanzposten durch die steuerliche Außenprüfung	35
I.	Gründe für die Verminderung von Passiva	35
1.	Ansatzfragen	35
2.	Bewertungsfragen	36
II.	Ausgangssachverhalt	37
III.	Anpassung der Handelsbilanz	39
1.	Erstellung einer Einheitsbilanz	39
2.	Systematik der Anpassung	40
3.	Folgeauswirkungen	41

G.	Änderungen beim Eigenkapital durch die steuerliche Außenprüfung	43
I.	Systematische Einordnung	43
1.	Saldierende Änderung	43
2.	Umgliederung	43
II.	Kapitaländerungen bei Personenunternehmen	44
III.	Kapitaländerungen bei Kapitalgesellschaften	45
IV.	Außerbilanzmäßige Korrekturen	46
V.	Zeitliche Verschiebungen	46
H.	Bilanzberichtigung als Anlass für eine Bilanzänderung	49
I.	Gesetzliche Regelung und Begriffe	49
1.	Abgrenzung Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	49
2.	Auslöser einer Bilanzänderung	49
II.	Voraussetzungen einer Bilanzänderung	50
III.	Fallbeispiel	51
1.	Sachverhalt	51
2.	Beurteilung der Prüferfeststellung	52
3.	Sachverhaltsergänzung	53
4.	Lösung der Sachverhaltsergänzung	53
I.	Vermeidung von Feststellungen durch die steuerliche Außenprüfung	55
I.	Diskussionspotenzial in KMU	55
II.	Bilanzposten im Aktiva	55
1.	Erschließungsbeiträge	55
2.	Wertminderung im Anlagevermögen	56
3.	Renovierung durch Mieter sowie Einbau	57
III.	Bilanzposten im Passiva	58
1.	Bodenverunreinigung	58
2.	Urlaubsrückstellung	59
3.	Darlehensvereinbarung mit nicht volljährigem Kind	60

D. Methodik der Anpassungsarbeiten nach einer Betriebsprüfung

I. Umfang der Anpassungen in der Handelsbilanz

Zeigt eine Betriebsprüfung auf, dass Bilanzansätze zu korrigieren sind, muss zunächst entschieden werden, ob sich diese Feststellungen überhaupt auf die Handelsbilanz, also deren Ansätze und Bewertungen, auswirken. Eine solche Notwendigkeit zur Anpassung soll hier angenommen werden, da sich ansonsten die Frage einer Anpassung überhaupt nicht stellt. Sie ist aber selbstverständlich in der Bilanzierungspraxis individuell zu prüfen.

Als Nächstes muss entschieden werden, ob die Anpassung in laufender Rechnung erfolgen muss, was üblich wäre. Auch dies wird hier zunächst unterstellt – zu den anderen Fällen vgl. Abschnitt V.

Systematisches Vorgehen

Folgende Systematik bei der Anpassung erscheint dem Autor sinnvoll, da sie insbesondere geeignet ist, Anpassungsfolgen „nicht aus den Augen“ zu verlieren, sondern vollständig zu bearbeiten:

- ▶ Gegenüberstellung der Prüferbilanz mit der bisherigen Handelsbilanz,
- ▶ Ermittlung der Differenzen und erfolgswirksame Buchung,
- ▶ Ermittlung der Auswirkung auf den Jahresüberschuss im Anpassungsjahr,
- ▶ Ermittlung von Folgeauswirkungen auf weitere Bilanzpositionen,
- ▶ Folgen für die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften und Buchung derselben oder Folgen für den Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn bei Einzelkaufleuten und Kapitalgesellschaften,
- ▶ ggf. Folgen für Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften.

II. Praxisfall

1. Sachverhalt

Der Betriebsprüfer hat am 1.1.02 Anschaffungsnebenkosten i. H. von 4.000 €, die ursprünglich im Aufwand gebucht wurden, hinzuaktiviert. Bei der Hinzukтивierung handelt es sich auch nach den Regelungen des HGB um Anschaffungsnebenkosten. Das dazugehörige Wirtschaftsgut (handelsrechtlich: der dazugehörige Vermögensgegenstand) – eine Maschine – ist bis zum 31.12.06 abzuschreiben.

