

BFH: Bilanzierungsfehler bei zu Unrecht gebildeter Rücklage nach § 6b EStG

Eine zu Unrecht gebildete 6b-Rücklage begründet einen Bilanzierungsfehler. Dieser ist nach den Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs zu korrigieren.

BFH, Urteil vom 02.07.2025, XI R 27/22

Sachverhalt



Sind die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auf eine zu Unrecht gebildete Rücklage gemäß § 6b EStG anzuwenden?

Eine GmbH veräußerte im Jahr 2002 ihren gesamten Immobilienbestand. Für den daraus erzielten Gewinn wies sie in der Bilanz zum 31.12.2002 eine gewinnmindernde Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG aus. Der entsprechende Bescheid wegen Körperschaftsteuer 2002 erwuchs in Bestandskraft. Im Anschluss an eine Außenprüfung stellte sich heraus, dass die Voraussetzungen für die Rücklagenbildung nicht gegeben waren.

Das Finanzamt wollte die Rücklagenbildung in der ersten, verfahrensrechtlich offenen Bilanz – im Streitjahr 2003 – korrigieren. Das FG entschied dagegen, dass die Rücklage im Streitjahr nicht nach den Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs gewinnerhöhend aufzulösen sei. Eine solche Berichtigung erforderte einen Bilanzfehler, an dem es fehle.

Entscheidung

Der BFH hat dem FG nun widersprochen. Es habe unzutreffenderweise angenommen, dass die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auf eine zu Unrecht gebildete Rücklage gemäß § 6b EStG nicht anzuwenden seien.

Formeller Bilanzenzusammenhang

Bilanzierungsfehler sind grundsätzlich und vorrangig in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist. Liegt für das Jahr, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist, bereits ein Steuerbescheid vor, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich in der ersten Schlussbilanz richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.06.2019, IV R 19/16).

Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs gelten auch für 6b-Rücklagen

Eine Geltung dieser Grundsätze für die bilanziell fehlerhafte Behandlung von Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG hat der BFH bereits ausdrücklich anerkannt (vgl. BFH-Urteil vom

07.07.1992, VIII R 24/91). Ist eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG zu Unrecht gebildet worden, begründet dies einen Bilanzierungsfehler, der unter Beachtung der Zweischneidigkeit der Bilanz in die Folgejahre zu transportieren und dort unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Schranken für den Erlass von Steuer- und Steueränderungsbescheiden zu korrigieren ist (vgl. BFH-Beschluss vom 30.04.2013, I B 151/12, BFH/NV 2013, S. 1572).

Kein Widerspruch zu BFH-Rechtsprechung

- Die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs auf den Streitfall anzuwenden, steht nach Ansicht des BFH auch nicht im Widerspruch zu der BFH-Entscheidung vom 17.06.2019, IV R 19/16, wonach Einlagen, die bilanziell versehentlich unberücksichtigt geblieben sind, nicht im Wege des formellen Bilanzenzusammenhangs in späteren Veranlagungszeiträumen nachgeholt werden können. Entscheidend hierfür war, dass die unterlassene Berücksichtigung der Einlage zwar bilanziell fehlerhaft gewesen sein mag, aber sich dies zum Ende des maßgeblichen Wirtschaftsjahres nicht in einem fehlerhaften Bilanzposten niedergeschlagen hat.
So liege der Streitfall hier nicht. Eine zu Unrecht gebildete Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG drücke nicht bloß eine falsche bilanzielle Behandlung aus; es liege vielmehr ein fehlerhafter Bilanzposten vor. Denn auch wenn die stillen Reserven, die in der Rücklage steuerlich verhaftet bleiben, der Sache nach Eigenkapital darstellten, sei hierfür in der Steuerbilanz ein eigenständiger Passivposten auszuweisen.
- Weil die Rücklage nach § 6b EStG demnach einen eigenständigen Bilanzposten darstellt, ist es für den Streitfall von vorherein unbeachtlich, dass der X. Senat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung hinsichtlich der Frage geäußert hat, ob die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs eine erfolgswirksame Korrektur eines früheren Bilanzierungsfehlers im ersten offenen Jahr auch dann zulassen, wenn der Fehler sich nicht in einer Bilanzposition, sondern lediglich im Kapitalkonto auswirkt (BFH-Beschluss vom 08.02.2017, X B 138/16).

Keine gleichheitsrechtlichen Bedenken

Schließlich weist der BFH darauf hin, dass es zwar zutreffend sei, dass für bilanzierende Steuerpflichtige im Vergleich zu solchen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, ungünstigere Periodengewinne entstehen können, weil bei bilanzierenden Steuerpflichtigen eine bestandskräftig zu Unrecht in Anspruch genommene Rücklage über den formellen Bilanzenzusammenhang früher korrigiert werden könne als bei Letzteren.

Allerdings sei eine frühere Gewinnrealisierung bei bilanzierenden Steuerpflichtigen nicht verfassungswidrig; entscheidend sei allein der identische Totalgewinn (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.05.2020, XI R 9/19, BStBl. II 2020, S. 802).

Betroffene Norm

§ 6b Abs. 3 EStG

Streitjahr 2003

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 03.05.2022, 6 K 3388/16 K,F, EFG 2022, S. 1484

Fundstelle

BFH, Urteil vom 02.07.2025, [XI R 27/22](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Pressemitteilung Nr. [071/25](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 27.05.2020, XI R 9/19, BStBl. II 2020, S. 802

BFH, Urteil vom 17.06.2019, IV R 19/16, BStBl. II 2019, S. 614, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 08.02.2017, X B 138/16, BFH/NV 2017, S. 579

BFH, Beschluss vom 30.04.2013, I B 151/12, BFH/NV 2013, S. 1572

BFH, Urteil vom 07.07.1992, VIII R 24/91, BFH/NV 1993, S. 461

Ihr Ansprechpartner

Daniela Gemmel

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.