

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN e.V.

IFSt-Schrift Nr. 464

**Bilanzberichtigung und Bindung der Finanz-
verwaltung an die eingereichte Bilanz –
Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand**

Vorsitzender Richter am FG
Prof. Dr. Thomas Stapperfend

IFSt INSTITUT FINANZEN
UND STEUERN

Berlin, im Oktober 2010

**Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 464:**

**Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die
eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand**

Die Frage, wann eine Bilanz als „fehlerhaft“ angesehen wird und als solche vom Steuerpflichtigen nachträglich noch berichtigt werden kann (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG), reicht bis an den innersten Kern des bilanziellen Betriebsvermögensvergleichs. Sie umfasst nicht nur die spezielle Bindungswirkung für den Steuerpflichtigen selbst, sondern auch diejenige des Finanzamts an die von diesem getroffenen Bilanzierungsentscheidungen.

Aktuell in den Blickpunkt gerückt ist die Fragestellung durch den Vorlagebeschluss des I. Senats des Bundesfinanzhofs vom 7.4.2010, der dem Großen Senat die Frage zur Entscheidung vorgelegt hat, ob das Finanzamt der Besteuerung eine Bilanz zugrunde legen muss, die – etwa aufgrund einer nachträglichen Rechtsprechungsänderung – zwar eindeutig (objektiv) falsch ist, auch ein sonstiger „ordentlichen Kaufmann“ dies bei Bilanzaufstellung und bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse aber nicht hätte erkennen können. Frage ist also, ob eine „fehlerhafte Bilanzierung“, die eine Berichtigungsmöglichkeit nach Bilanzaufstellung und keine Bindung des Finanzamts an diese Bilanzierung zur Folge hat, stets voraussetzt, dass objektiv betrachtet falsch bilanziert wurde oder aber es nur auf die ehemalige Erkenntnismöglichkeit des Bilanzerstellers ankommt („subjektiver Fehlerbegriff“).

Der Vorlagebeschluss des I. Senats war Anlass der vorliegenden Untersuchung im Auftrag des Instituts Finanzen und Steuern. Er kommt zum Ergebnis, dass der bislang bemühte subjektive Fehlerbegriff im Gesetz keine Stütze findet und sowohl hinsichtlich Rechts- als auch Tatfragen eine Abkehr erforderlich ist. Räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen indes bei der Bilanzerstellung einen eindeutigen Beurteilungsspielraum ein, so verstößt ein darauf beruhender Bilanzansatz dann nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn auch ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann in derselben Situation zu einer identischen Prognose oder Schätzung gekommen wäre. Wegen der subjektiven Komponente bereits bei der ermessensbehafteten Bilanzierung ist dies kein Rückgriff auf den subjektiven Fehlerbegriff; objektiv richtig ist ein ermessensfehlerfrei zustande gekommener Bilanzansatz.

Mit freundlicher Empfehlung
INSTITUT FINANZEN UND STEUERN

Prof. Dr. Johanna Hey

INHALT

I. Einführung	5
II. Der Vorlagebeschluss des ersten Senats des Bundesfinanzhofs vom 7.4.2010	7
III. Bindung des Finanzamts an die „richtige“ Bilanz	10
IV. Die objektiv fehlerhafte Bilanz	13
1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	13
a) Begriff und Rechtsnatur	13
b) Formelle und materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	16
2. Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes	18
V. Die subjektiv fehlerhafte Bilanz	20
1. Die Entwicklung des subjektiven Fehlerbegriffs in der Rechtsprechung	20
a) Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	20
b) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	21
c) Der Beurteilungsmaßstab des Bundesfinanzhofs	24
2. Der subjektive Fehlerbegriff in der steuerrechtlichen Literatur	25
3. Der subjektive Fehlerbegriff nach der Auffassung der Finanzverwaltung	25
4. Stellungnahme	26
a) Anwendungsbereich des subjektiven Fehlerbegriffs	26
b) Der Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG	28
c) Der Zweck des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG	29
aa) Ermittlung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Gewinns	29
bb) Verfälschung der Bilanz durch die Kriterien der Rechtsprechung	33
cc) Subjektiver Fehlerbegriff als notwendiges Korrektiv	34