Die Prüferbilanzansätze beim geprüften Unternehmen AB-GmbH & Co. KG, an dem A und B je zur Hälfte beteiligt sind und bei dem der Anteil der Komplementär-GmbH 0 % beträgt, lauten wie folgt:

	31.12.02	31.12.03	31.12.04
Nachaktivierung bzw. Vortrag 1.1.	4.000 €	3.200 €	2.400 €
AfA	800 €	800 €	800 €
Prüferbilanzansatz ¹	3.200 €	2.400 €	1.600 €

Der Prüfungszeitraum endet im Jahr 04. Weitere Feststellungen hat der Betriebsprüfer nicht getroffen, auch keine zur Gewerbesteuer (GewSt), weil der Gewerbeertrag auch nach der Betriebsprüfung unterhalb des Freibetrags (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) liegt.

Die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse bis einschließlich 04 wurden bereits endgültig festgestellt. Abweichende steuerliche Abschlüsse sind nicht aufgestellt worden. Diese Handhabung soll unverändert beibehalten werden.

Der Jahresabschluss 05 ist im Entwurf bereits fertig; die Folgen der Betriebsprüfung sind dabei aber noch nicht berücksichtigt worden. Der Jahresabschluss wurde deshalb auch noch nicht fertiggestellt.

Die Gewerbesteuer-Belastung der Jahre ab 05 beträgt rund 15 %, da insbesondere der Gewerbeertrag nunmehr über dem Freibetrag von 24.500 € liegt. Die Gewinnverteilung erfolgt – entsprechend der Beteiligung – mit 50 % für A, 50 % für B und 0 % für die Komplementär-GmbH. Die Gutschrift der Gewinne muss bei den Kommanditisten auf dem Kapitalkonto III erfolgen, weil es eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag gibt.

ABWANDLUNG:

Die Gutschrift der Gewinne erfolgt bei den Kommanditisten entsprechend der gesetzlichen Lage² auf einem Gesellschafterdarlehenskonto.

2. Ermittlung der Auswirkung im Anpassungsjahr

Zunächst ist dem Betriebsprüfungsbericht die Entwicklung der Prüferbilanzansätze 02 bis 04 zu entnehmen. Diese ergeben – wie oben dargestellt – einen Wert von 1.600 € auf den 31.12.04.

Der Vergleich mit dem bisherigen Handelsbilanzwert der Maschine ergibt, dass dieser (noch) um 1.600 € zu niedrig ist; dies entspricht der notwendigen Bp-Anpassung.

Die laufende Anpassung im Jahr 05 erfolgt somit erfolgswirksam³ gegen das Konto „Sonstige betriebliche Erträge“⁴ mit folgendem Buchungssatz:

0440	Maschinen	1.600 €	an	4830	Sonstige betriebliche Erträge	1.600 €
------	-----------	---------	----	------	-------------------------------	---------

1 31.12.03 und 31.12.04 jeweils nach dem Abzug von 800 € jährlicher AfA (§ 7 Abs. 1 EStG).

2 Die Kommanditanteile sind in voller Höhe einbezahlt worden.

3 Vgl. Abschnitt A.VI.2.

4 IDW RS HfA 6, Rz. 36, FN-IDW 5/2007 S. 265; ebenso *Happe*, Bilanzierung von Mehrsteuern aufgrund einer Betriebsprüfung, BBK 9/2017 S. 404 NWB QAAAG-43664.

Damit sind die ersten beiden Punkte der Systematik – Gegenüberstellung der Prüferbilanz mit der bisherigen Handelsbilanz sowie Ermittlung der Differenzen und erfolgswirksame Buchung – erledigt. Die Auswirkung auf den Jahresüberschuss beträgt offensichtlich +1.600 €. Diese kann entweder durch die GuV-Methode oder durch die Bilanzpostenmethode (insbesondere in komplexeren Fällen) ermittelt werden.⁵

GuV-Methode:

Jahr 05	Ertragskonto	Gewinnauswirkung
Sonstige betriebliche Erträge	mehr Erträge	+1.600 €

Bilanzpostenmethode:

Maschine	1.1.05
Ansatz vor Betriebsprüfung	0 €
Ansatz durch Betriebsprüfung ⁶	1.600 €
Differenz	+1.600 €
Vorjahr • -1	-
Gewinnunterschied	+1.600 €

Da hier der Eröffnungsbilanzwert angepasst wurde, entfällt die Berücksichtigung des „umgekehrten Vorjahreswerts“ also die Rechenzeile „Vorjahr • -1“. Diese ist nur dann notwendig, wenn der Schlussbilanzwert eine Anpassung erfährt. Dies ist hier (durch die Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts) nicht der Fall.

