

Urteil vom 30. Januar 2013, I R 54/11

Steuerneutralität der berichtigen Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung (sog. Stornierungsgedanke) - Anwendungsbereich von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 - Versehentliche zweimalige Aktivierung einer Forderung - Keine Fehlerberichtigung durch gegenläufige Falschbehandlung

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 2 S 1, KStG § 10 Nr 2, EStG § 4 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 05. Juli 2011, Az: 4 K 1358/10

Leitsätze

Die Ausbuchung einer nicht bestehenden Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist auch dann durch außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen, wenn die erstmalige Aktivierung in dem früheren Wirtschaftsjahr entgegen § 10 Nr. 2 KStG 1991 nicht außerbilanziell neutralisiert worden war (Abgrenzung zum Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688).

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die auf die Grundsätze der Bilanzberichtigung und des formellen Bilanzenzusammenhangs gestützte Ausbuchung einer Forderung auf Körperschaftsteuererstattung auf der Grundlage des § 10 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991) außerbilanziell zu neutralisieren ist. Streitjahr ist 1995.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, beschloss im Jahr 1993 eine Gewinnausschüttung für das Jahr 1991. Hierdurch ergab sich für 1991 eine Körperschaftsteuererminderung in Höhe von 593.750 DM. Den hieraus resultierenden Körperschaftsteuererstattungsanspruch aktivierte die Klägerin erstmals in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1992. Außerbilanziell zog sie einen Betrag in entsprechender Höhe bei der Ermittlung ihres Einkommens wieder ab.
- 3 Im Rahmen einer die Jahre 1990 bis 1994 betreffenden Außenprüfung korrigierte der Prüfer diese bilanzielle Behandlung und aktivierte den auf der Ausschüttung beruhenden Erstattungsanspruch unter Hinweis auf § 27 Abs. 3 KStG 1991 bereits zum 31. Dezember 1991. Hieraus folgte eine entsprechende Erhöhung des Steuerbilanzergebnisses für das Jahr 1991. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für das Jahr 1991 zog der Prüfer dann auf der Grundlage des § 10 Nr. 2 KStG 1991 außerbilanziell einen entsprechenden Betrag wieder ab.
- 4 Die von der Klägerin in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1992 vorgenommene Aktivierung des Körperschaftsteuererstattungsanspruchs von 593.750 DM, die auf der Grundlage der Bilanz der Klägerin im Jahr 1992 zu einem entsprechenden steuerbilanziellen Ertrag geführt hatte, korrigierte der Prüfer nicht. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für das Jahr 1992 berücksichtigte er abweichend von der Steuererklärung der Klägerin insoweit auch keinen Korrekturbetrag nach Maßgabe von § 10 Nr. 2 KStG 1991.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den Ergebnissen des Prüfers und setzte auf dieser Grundlage die Körperschaftsteuer für 1992 entsprechend fest. Der Bescheid ist --ebenso wie die Körperschaftsteuerbescheide für 1993 und 1994-- bestandskräftig geworden.
- 6 Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses für das Streitjahr kam die Klägerin zu der Erkenntnis, ihr Bilanzgewinn für 1992 sei auf der Grundlage der Berechnungen des Prüfers um 593.750 DM zu hoch ausgewiesen; die Körperschaftsteuererstattungsforderung sei in dieser Höhe sowohl 1991 als auch 1992 gewinnerhöhend

berücksichtigt worden. Aufgrund der Bestandskraft der darauf basierenden Steuerfestsetzungen für 1992 bis 1994 korrigierte die Klägerin dies in ihrer Steuerbilanz zum 31. Dezember 1995 in der Weise, dass sie die sich aus der Außenprüfung für 1990 bis 1994 ergebenden Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden in die Bilanz einstellte und das Steuerbilanzergebnis durch Ausbuchung eines Körperschaftsteuererstattungsanspruchs per Saldo um den Betrag von 593.750 DM minderte.

