

Methodik der Anpassungsarbeiten nach einer Betriebsprüfung

Bp-Anpassungen im Jahresabschluss – Teil 4

Wolfgang Eggert *

In den bisherigen Beiträgen dieser Reihe wurde neben den theoretischen Grundlagen zur Anpassung von Jahresabschlüssen nach einer steuerlichen Außenprüfung („Betriebsprüfung“ oder kurz „Bp“) auch die notwendige Bearbeitungstechnik der sog. Mehr- und Weniger-Rechnung dargestellt. Im Folgenden sollen nun die in der Praxis erforderlichen Arbeiten betrachtet werden. Diese sollten in der aufgezeigten oder einer vergleichbaren Systematik abgearbeitet werden, um keine Auswirkung bzw. Folgeauswirkung zu übersehen. Eine Übersicht über alle bisher in dieser Reihe erschienenen Beiträge finden Sie unter [UAAAG-78115].

Eggert, Bp-Anpassungen im Jahresabschluss – Beitragsreihe, Übersicht über alle bisher erschienenen Teile unter [UAAAG-78115]

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

Beitragsreihe „Bp-Anpassungen im Jahresabschluss“	
Teil 1: Korrektur der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung	BBK 5/2018 S. 223 [IAAAG-73505]
Teil 2: Korrektur der Steuerbilanz nach einer Betriebsprüfung und Abweichungen zur Handelsbilanz	BBK 6/2018 S. 261 [IAAAG-77925]
Teil 3: Mehr- und Weniger-Rechnung zur Ermittlung der Auswirkungen einer Bilanzberichtigung	BBK 7/2018 S. 333 [OAAAG-79864]
Teil 4: Methodik der Anpassungsarbeiten nach einer Betriebsprüfung	BBK 10/2018 S. 483 [NAAAG-83592]

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. ¹ 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.

Anpassung in laufender Rechnung

* StB/WP Wolfgang Eggert, Hemhofen, BBK-Herausgeber.

1 Vgl. Eggert, Korrektur der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung, BBK 5/2018 S. 223 [IAAAG-73505], Abschnitt VI.2.

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:

Systematisches Vorgehen

S. 484

- ▶ Gegenüberstellung der Prüferbilanz mit der bisherigen Handelsbilanz,
- ▶ Ermittlung der Differenzen und erfolgswirksame² 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 Hinzukaktivierung 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.

Hinzukaktivierung von Anschaffungsnebenkosten

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 ³	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.

Prüfungszeitraum

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 Gut-

Gewinnverteilung

² Vgl. Eggert, Korrektur der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung, BBK 5/2018 S. 223 [IAAAG-73505], Abschnitt VI.2.

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

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 kann nur dann notwendig sein, wenn der Schlussbilanzwert eine Anpassung erfährt.⁹ Dies ist hier (durch die Anpassung) 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:

Folgeauswirkungen
der Anpassung

6220 Abschreibungen¹⁰ 800 € an 0440 Maschinen 800 €

Festzuhalten ist hierbei die Gewinnauswirkung von - 800 €. ¹¹

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

S. 486

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

Korrekturhinweise für die Praxis:

- ▶ 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.
- ▶ Da alle Prüferbilanzanpassungen – bei korrekter Arbeitsweise des Betriebsprüfers – bereits in den Steuerbescheiden, die aufgrund der Betriebsprüfung ergangen sind, enthalten sind (siehe

Durchführung der Anpassung im Eröffnungsbilanzwert

Steuerliche Berücksichtigung der Folgeänderungen

9 Vgl. Eggert, Mehr- und Weniger-Rechnung zur Ermittlung der Auswirkungen einer Bilanzberichtigung, BBK 7/2018 S. 333 [OAAAG-79864].

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

11 Aufwandsposition Abschreibungen + 800 €.

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).

► 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.

Individuelle Ermittlung

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.

Korrektur der Gewerbesteuer-Rückstellung

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,¹² 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.