3. Ermittlung von Folgeauswirkungen

Es darf bei der Anpassung nicht übersehen werden, dass die Nachaktivierung zu einer Folgeänderung führt, nämlich die zusätzliche Abschreibung des nachaktivierten Betrags. Diese ergibt einem Mehraufwand von 800 € (vgl. Sachverhalt) und ist wie folgt zu buchen:

6220 Abschreibungen ⁷	800 €	an	0440 Maschinen	800 €
----------------------------------	-------	----	----------------	-------

Festzuhalten ist hierbei die Gewinnauswirkung von -800 €.⁸

Wäre die Bilanzpostenmethode auf den 31.12.05 angewendet worden, hätte sich folgende saldierte Gewinnauswirkung gezeigt:

⁵ Vgl. Abschnitt C.

⁶ Sog. Prüferbilanz.

⁷ Vollständige Kontobezeichnung bei der DATEV eG: Abschreibungen auf Sachanlagen (ohne AfA auf Kfz und Gebäude).

⁸ Aufwandsposition Abschreibungen +800 €.

Maschine	31.12.05
Ansatz vor Betriebsprüfung	0 €
Ansatz durch Betriebsprüfung	800 €
Differenz	+800 €
Vorjahr • -1	-
Gewinnunterschied	+800 €

Korrekturhinweise für die Praxis:

- ▶ **Durchführung der Anpassung im Eröffnungsbilanzwert:** Bei den +800 € handelt es sich um den Saldo aus der Anpassung auf den 1.1.05 mit +1.600 € und der laufenden Abschreibung von -800 €. Da es jedoch notwendig sein kann, die Anpassung danach zu unterscheiden, was bereits in die Steuerbescheide Eingang gefunden hat (im Beispiel die Nachaktivierung, die sich auf den Bescheid 02 ausgewirkt hat, sowie die Abschreibungen, die sich in den Bescheiden 02 bis 04 auswirkten) und was ggf. noch zu berücksichtigen ist (AfA des Jahres 05), ist es nicht empfehlenswert, von der Differenz auf den 31.12.05 auszugehen (vgl. hierzu auch Abschnitt IV). Vielmehr sollten immer die Differenzen bei den Eröffnungsbilanzwerten erfasst werden, was auch einen Abgleich mit der Prüferbilanz einfacher macht.
- ▶ **Steuerliche Berücksichtigung der Folgeänderungen:** Da alle Prüferbilanzanpassungen – bei korrekter Arbeitsweise des Betriebsprüfers – bereits in den Steuerbescheiden, die aufgrund der Betriebsprüfung ergangen sind, enthalten sind (siehe oben), müssen zugleich alle Folgeänderungen steuerlich noch berücksichtigt werden. Diese Berücksichtigung erfolgt im laufenden Abschluss und den laufenden Veranlagungen, soweit die Bp-Anpassungen im nächsten Jahr nach der Betriebsprüfung erfasst werden (können). Andernfalls erfolgt die Berücksichtigung im sog. Zwischenjahr (vgl. hierzu Abschnitt IV).
- ▶ **Individuelle Ermittlung:** Soweit die Feststellungen der Betriebsprüfung sowie deren Folgen bei den Anpassungen zu weiteren Folgeauswirkungen führen, müssen diese in einem nächsten Schritt – Ermittlung von Folgeauswirkungen auf weitere Bilanzpositionen – ermittelt und gebucht werden. Welche Folgeauswirkungen sich ergeben, ist abhängig von den Feststellungen des Betriebsprüfers und dem Sachverhalt des vorhandenen Abschlusses. Sie müssen folglich individuell ermittelt werden. Die Betrachtung der Gewerbesteuer, die steuerlich nicht abzugsfähig ist (vgl. § 4 Abs. 5b EStG), sowie der Zinsen aufgrund der Betriebsprüfung (§ 233a AO) dürfte jedoch regelmäßig notwendig sein.

