Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-ausbuchung-einer-koerperschaftsteuererstattungsforderung.html

16.05.2013

Rechnungslegung

BFH: Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung

Die Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist auch dann durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen, wenn die erstmalige Aktivierung in dem früheren Wirtschaftsjahr nicht außerbilanziell neutralisiert worden war.

Sachverhalt
Die Klägerin ist eine GmbH, die im Jahr 1993 eine Gewinnausschüttung für das Jahr 1991 beschloss. Daraus resultierte für 1991 eine Körperschaftsteuerminderung, für welche die Klägerin 1992 einen Körperschaftsteuererstattungsanspruch aktivierte. Bei der Ermittlung ihres Einkommens zog sie außerbilanziell einen Betrag in gleicher Höhe wieder ab. Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 1990 bis 1994 aktivierte der Prüfer den Erstattungsanspruch bereits 1991 und zog diesen Betrag ebenfalls außerbilanziell wieder ab. Eine Korrektur für das Jahr 1992 erfolgte insoweit nicht, als die vorgenommene Aktivierung des Körperschaftsteuererstattungsanspruchs nicht rückgängig gemacht wurde, eine außerbilanzielle Neutralisierung aber unterblieb.

Im Streitjahr 1995 stellte die Klägerin fest, dass die Körperschaftsteuererstattungsforderung sowohl 1991 als auch 1992 gewinnerhöhend berücksichtigt worden ist. Da die Änderungsbescheide bis einschließlich 1994 bereits bestandskräftig waren, korrigierte die Klägerin ihre Steuerbilanz 1995 in der Weise, dass sie durch Ausbuchung der im Jahr 1992 aktivierten Forderung das Steuerbilanzergebnis minderte. Nach Auffassung des Finanzamts war diese Bilanzberichtigung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs zulässig; jedoch sei die Korrektur des Bilanzergebnisses durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in gleicher Höhe zu neutralisieren. Das Finanzgericht hat dagegen entschieden, dass das zu versteuernde Einkommen der Klägerin für 1995 in Höhe des Körperschaftsteuererstattungsanspruchs zu verringern sei.

Entscheidung
Der BFH schließt sich der Auffassung des Finanzamts an. Die Ausbuchung der Forderung bei der Klägerin im Jahr 1995 hat keine steuermindernde Wirkung.

Steuerpflichtige dürfen ihre Bilanz grundsätzlich auch nach Einreichung beim Finanzamt ändern (§ 4 Abs. 2 EStG 1990). Die Berichtigung hat grundsätzlich im Jahr der fehlerhaften Erfassung des Bilanzansatzes zu erfolgen. Ist dies aber nicht möglich, weil die Steuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar sind, ist die Berichtigung im ersten Jahr nachzuholen, in dem sie mit steuerlicher Wirkung möglich ist (Prinzip des formellen Bilanzenzusammenhangs, vgl. BFH-Urteil vom 13.02.2008).

Im Streitfall ist der Veranlagungszeitraum 1995 wegen der Bestandskraft der Steuerveranlagungen 1992 bis 1994 zwar das erste verfahrensrechtlich noch „offene" Jahr, in dem die Bilanzberichtigung erfolgen kann. Jedoch kann im Streitfall nicht endgültig geklärt werden, ob es sich bei der Forderungsausbuchung um einen nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG 1990 berichtigungsfähigen Fehler handelt. Basierend auf den Feststellungen der Vorinstanz ist der BFH der Auffassung, dass der zu korrigierende Fehler nicht in einer erneuten Aktivierung des Erstattungsanspruchs im Jahr 1992, sondern in einer unrichtigen Ermittlung des Anfangsvermögens für 1992 besteht. So könnte der Prüfer nicht das der Besteuerung für 1991 tatsächlich zugrunde gelegte Schlussvermögen zum 31.12.1991 angesetzt haben, sondern den Betrag, der sich aus der ursprünglichen Bilanzierung der Klägerin für 1991 ergeben hatte. Ein derartiger Fehler fiele nicht unter berichtigungsfähige Bilanzierungsfehler (i.S.v. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG 1990), da nur die Bilanz, nicht aber ein außerhalb der Bilanzansätze liegender Fehler bei der Gewinnermittlung berichtigt werden kann (BFH-Beschluss vom 15.06.2010; BFH-Urteil vom 31.05.2007).

Für die Entscheidung des Streitfalls kann die Frage der Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung

offen bleiben, da sie im Ergebnis keine Auswirkungen auf den von der Klägerin für das Streitjahr zu versteuernden Gewinn gehabt hätte.

Nach § 10 Nr. 2 KStG 1991 sind u.a. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern – und damit auch die Körperschaftsteuer – nichtabziehbare Aufwendungen. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die Aktivierung eines Anspruchs auf Erstattung der Körperschaftsteuer das zu versteuernde Einkommen nicht erhöhen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 04.12.1991) und die Ausbuchung eines solchen Anspruchs im Rahmen einer Bilanzberichtigung das zu versteuernde Einkommen nicht mindern darf.
Die außerbilanzielle Korrektur der Körperschaftsteuer (i.S.v. § 10 Nr. 2 KStG) wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die doppelte Aktivierung der Erstattungsforderung 1992 fehlerhaft nicht durch eine entsprechende doppelte außerbilanzielle Gewinnkürzung neutralisiert worden war. Unter Anwendung des sog. Stornierungsgedanken (vgl. BFH-Beschluss vom 16.12.2009) ist eine spätere Korrekturmaßnahme dann als steuerwirksam zu behandeln, wenn der Bilanzierungsfehler sich im Veranlagungszeitraum der Fehlerquelle auf den zu versteuernden Gewinn ausgewirkt hat. Eine etwaige Falschbehandlung des Fehlers im Jahr der Fehlerquelle – unterlassene außerbilanzielle Gewinnkorrektur – ist nicht durch eine nochmalige – gegenläufige – Falschbehandlung im Jahr der Korrektur auszugleichen. Eine solche Handhabung würde zu dem systematisch unzutreffenden Ergebnis führen, dass ein nicht die Steuerbilanz betreffender Fehler bei der Gewinnermittlung mittels Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 S. 1 EStG 1990) noch in späteren Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden könnte.

Demzufolge ist die Ausbuchung der Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung in einem späteren Wirtschaftsjahr auch dann durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen, wenn die erstmalige Aktivierung in dem früheren Wirtschaftsjahr nicht außerbilanziell neutralisiert worden war.

Betroffene Norm
§ 4 Abs. 2 S. 1 EStG 1990, § 10 Nr. 12 KStG 1991
Streitjahr 1995

Vorinstanz
Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 06.07.2011, 4 K 1358/10

Fundstelle
BFH, Urteil vom 30.01.2013, I R 54/11

Weitere Fundstellen
BFH, Beschluss vom 15.06.2010, X B 40/10, BFH/NV 2010, S. 1632
BFH, Beschluss vom 16.12.2009, I R 43/08, BStBl II 2012, S. 688
BFH, Urteil vom 13.02.2008, I R 44/07, BStBl II 2008, S. 673
BFH, Urteil vom 31.05.2007, IV R 54/05, BStBl II 2008, S. 665
BFH, Urteil vom 04.12.1991, I R 26/91, BStBl II 1992, S. 686

www.deloitte-tax-news.de

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.