- 7 Auch nach Auffassung des FA hätte der Erstattungsbetrag in der Bilanz zum 31. Dezember 1992 nicht (nochmals) gewinnerhöhend angesetzt werden dürfen und sei die von der Klägerin für das Streitjahr vorgenommene Bilanzberichtigung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs zulässig. Jedoch sei die den Fehler beseitigende Korrektur des Bilanzergebnisses bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens durch eine korrigierende Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG 1991 in gleicher Höhe zu neutralisieren.
- 8 Auf dieser Grundlage änderte das FA die Bescheide über die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 1995 und die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1991 zum 31. Dezember 1995. Die deswegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Hessische Finanzgericht (FG) hat die angefochtenen Bescheide dahin geändert, dass das zu versteuernde Einkommen der Klägerin für 1995 um 593.750 DM niedriger angesetzt wird. Sein Urteil vom 6. Juli 2011 4 K 1358/10 ist in Der Konzern 2012, 83 abgedruckt.
- 9 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.
- 10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Das FA hat der von der Klägerin in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1995 vorgenommenen Forderungsbuchung zu Recht keine steuermindernde Wirkung beigemessen.
- 13 1. Aus den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz ergibt sich nicht mit letzter Sicherheit, dass die Ausbuchung der Körperschaftsteuererstattungsforderung in der Schlussbilanz zum 31. Dezember des Streitjahres eine nach § 4 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990) zulässige Bilanzberichtigung gewesen ist.
- 14 a) Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 darf der Steuerpflichtige die Bilanz auch nach Einreichung beim FA ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften jenes Gesetzes nicht entspricht. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist, wenn ein fehlerhafter Bilanzansatz in einem bestandskräftig gewordenen Steuerbescheid berücksichtigt worden ist und jener Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht geändert werden kann, bei der Steuerfestsetzung für ein nachfolgendes Jahr als "Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres" i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 das der früheren Veranlagung zugrunde gelegte Betriebsvermögen zu berücksichtigen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392, BStBl III 1966, 142; BFH-Urteile vom 7. Juni 1988 VIII R 296/82, BFHE 153, 407, BStBl II 1988, 886; vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443). Die Korrektur ist in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in dem dies mit steuerlicher Wirkung möglich ist (Prinzip des formellen Bilanzenzusammenhangs, vgl. z.B. Senatsurteil vom 13. Februar 2008 I R 44/07, BFHE 220, 429, BStBl II 2008, 673, m.w.N.).
- 15 b) Auf den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs stützt die Klägerin die Ausbuchung der Forderung auf Steuererstattung in der Bilanz zum 31. Dezember 1995. Sie möchte damit den Fehler korrigieren, der dadurch entstanden ist, dass bei der Steuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums 1992 aufgrund eines Versehens des Prüfers die aus der Gewinnausschüttung für 1991 resultierende Körperschaftsteuererstattungsforderung gewinnerhöhend berücksichtigt worden ist, obwohl sie bereits in der der Besteuerung des Vorjahres zugrunde gelegten (Prüfer-)Bilanz zum 31. Dezember 1991 aktiviert worden war.
- 16 c) Aufgrund der Bestandskraft der Steuerveranlagungen für 1992 bis 1994 ist der Veranlagungszeitraum 1995 im Streitfall zwar der erste verfahrensrechtlich noch "offene" Veranlagungszeitraum, in dem eine Bilanzberichtigung

erfolgen könnte. Ob eine Fehlerkorrektur nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 möglich ist, hängt jedoch davon ab, ob der der Besteuerung des Jahres 1992 zugrunde liegende Fehler gemäß der Annahme der Vorinstanz und der Beteiligten tatsächlich darin bestanden hat, dass die in der Prüferbilanz zum 31. Dezember 1991 aktivierte Körperschaftsteuererstattungsforderung (die ja auch zum 31. Dezember 1992 noch existiert hat und deshalb weiterhin in der Bilanz auszuweisen war) insgesamt zweimal aktiviert worden war.