Im vorliegenden Praxisfall gilt: Da der Jahresabschluss 05 der AB-GmbH & Co. KG bisher die Bp-Folgeauswirkungen noch nicht enthalten hatte, gleichzeitig aber auch noch nicht festgestellt und damit änderbar ist, muss aufgrund der Anpassung an die Betriebsprüfung die Gewerbesteuer-Rückstellung korrigiert werden. Die Veränderung der Gewerbesteuer-Rückstellung ist auf die laufende Gewinnauswirkung zu beschränken. Der AfA-Mehrbetrag von 800 € ergibt lt. Sachverhalt eine Gewerbesteueränderung von 15 %, also 120 € Minderrückstellung. Diese ist wie folgt zu buchen:

3035	GewSt-Rückstellung	120 €	an	7610	Gewerbesteuer	120 €
------	--------------------	-------	----	------	---------------	-------

Soweit die Änderung des Prüfers zu einer erfolgswirksamen Buchung geführt hätte, bei der im Prüfungsjahr auch die Gewerbesteuer-Rückstellung als Folgeauswirkung hätte geändert werden müssen,⁹ hätte sich die Anpassung der +1.600 € dennoch nicht in einer Folgeänderung bei der Neuberechnung der Gewerbesteuer-Rückstellung 05 ausgewirkt. Diese wäre vielmehr für den Veranlagungszeitraum 05 unverändert geblieben. Allerdings hätte der geänderte Prüferbilanzansatz Gewerbesteuer 02-04 (also diejenige des Prüfungszeitraums) eine weitere Korrektur 05 nach sich gezogen. Systematisch wäre diese analog zur Korrektur des Bilanzpostens Maschinen erfolgt.

4. Folgen für die Gewinnverteilung

Die Gewinnmehrung aufgrund der Bp-Anpassung betrug +1.600 € (Bp-Anpassung) - 800 € (Auswirkung auf AfA) + 120 € (Änderung Gewerbesteuer aufgrund AfA) = 920 €; sie ist auf A und B je zur Hälfte, also je +460 €, zu verteilen. Die Gutschrift auf die Kapitalkonten erfolgt durch die folgenden Buchungssätze:¹⁰

9790	Restanteil Teilhafter A	460 €	an	9810 ¹¹	Kapitalkonto III A	460 €
9790	Restanteil Teilhafter B	460 €	an	9810 ¹²	Kapitalkonto III B	460 €

Im Fall eines Einzelunternehmens oder einer Kapitalgesellschaft wären diese Buchungen nicht erforderlich gewesen. Die Anpassungsbuchungen hätten (lediglich) den Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn erhöht.

ABWANDLUNG:

Die Buchung im Abwandlungsfall – Folgen für Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften – erfolgt nicht auf den Kapitalkonten III, sondern auf den Gesellschafterdarlehenskonto 2070.¹³

III. (Freiwillige) Anpassung der Steuerbilanz

Die Feststellungen des Betriebsprüfers erfolgen zwar in einer sog. Prüferbilanz. Dabei handelt es sich aber ausdrücklich nicht um die Steuerbilanz des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige kann und sollte diese Änderungen in seinen Steuerbilanzen für die Prüfungsjahre jedoch nachvollziehen, d. h. diese rückwärts gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen. Dies ist auch möglich, da die steuerliche Außenprüfung (richtigerweise) nur Feststellungen trifft, die sich in änderbaren, also sog. „offenen“ Veranlagungen steuerlich auswirken können. Die Frage einer Korrektur von nicht mehr änderbaren Veranlagungen sollte sich somit im Anschluss an eine Betriebsprüfung nicht stellen.

Die Korrektur nicht nachzuvollziehen wäre zwar grundsätzlich möglich, da die Berichtigung der Steuerbilanz ausdrücklich dem Steuerpflichtigen (und nicht dem Finanzamt) obliegt, es ist aber nicht sinnvoll, da ansonsten der Zusammenhang zwischen den Änderungen des Betriebsprüfers

9 Im vorliegenden Praxisfall gibt es eine solche mangels Überschreiten des Freibetrags von 24.500 € nicht.

10 Für eine allgemeine Ausführung zur Gewinnverteilung von Personengesellschaften vgl. *Eggert*, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, BBK 4/2017 S. 172 NWB BAAAG-37390.