dd) Permanente Änderbarkeit der Bilanz	38
(1) Wahlrecht des Steuerpflichtigen	38
(2) Änderbarkeit des Steuerbescheids als Berichtigungssperre	38
ee) Zwischenergebnis	43
d) Die Entwicklung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG	43
e) Beschränkung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung von Tatsachen?	44
5. Ableitung des subjektiven Fehlerbegriffs aus der Handelsbilanz	47
a) Problemstellung	47
b) Die Änderung der Handelsbilanz	49
aa) Die handelsrechtliche Terminologie	49
bb) Änderung des Jahresabschlusses vor seiner Feststellung und vor Einberufung der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft	49
cc) Änderung des Jahresabschlusses nach seiner Feststellung und nach Einberufung der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft	50
dd) Verfahren zur Änderung des Jahresabschlusses	53
c) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	54
aa) Begriff	54
bb) Unmittelbare Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf die Bilanzberichtigung	55
cc) Mittelbare Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf die Bilanzberichtigung	56
(1) Subjektiver Fehlerbegriff als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung?	56
(2) § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG als lex specialis	57
(3) Keine Berichtigungssperre durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	57
d) Zwischenergebnis	58
VI. Zusammenfassung und Fazit	58

I. Einführung

§ 4 Abs. 2 EStG gehört nach allgemeiner Einschätzung zu den schwierigsten Regelungen des deutschen Einkommensteuerrechts. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG bestimmt, dass der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) ändern darf, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht. Die Änderung ist nach Halbsatz 2 der zitierten Norm nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrundeliegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Regelungsgegenstand des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist damit die fehlerhafte Bilanz. Es geht um den Austausch eines fehlerhaften Bilanzansatzes gegen einen richtigen Bilanzansatz. Im steuerrechtlichen Sprachgebrauch hat sich hierfür der Begriff der Bilanzberichtigung herausgebildet. Dies beruht auf dem allgemeinen sprachlichen Verständnis, nach dem eine Berichtigung stets eine Fehlerkorrektur beinhaltet.

§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG bestimmt, dass darüber hinaus eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig ist, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auf den Gewinn reicht. Aus der Verwendung der Worte „darüber hinaus“ wird bereits deutlich, dass es bei den von § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erfassten Fällen nicht darum geht, einen falschen Bilanzansatz zu korrigieren; das ist Gegenstand der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Es geht vielmehr darum, einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz zu ersetzen¹, was ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen voraussetzt². Aus diesem Grund wird § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG allgemein als Bilanzänderung im eigentlichen oder engeren Sinn bezeichnet. Ferner ergibt sich aus den verwendeten Worten „darüber hinaus“, dass die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG subsidiär zur Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist.

¹ Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil v. 1.7.1964 – I 5/63 U, BStBl. III 1964, 533; Urteil v. 9.4.1981 – I R 191/71, BStBl. II 1981, 620; Urteil v. 21.1.1992 – VIII R 72/82, BStBl. II 1992, 958.

² Zur Rücklage nach §§ 6b und 6c: BFH-Urteil v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; Urteil v. 30.3.1989 – IV R 72/88, BStBl. II 1989, 560; Urteil v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; Urteil v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; Urteil v. 7.3.1996 – IV R 34/95, BStBl. II 1996, 568; Urteil v. 24.3.1998 – I R 20/94, BStBl. II 1999, 272; zum Bewertungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 bei Wechsel der Gewinnermittlungsart BFH-Urteil v. 8.8.1991 – IV R 56/90, BStBl. II 1993, 272 (274).

Betrachtet man nur den Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG, so drängen sich besondere Probleme zunächst nicht auf. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge scheinen klar gefasst und folgerichtig zu sein. Schwierigkeiten ergeben sich aber daraus, dass Rechtsprechung und Literatur die Frage, wann eine Bilanz fehlerhaft im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist, uneinheitlich beantworten. Die zitierte Vorschrift stellt diesbezüglich darauf ab, ob die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entspricht. Die Rechtsprechung folgert daraus, dass die Bilanz objektiv fehlerhaft sein müsse und der Steuerpflichtige den Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – habe erkennen können. Nur wenn diese Voraussetzungen kumulativ vorlägen, sei die Bilanz fehlerhaft und dürfe nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigt werden. Diesem sogenannten subjektiven Fehlerbegriff treten einige Stimmen in der Literatur und nunmehr auch der erste Senat des Bundesfinanzhofs³ entgegen. Das hat nicht nur Auswirkungen für die Frage, ob der Steuerpflichtige die von ihm aufgestellte Bilanz nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen darf. Darum geht es in dem vom ersten Senat des Bundesfinanzhofs zu entscheidenden Fall nicht. Streitig ist dort, ob das Finanzamt der Besteuerung eine Bilanz zugrundelegen muss, die – etwa aufgrund einer nachträglichen Rechtsprechungsänderung – zwar objektiv falsch ist, allerdings ohne dass der Steuerpflichtige dies unter Berücksichtigung der Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse hatte erkennen können. Die Frage, ob sich die Fehlerhaftigkeit der Bilanz rein nach objektiven Kriterien beurteilt oder ob die subjektive Einschätzung des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine Rolle spielt, hat damit Auswirkungen sowohl für die Voraussetzungen der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG als auch für die Frage, ob eine vom Steuerpflichtigen erstellte und beim Finanzamt eingereichte Bilanz eine Bindungswirkung entfaltet. Dies gilt es zu untersuchen.

³ BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739; s. zu dem Vorlagebeschluss auch *Rätke*, StuB 2010, 528.

II. Der Vorlagebeschluss des ersten Senats des Bundesfinanzhofs vom 7.4.2010

Mit Beschluss vom 7.4.2010 hat der erste Senat des Bundesfinanzhofs dem Großen Senat folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

„Ist das Finanzamt im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung in Bezug auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte bilanzrechtliche Rechtsfragen an die Auffassung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zu Grunde liegt, wenn diese Rechtsauffassung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war?“⁴

Dem liegt im Ausgangsverfahren ein Streit darüber zu Grunde, ob für Betriebsvermögensminderungen aus der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen ist. Die Klägerin betrieb ein Mobilfunknetz und bot ihren Kunden den verbilligten Erwerb eines Mobiltelefons für den Fall an, dass diese einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag abschlossen oder einen bestehenden Vertrag verlängerten. Das Finanzamt war der Auffassung, dass zwischen dem Erwerb des Mobiltelefons und dem Mobilfunkdienstleistungsvertrag eine Vertragsbündelung bestehe und dass die durch die verbilligte Abgabe der Mobiltelefone entstandene Betriebsvermögensminderung nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG im Rahmen eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens periodengerecht über die Laufzeit des Mobilfunkdienstleistungsvertrages abgegrenzt werden müsse. Dem entsprechend berücksichtigte das Finanzamt bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer einen höheren Bilanzgewinn.

In rechtlicher Hinsicht führt der Senat in dem Vorlagebeschluss aus, dass er die Auffassung des Finanzamts und des Finanzgerichts teile, dass die Voraussetzungen für die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens vorlägen. Die Betriebsvermögensminderungen infolge der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen führten zu einer „Ausgabe“ im Sinne des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, und zwar in Gestalt einer betrieblich veranlassten Minderung im Vermögensbestand. Diese „Ausgabe“ sei Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag, weil der verbilligten Überlassung der Mobiltelefone als Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleis-

⁴ BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739; s. zu dem Vorlagebeschluss auch *Rätke*, StuB 2010, 528.

tung gegenüberstehe. Diese Umstände allein berechtigen das Finanzamt aber noch nicht, von der von der Klägerin erstellten Bilanz durch die Berücksichtigung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens abzuweichen. Eine solche Abweichung sei nur zulässig, wenn die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden bilanzrechtlichen Vorgaben des Einkommensteuergesetzes nicht entspreche und deshalb fehlerhaft sei. Es müssten mithin dieselben Voraussetzungen vorliegen, die den Steuerpflichtigen nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dazu berechtigten, seine Bilanz nachträglich zu berichtigen. Das erfordere aber, dass der Steuerpflichtige den objektiv gegebenen Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – habe erkennen können. Dieser so genannte subjektive Fehlerbegriff gelte nach bisheriger Rechtsprechung nicht nur für Tatsachenerkenntnisse, sondern auch für die Beurteilung der rechtlichen Verhältnisse. Sei die Rechtslage zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärt, weil noch keine Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Bilanzierungsfrage ergangen sei, so sei jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als „richtig“ anzusehen. Lege man diese Maßstäbe im zu entscheidenden Fall zu Grunde, so gelange man zu dem Ergebnis, dass die Klägerin durch das Unterlassen der Bildung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens eine zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Entscheidung getroffen habe. Die Bilanz sei im beschriebenen Sinne subjektiv nicht fehlerhaft gewesen.

Der vorliegende Senat ist der Auffassung, dass der subjektive Fehlerbegriff – abweichend von der bisherigen Rechtsprechung – nicht auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen zu erstrecken ist. Das Finanzamt sei grundsätzlich an die von dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zulässigerweise gebildeten Bilanzansätze gebunden. In Übereinstimmung mit § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG bestehe diese Bindung auch dann, wenn die Bilanz zwar objektiv fehlerhaft sei, der Steuerpflichtige dies nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aber nicht habe erkennen können. Damit komme dem subjektiven Fehlerbegriff auch im Rahmen der Bindung des Finanzamts an die von dem Steuerpflichtigen aufgestellte Bilanz eine entscheidende Bedeutung zu. Für die Beurteilung der für die Bilanzierung maßgeblichen *tatsächlichen* Umstände könne daran festgehalten werden. Dem subjektiven Fehlerbegriff komme insoweit eine Befriedungsfunktion zu, die einerseits verhindere, dass der Steuerpflichtige seine ursprünglichen Einschätzungen in Bezug auf die für die Bilanzierung erforderlichen Prognosen, Schätzungen oder Be-

urteilungen nachträglich revidieren könne und die ihn andererseits davor bewahre, dass die Finanzverwaltung durch nachträgliche Ermittlungen versuche, die Tatsachengrundlage der Bilanz zu erschüttern.