S. 487

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:¹³

Eggert, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, BBK 4/2017 S. 172 [BAAAG-37390]

9790	Restanteil Teilhafter A	460 €	an	9810 ¹⁴	Kapitalkonto III A	460 €
9790	Restanteil Teilhafter B	460 €	an	9810 ¹⁵	Kapitalkonto III B	460 €

¹² Im vorliegenden Praxisfall gibt es eine solche mangels Überschreiten des Freibetrags von 24.500 € nicht.

¹³ Für eine allgemeine Ausführung zur Gewinnverteilung von Personengesellschaften vgl. Eggert, Gewinnverteilung bei Personengesellschaften, BBK 4/2017 S. 172 [BAAAG-37390].

¹⁴ Je nach verwendetem Buchungssystem kann die Buchung auf dem Konto 9530 erforderlich sein.

¹⁵ Je nach verwendetem Buchungssystem kann die Buchung auf dem Konto 9530 erforderlich sein.

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 Gesellschafterdarlehenskonten 2070.¹⁶

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.¹⁷ 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.

Rückwärts-Anpassung
der Steuerbilanzen

Die Korrektur nicht nachzuvollziehen wäre zwar grundsätzlich möglich, da die Berichtigung der Steuerbilanz ausdrücklich dem Steuerpflichtigen (und nicht dem Finanzamt) obliegt, sie ist aber nicht sinnvoll, da ansonsten der Zusammenhang zwischen den Änderungen des Betriebsprüfers 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.¹⁸

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

Folgen bei sog. Zwischenjahren

S. 488

- ▶ 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 Jahresab-

¹⁶ Auch hier gilt, dass je nach verwendetem Buchungssystem die Buchung über das Konto 9570 erforderlich sein kann.

¹⁷ Vgl. Eggert, Korrektur der Steuerbilanz nach einer Betriebsprüfung und Abweichungen zur Handelsbilanz, BBK 6/2018 S. 261 [IAAAG-77925].

¹⁸ Vgl. Eggert, Korrektur der Steuerbilanz nach einer Betriebsprüfung und Abweichungen zur Handelsbilanz, BBK 6/2018 S. 261 [IAAAG-77925].

schluss 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 (Gewerbsteuer- sowie Gewinnfeststellungsbescheid) wurde vom Finanzamt endgültig durchgeführt.

Endgültige Folge-Veranlagung

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 Gewerbeänderung ist zu erfassen.

Änderungen im ersten noch nicht festgestellten Jahr

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:

Beachtung rückwirkender Ereignisse

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

Als 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“. ¹⁹

Definition „rückwirkendes Ereignis“

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. ²⁰ Der Gewerbe-

Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids

S. 489

¹⁹ AEAO zu § 175 Nr. 2.1 [RAAAE-63814].

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.

Festsetzungsfrist beachten!

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.

Ausnahmetatbestände bei gravierenden Auswirkungen

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 auswirken, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild mehr vermittelt, rückwärts, d. h. im Fehlerjahr, berichtigt werden.

Grundsätzlich: Korrektur in laufender Rechnung

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

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.²¹ 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 Be-

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

21 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).

etriebsprüfung 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.

Ausnahme: Rückwärtsberichtigung zulässig

S. 490 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. Nichtig Abschlüsse

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.²²

Nichtige Abschlüsse sind durch gesetzliche zu ersetzen

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.

Beachtung aller Anpassungsfolgen durch systematisches Vorgehen

²² Zu weiteren Details vgl. Eggert, Korrektur der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung, BBK 5/2018 S. 223 [IAAAG-73505], Abschnitt V, und IDW RS HFA 6, Rz. 15 ff., FN-IDW 5/2007 S. 265.

AUTOR



Wolfgang Eggert,

StB/WP, ist BBK-Herausgeber. Neben seiner Beratungstätigkeit für andere Steuerkanzleien ist er insbesondere in wesentlichem Umfang in der Schulung von Mitarbeitern, Kollegen und Steuerberateranwärtern tätig. Darüber hinaus erstellt er die Inhalte für steuerrechtliche elektronische Medien und verfasst Aufsätze sowie Bücher (www.wolfgang-eggert.de).

Fundstelle(n):

BBK 2018 Seite 483 - 490

[NAAAG-83592]