11 Je nach verwendetem Buchungssystem kann die Buchung auf dem Konto 9530 erforderlich sein.

12 Je nach verwendetem Buchungssystem kann die Buchung auf dem Konto 9530 erforderlich sein.

13 Auch hier gilt, dass je nach verwendetem Buchungssystem die Buchung über das Konto 9570 erforderlich sein kann.

und dem nächsten Jahresabschluss fehlt. Insbesondere die Folgeauswirkungen der Betriebsprüfung werden durch die systematische Arbeitsweise besser beachtet. Die Korrektur in laufender Rechnung vorzunehmen, entspricht nicht den Regelungen zur Steuerbilanz.

IV. Zwischenjahre und steuerlicher Antrag

Nicht in allen Fällen liegt das Ergebnis der Betriebsprüfung so rechtzeitig vor, dass es bereits in den handelsbilanziellen Jahresabschluss des Folgejahres eingearbeitet werden kann. In diesen Fällen ist zu unterscheiden, ob

- ▶ der Jahresabschluss des Folgejahres noch nicht festgestellt (alternativ, falls dieser nicht festzustellen ist: unterzeichnet) war oder
- ▶ der Jahresabschluss zwar bereits festgestellt war und zugleich für die Änderung gewichtige, rechtliche, wirtschaftliche oder steuerrechtliche Gründe vorliegen oder
- ▶ der Jahresabschluss bereits festgestellt war und zugleich für die Änderung keine gewichtigen, rechtlichen, wirtschaftlichen oder steuerrechtlichen Gründe vorliegen.

In den ersten beiden Fällen wird der Jahresabschluss des Folgejahres nochmals geändert. Im letzten Fall, der in der Praxis zugleich der am häufigsten auftretende Fall ist, bleibt der Jahresabschluss des Folgejahres unverändert. Die Erfassung der Bp-Feststellungen erfolgt dann im nächsten, noch nicht festgestellten Jahresabschluss.

V. Fortführung des Praxisfalls

1. Sachverhalt

Sachverhalt wie im Ausgangs-Praxisfall (siehe Abschnitt II). Der Jahresabschluss 05 ist aber bereits festgestellt worden. Die Änderung des Betriebsprüfers in den Jahren 02 bis 04 ist als nicht gewichtig einzustufen. Die bisherige Veranlagung 05 (Gewerbesteuer- sowie Gewinnfeststellungsbescheid) wurde vom Finanzamt endgültig durchgeführt.

2. Gewinnauswirkungen

Die aufgezeigten einzelnen Schritte der Anpassung sind nunmehr für das Jahr 06 durchzuführen. Der Wert der Nachaktivierung 06 beträgt nicht mehr 1.600 €, sondern lediglich 800 €. Zugleich werden diese 800 € im Jahr 06 erfolgswirksam abgeschrieben. Auch die Gewerbesteueränderung ist zu erfassen.

HINWEIS:

Mit diesen Werten kann die Lösung – wie unter Abschnitt II – entwickelt werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird von einer weiteren Berechnung und Wiedergabe der Buchungssätze abgesehen.

Zugleich ist aber zu prüfen, wie sich die Fortentwicklung der Werte bei der grundsätzlich steuerlich nicht mehr änderbaren Veranlagung des Jahres 05 auswirkt: Auch im Jahr 05 wären aufgrund der Nachaktivierung des Betriebsprüfers 800 € abzuschreiben gewesen. Dass diese Veranlagung endgültig erfolgt ist, stellt für die Änderung (des Jahres 05) kein Hindernis dar. Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gilt nämlich Folgendes:

„(1) Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, ... soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).“

Als rückwirkendes Ereignis gelten „alle rechtlich bedeutsamen Vorgänge, aber auch tatsächliche Lebensvorgänge, die steuerlich – ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen – in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist“. ¹⁴

Die Korrektur des Betriebsvermögens hinsichtlich des Wertansatzes im Vorjahr, die sich wie hier auf den Gewinn des laufenden Jahres auswirkt, stellt nach Nr. 2.4 (erstes Beispiel) des AEAO zu § 175 AO und der dort zitierten BFH-Rechtsprechung ein solches rückwirkendes Ereignis dar. Das bedeutet, der Gewinnfeststellungsbescheid des Jahres 05 ist gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO i. H. von 800 € zugunsten des Steuerpflichtigen (niedrigerer Gewinn) zu ändern. ¹⁵ Der Gewerbesteuer-Messbetragsbescheid wird daraufhin nach § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG (von Amts wegen) geändert.

