

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-aenderung-eines-wahlrechts-in-der-ueberleitungsrechnung.html>

📅 15.10.2020

Rechnungslegung

## BFH: Änderung eines Wahlrechts in der Überleitungsrechnung

Die restriktiven Voraussetzungen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG gelten auch dann, wenn der Steuerpflichtige neben seiner Steuererklärung sowie der Handelsbilanz lediglich eine steuerrechtliche Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV beim Finanzamt eingereicht hat und diese Überleitungsrechnung zu einem späteren Zeitpunkt durch Ausübung eines Wahlrechts geändert wird.

Bei dem im Urteilsfall ausgeübten Wahlrecht, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd im Sinne von § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. herabzusetzen, handelt es sich um eine „innerbilanzielle Maßnahme“.

### Sachverhalt

Eine GmbH (Klägerin) gab im Jahr 2013 die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung einschließlich eines nach Handelsrecht erstellten Jahresabschlusses sowie einer Überleitungsrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV zur Anpassung der Ansätze an die steuerrechtlichen Vorschriften für 2012 ab. Im Jahr 2014 reichte die GmbH eine korrigierte Überleitungsrechnung ein, die nach Maßgabe des § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. reduzierte Anschaffungskosten der Windenergieanlagen aufwies.

Nach Ansicht des Finanzamts handelt es sich bei der begehrten Kürzung der Anschaffungskosten in der korrigierten Überleitungsrechnung aus dem Jahr 2014 um eine unzulässige Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG. Dieser Auffassung schloss sich auch das FG an.

### Entscheidung

Auch der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die GmbH, nachdem sie die steuerrechtliche Überleitungsrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV beim Finanzamt eingereicht hatte, eine Änderung des gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 Halbsatz 1 EStG a.F. ausgeübten Wahlrechts nur unter den im Streitfall nicht erfüllten Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG hätte vornehmen können.

### Gesetzliche Grundlagen

- Wahlrecht gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung:  
„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 2 und 2a verringern sich entsprechend.“
- Bilanzberichtigung und Bilanzänderung:  
Nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht (sog. Bilanzberichtigung); diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.  
Nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) darüber hinaus nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht (sog. Bilanzänderung).

## Wahlrecht gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. als „innerbilanzielle Maßnahme“

Nach Auffassung des BFH übt ein bilanzierender Steuerpflichtiger das Wahlrecht, den Gewinn nach § 7g Abs. 2 S. 2 Halbsatz 1 EStG a.F. zu mindern, dadurch aus, dass er in seiner Steuerbilanz das erworbene Wirtschaftsgut nicht mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit einem um die Gewinnminderung verringerten Betrag angesetzt hat. Dabei handele es sich um eine „innerbilanzielle Maßnahme“ (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2019, X R 11/19).

Aus dem Umstand, dass die Ausübung des Wahlrechts zur Herabsetzung der Anschaffungskosten nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a. F. die Inanspruchnahme des als außerbilanzielle Korrekturvorschrift ausgestalteten Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. voraussetzt, folgt nach Auffassung des BFH nicht, dass das betreffende Wahlrecht gleichfalls außerbilanziell und unbefristet bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der betreffenden Steuerfestsetzung ausgeübt werden kann. Der BFH hatte für das Wahlrecht zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. entschieden, dass es zu den Wahlrechten gehört, die formell bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden können, auf welche sie sich auswirken sollen und dass der Abzug außerbilanziell erfolge und daher nicht den Voraussetzungen für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG unterliege (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 23.03.2016, IV R 9/14, BStBl. II 2017, S. 295).

## Bilanzänderungsgrundsätze gelten auch bei einer steuerrechtlichen Überleitungsrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV

Auch bei Anpassungen in der steuerrechtlichen Überleitungsrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV liege eine innerbilanzielle Änderung vor, obgleich sie technisch außerhalb der eigentlichen Bilanz in der Überleitungsrechnung vollzogen werde. Die Bilanzänderungsgrundsätze gelten nach dem BFH mithin auch dann, wenn der Steuerpflichtige neben der Handelsbilanz keine gesonderte Steuerbilanz erstellt, sondern lediglich eine steuerrechtliche Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV seiner Steuererklärung beifügt und nur diese Anpassungsrechnung später durch Inanspruchnahme des Herabsetzungsbetrags im Sinne von § 7g Abs. 2 S. 2 EStG a.F. geändert wird.

Eine Änderung des gemäß § 7g Abs. 2 S. 2 Halbsatz 1 EStG a.F. ausgeübten Wahlrechts könne folglich nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG (sog. Bilanzänderung) erfolgen. Zur Vermögensübersicht (Bilanz) im Sinne von § 4 Abs. 2 EStG zähle auch die Handelsbilanz mit der steuerrechtlichen Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV. Im Streitfall fehle es allerdings an einer vorherigen Bilanzberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG. Folglich kommt nach dem BFH eine Änderung der steuerrechtlichen Wahlrechtsausübung nach § 7g Abs. 2 S. 2 Halbsatz 1 EStG a.F. nicht in Betracht.

Der BFH bestätigt weiter, dass mögliche Irrtümer bei Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts keine Änderungsmöglichkeit nach § 129 AO auslösen.

### **Betroffene Normen**

§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG, § 7g Abs. 2 EStG a.F., § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV

Streitjahr 2012

### **Anmerkungen**

Das o.g. Urteil ist zwar zu altem Recht (§ 7g Abs. 2 EStG a.F.) ergangen, müsste aber auch für das neue Recht (§ 7g Abs. 2 EStG in der Fassung vom 02.11.2015) entsprechend gelten. Folglich empfiehlt es sich das Wahlrecht nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG bereits bei der erstmaligen Erstellung der Überleitungsrechnung im Sinne des § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV bzw. der Steuerbilanz zu berücksichtigen.

### **Vorinstanz**

Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21.02.2018, 3 K 329/15, EFG 2018, S. 1272

### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 27.05.2020, [XI R 12/18](#)

### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 23.03.2016, IV R 9/14, BStBl. II 2017, S. 295

BFH, Urteil vom 03.12.2019, X R 11/19, BStBl. II 2020, S. 276

---

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.