- 17** Anhand der insoweit nicht ganz trennscharfen tatrichterlichen Feststellungen ist aber nicht völlig ausgeschlossen, dass der Fehler letztlich nicht in einer abermaligen Aktivierung des Erstattungsanspruchs, sondern in einer unrichtigen Ermittlung des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990 bestanden hat: Als Anfangsvermögen des Veranlagungszeitraums 1992 könnte nicht das der Besteuerung des Jahres 1991 tatsächlich zugrunde gelegte Schlussvermögen zum 31. Dezember 1991 angesetzt worden sein, sondern ein um den Betrag der Erstattungsforderung zu geringer Wert, so wie er sich aus der ursprünglichen Bilanzierung der Klägerin für 1991 ergeben hatte. Ein derartiger Fehler bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags wäre kein nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 berichtigungsfähiger Bilanzierungsfehler (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Juni 2010 X B 40/10, BFH/NV 2010, 1632; Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 710). Berichtigt werden kann danach nur die Vermögensübersicht (Bilanz), nicht aber ein außerhalb der Bilanzansätze (bzw. der Verbuchung von Entnahmen und Einlagen, s. BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 54/05, BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665) liegender Fehler bei der Gewinnermittlung. Dieser kann nur --in den Grenzen der Bestandskraft der betreffenden Steuerbescheide-- durch Berichtigung der fehlerhaften Veranlagung beseitigt werden und nicht über die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs in einem späteren Veranlagungszeitraum.
- 18** 2. Die Frage der Zulässigkeit der Korrektur kann jedoch für die Entscheidung des Streitfalls offenbleiben. Denn selbst wenn die von der Klägerin zum Fehlerausgleich in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 vorgenommene Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung von 593.750 DM als Maßnahme der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 zulässig gewesen wäre, hätte dies im Ergebnis keine Auswirkungen auf den von der Klägerin für das Streitjahr zu versteuernden Gewinn gehabt. Denn die sich daraus ergebende Minderung des Steuerbilanzgewinns hätte dem Gewinn entsprechend § 10 Nr. 2 KStG 1991 außerbilanziell wieder hinzugerechnet werden müssen.
- 19** a) Nach § 10 Nr. 2 KStG 1991 sind u.a. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern --also auch die Körperschaftsteuer-- nichtabziehbare Aufwendungen. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die Aktivierung eines Anspruchs auf Erstattung derartiger Steuern das zu versteuernde Einkommen nicht erhöhen (vgl. Senatsurteil vom 4. Dezember 1991 I R 26/91, BFHE 167, 32, BStBl II 1992, 686; Senatsbeschlüsse vom 20. November 2007 I R 54/05, BFH/NV 2008, 617; vom 15. Juli 2008 I B 16/08, BFHE 222, 396, BStBl II 2008, 886; vom 16. Dezember 2009 I R 43/08, BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688) und dementsprechend die Ausbuchung eines solchen Erstattungsanspruchs im Wege der Bilanzberichtigung das zu versteuernde Einkommen nicht mindern darf.
- 20** b) Der Senat teilt nicht die Auffassung der Klägerin, bei der zum 31. Dezember 1992 ggf. ein weiteres Mal aktivierten (und zum 31. Dezember 1995 ausgebuchten) Forderung handele es sich im Grunde nicht um eine Körperschaftsteuererstattungsforderung, sondern um ein rechtliches Nullum ("Luftposten"), auf welches § 10 Nr. 2 KStG 1991 nicht anwendbar sei. Wird eine Forderung in einer Bilanz versehentlich zweimal aktiviert, fehlt es zwar für eine der Buchungen an einer materiell-rechtlichen Grundlage. Aus bilanzrechtlicher Sicht werden aber gleichwohl zwei Bilanzansätze mit identischem rechtlichem Gehalt abgebildet und nicht einerseits eine "echte" Forderung und andererseits ein rechtliches Nullum. Hiervon ist auch bei Ausbuchung der Posten auszugehen.
- 21** c) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist die Anwendung des § 10 Nr. 2 KStG 1991 im Streitfall nicht deshalb ausgeschlossen, weil eine etwaige doppelte Aktivierung der Erstattungsforderung im Jahr 1992 fehlerhaft nicht durch eine entsprechende doppelte außerbilanzielle Gewinnkürzung neutralisiert worden war. Das FG beruft sich insoweit auf den Senatsbeschluss in BFHE 227, 469, BStBl II 2012, 688, der sich mit der korrigierenden Auflösung von Rückstellungen für nach § 10 Nr. 2 KStG 1996 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) im Korrekturjahr nicht mehr abziehbare Nachzahlungszinsen für Personensteuern befasst. Nach diesem Beschluss folgt aus dem sog. Stornierungsgedanken, dass die spätere Korrektur der Bilanz grundsätzlich erfolgswirksam zu erfolgen hat, wenn auch der Bilanzierungsfehler sich an der Fehlerquelle erfolgswirksam ausgewirkt hatte. Hieraus hat das FG für den Streitfall darauf geschlossen, dass für das Streitjahr eine außerbilanzielle Neutralisierung der Forderungsausbuchung entsprechend § 10 Nr. 2 KStG 1991 zu unterbleiben habe, weil sich der Bilanzierungsfehler im Jahr 1992 erfolgswirksam ausgewirkt habe.
- 22** Dieser Folgerung schließt sich der Senat nicht an. Denn nach der objektiven Rechtslage hätte die in der

Veranlagung für 1992 (fälschlich) zugrunde gelegte Gewinnerhöhung aufgrund des zweifachen Ansatzes der Körperschaftsteuererstattungsforderung entsprechend § 10 Nr. 2 KStG 1991 außerbilanziell neutralisiert werden müssen. Und bei der Anwendung des Stornierungsgedankens ist auf die jeweilige objektive Rechtslage abzustellen: Nur dann, wenn der Bilanzierungsfehler sich nach der im Veranlagungszeitraum der Fehlerquelle bestehenden Rechtslage auf den zu versteuernden Gewinn ausgewirkt hat, ist auch die spätere Korrekturmaßnahme als steuerwirksam zu behandeln. Eine etwaige Falschbehandlung des Fehlers im Hinblick auf die Steuerwirksamkeit nach § 10 Nr. 2 KStG 1991 im Jahr der Fehlerquelle ist nicht durch eine nochmalige --gegenläufige-- Falschbehandlung im Jahr der Korrektur auszugleichen. Denn eine solche Handhabung würde zu dem systematisch unzutreffenden Ergebnis führen, dass ein nicht die Steuerbilanz betreffender Fehler bei der Gewinnermittlung --hier die unterlassene außerbilanzielle Gewinnkorrektur für das Jahr 1992-- mittels Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 noch in späteren Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden könnte.

- 23** 3. Der auch für das Steuerrechtsverhältnis geltende Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 24. April 2007 I R 16/06, BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707), auf den sich die Klägerin in erster Instanz berufen hat, erfordert kein abweichendes Ergebnis. Zwar war ein (seinerzeit von allen Beteiligten übersehener) Fehler in der Berechnung des Prüfers Ursache für die Besteuerung eines tatsächlich nicht entstandenen Gewinns im Veranlagungszeitraum 1992. Das FA ist jedoch weder verpflichtet noch befugt, diesen Fehler durch Festsetzung einer gemessen an den gesetzlichen Vorschriften zu geringen Körperschaftsteuer im Veranlagungszeitraum 1995 auszugleichen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de