HINWEIS:

Nimmt die Finanzbehörde die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids nicht von Amts wegen vor, was nach der Erfahrung des Autors häufiger der Fall ist, sollte ein Antrag gestellt werden. Zu beachten ist nämlich, dass die **Festsetzungsfrist** mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt, beginnt (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Antrag ist deshalb zeitnah und rechtzeitig zu stellen. Die Auswertung des Prüfungsberichts ist dafür ein geeigneter Anlass.

VI. Ausnahmetatbestände bei nicht üblichen Vorgängen

In den bisherigen Ausführungen wurde von in der Regel üblichen Vorgängen und Bp-Feststellungen ausgegangen, die sich nicht wesentlich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken. Leider ist dies nicht in allen Fällen gegeben, so dass für die Anpassung einer Betriebsprüfung auch die gravierenden Fälle zu betrachten sind.

1. Gravierende Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Während für die Handelsbilanz relevante, aber zugleich nicht gravierende Bp-Folgeanpassungen in laufender Rechnung eingebucht werden, müssen Anpassungen, die sich so gewichtig auswirken, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild mehr vermittelt, rückwärts, d. h. im Fehlerjahr, berichtigt werden.

Eine Ausnahme hierzu gibt es, falls eine zeitnahe, den gesetzlichen Anforderungen entsprechende Informationsvermittlung, z. B. über einen Quartals- oder Halbjahresabschluss, erreicht werden kann.

¹⁴ AEAO zu § 175 Nr. 2.1 NWB RAAAE-63814.

¹⁵ Die Änderung der Gewerbesteuer-Rückstellung wirkt sich steuerlich nicht aus (§ 4 Abs. 5b EStG).

BEISPIEL ►

Der Betriebsprüfer stellt im letzten Prüfungsjahr 04 der IT-AG fest, dass selbst erstellte Software nicht zum Anlagevermögen gehört, sondern aufgrund eines Kundenauftrags entwickelt wurde.¹⁶ Der korrekte Bilanzansatz beträgt 1.187.600 €. Aufgrund der Nachaktivierung wurde zugleich eine Gewerbesteuer-Rückstellung mit 135.000 € passiviert.

Die Bilanzsumme der Einheitsbilanz vor der Betriebsprüfung betrug 1.865.050 €, der Jahresüberschuss 316.200 €. Eine Information der Aktionäre kann ausschließlich anlässlich der Hauptversammlungen stattfinden. Diejenige für das Abschlussjahr 04 hat bereits vor der Betriebsprüfung stattgefunden. Der Jahresabschluss wurde dort ohne jegliche Änderung festgestellt.

Der Jahresabschluss bietet kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage (Auswirkung des Fehlers auf die Bilanzsumme und zugleich auf das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung). Er bietet darüber hinaus auch keinen korrekten Ausblick auf die Finanzlage, da er die Gewerbesteuer-Rückstellung nicht enthält, dieser Betrag aber kurzfristig abfließen wird.

Da es für die Aktionäre keine Informationsvermittlung gibt und auch keine Zwischenabschlüsse aufgestellt werden, ist der Abschluss des Jahres 04 anzupassen. Die Anpassung erfolgt also ausnahmsweise rückwärts (retrospektiv), d. h. im Fehlerjahr 04 und nicht im ersten offenen Abschluss (prospektiv).

2. Nichtigkeitsabschlüsse

Ein nichtiger Jahresabschluss hat aufgrund seiner Nichtigkeit keine Rechtswirksamkeit. Er ist grundsätzlich durch einen ordnungsgemäßen Abschluss, der auch die Anpassungen an die Prüferbilanz enthält, zu ersetzen.¹⁷

Dabei ist zu prüfen, ob die Nichtigkeit noch geltend gemacht werden kann (§ 256 Abs. 6 AktG). Ist dies nicht der Fall, erfolgt die Fehlerkorrektur im letzten offenen Jahresabschluss. Damit sind die vorangegangenen Erläuterungen relevant.

FAZIT

Bei der Anpassung des Jahresabschlusses an die Ergebnisse einer Betriebsprüfung ist zu unterscheiden, ob die Anpassung in der Handels- oder in der Steuerbilanz vorgenommen werden muss. Anschließend ist zu klären, ob die Anpassung eine gewichtige Änderung ergibt. Schließlich sollte diese systematisch durchgeführt werden, um somit alle Änderungen und auch deren Folgeauswirkungen zu erfassen.

¹⁶ Steuerlich existiert für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot; vgl. § 5 Abs. 2 EStG. Umlaufvermögen ist dagegen mit den Herstellungskosten zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. mit § 255 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

¹⁷ Zu weiteren Details vgl. Abschnitt A.V. und IDW RS HFA 6, Rz. 15 ff., FN-IDW 5/2007 S. 265.

DEUBNER MEDIEN
Vogelsanger Str. 187
50825 Köln

Ihre Bestellmöglichkeiten

Internet: shop.deubner.de

E-Mail: **bestellungen@deubner.de**
Der einfachste und schnellste Weg!

Post: Im Fensterkuvert an nebenstehende Adresse

Telefon: 0800 . 33 82 637 (kostenlos)
Fax: 0800 . 11 19 934 (kostenlos)

Hiermit bestelle ich zur sofortigen Lieferung bzw. nach Erscheinen folgende Werke:

Anz.	Titel	Preis
	Wolfgang Eggert Die Betriebsprüfung – Anpassungen im Jahresabschluss	49,00 €

Darauf können Sie vertrauen. Garantiert!

Bei DEUBNER MEDIEN bestellen Sie immer ohne Risiko zum unverbindlichen Test mit 4-wöchigem Widerrufsrecht. Sie bezahlen nur, was Ihnen nach ausgiebiger Prüfung auch wirklich zu sagt. Sollte das Produkt innerhalb der Testphase Ihre Erwartungen nicht erfüllen, senden Sie uns eine kurze Mitteilung per Post oder E-Mail. Bei Online-Produkten und DVD-Fachdatenbanken müssen Sie uns nichts zurück senden. Das spart Zeit, Geld und schont die Umwelt. Änderungen und Irrtümer vorbehalten. Preis- und Seitenangaben bei noch nicht erschienenen Werken können sich bis zum Erscheinungstermin noch ändern. Stand 01.05.2023.

Aktualisierungs-Service

Die regelmäßigen Updates gewährleisten, dass Ihre Produkte gesetzlich, inhaltlich und technisch immer auf dem neuesten Stand bleiben. Dafür sorgen ausgewiesene Experten der jeweiligen Fachgebiete. Diesen Aktualisierungs-Service können Sie jederzeit beenden - bei Jahresbezügen mit einer Frist von 4 Wochen zum Ende des Bezugszeitraums. Der Zugang zur Online - Version und allen Inklusiv-Leistungen ist auf den Bezugszeitraum begrenzt.

Datum

Unterschrift

Anschrift

Bitte in Blockschrift ausfüllen

Bitte ergänzen Sie:

☐ Herr ☐ Frau

Firma

Vorname

Straße

Name

PLZ

Ort

Telefon

Hinweis zum Datenschutz:

Wir informieren Kunden und Interessenten gezielt über wichtige Ereignisse und Neuigkeiten bei DEUBNER MEDIEN. Die Speicherung / Verwendung Ihrer Adressdaten erfolgt unter strikter Beachtung der Datenschutzbestimmungen durch DEUBNER MEDIEN und verbundene Unternehmen ausschließlich zu diesem Zweck. Falls Sie diesen Service nicht mehr nutzen wollen, genügt eine kurze schriftliche Nachricht mit Ihrer Anschrift an DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187, 5082 Köln, Fax 0800 . 11 19 934, info@deubner.de.

Branche

Position im Unternehmen

E-Mail

Vielen Dank für Ihre Bestellung!