Hinsichtlich der Beurteilung bilanzrechtlicher Fragen sei das Abstellen auf die Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aber aus mehreren Gründen nicht sachgerecht.

Erstens sei im Verfahren der steuerlichen Gewinnermittlung ein subjektiver Maßstab in Bezug auf Rechtsfragen fremd. Es sei stets die objektive Rechtslage maßgeblich. Rechtsauffassungen entfalten keine Bindungswirkung. Das gelte zum Beispiel für Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben, der Erfassung von Übernahmegewinnen nach § 12 Abs. 2 UmwStG 1995 oder verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1996.

Zweitens würde die Anerkennung einer subjektiven Einschätzungsprärogative zu einer wahlrechtsähnlichen Situation führen. Die Steuerpflichtigen würden dazu verleitet, sich bei der Aufstellung der Bilanz so zu verhalten, dass sie sich die Möglichkeit erhielten, von einer künftigen höchstrichterlichen Entscheidung zu einer Bilanzierungsfrage zu profitieren. Dies erhöhe das Konfliktpotenzial.

Drittens sei die wahlrechtsähnliche Situation unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit problematisch, weil sie zu einer unterschiedlichen Besteuerung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte nur aufgrund von bilanztechnischen Entscheidungen der Steuerpflichtigen führen würde.

Viertens führe der subjektive Fehlerbegriff zu einer Waffenungleichheit zulasten der Finanzverwaltung und sei einer ausgewogenen Rechtsfortbildung im Bilanzsteuerrecht hinderlich. Es läge unter Umständen in der Hand des Steuerpflichtigen, bei einer ungeklärten Rechtslage durch die Entscheidung für einen gerade noch vertretbaren Bilanzansatz ein Faktum zu schaffen, an das die Finanzverwaltung und die Gerichte gebunden wären, so dass die materiellrechtliche Richtigkeit des Bilanzansatzes nicht mehr entscheidungserheblich wäre. Die Finanzverwaltung hätte zudem keine Handhabe dafür, eine bisher akzeptierte Bilanzierungspraxis infrage zu stellen oder eine neue bilanzrechtliche Frage aufzuwerfen und gerichtlich klären zu lassen. Der Steuerpflichtige könnte sich stets auf die anerkannte Praxis und die damit gegebene subjektive Richtigkeit seines Bilanzansatzes berufen.

Fünftens sei zu bedenken, dass Steuerbescheide und Gerichtsurteile, die bilanzrechtliche Fragen anhand der objektiven Rechtslage beurteilten, auf eine

größere Akzeptanz stoßen würden. Es sei einem Steuerpflichtigen, der sich bei der Bilanzaufstellung an eine vorherrschende Bilanzierungspraxis oder Verwaltungsauffassung gehalten habe, nur schwer zu vermitteln, dass er – obwohl die Veranlagung noch offen sei – von einer zwischenzeitlich ergangenen höchstrichterlichen Entscheidung zu seinen Gunsten nicht profitieren dürfe. Umgekehrt sei es auch der Allgemeinheit gegenüber schwer zu rechtfertigen, trotz grundsätzlicher Änderbarkeit der Steuerfestsetzung einen Bilanzansatz anzuerkennen, der sich zwischenzeitlich als rechtlich unzutreffend herausgestellt habe.

Abschließend weist der vorliegende Senat darauf hin, dass der Abkehr vom subjektiven Fehlerbegriff bei der Beurteilung von Rechtsfragen nicht entgegenstehe, dass der subjektive Erkenntnisstand zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung auch dann ohne Bedeutung sei, wenn die Bilanz auf der Basis einer bislang von der Rechtsprechung gebilligten Bilanzierungspraxis oder der Verwaltungsauffassung aufgestellt worden sei, sich die Rechtsprechung oder die Verwaltungsauffassung aber nach dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ändere. Verzichte man auf den subjektiven Fehlerbegriff, so müsse die Bilanz zwar grundsätzlich auch in diesen Fällen berichtigt werden. Wegen der Vertrauensschutzregel des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gelte das allerdings nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen.

III. Bindung des Finanzamts an die „richtige“ Bilanz

Der erste Senat des Bundesfinanzhofs führt in seinem Vorlagebeschluss zunächst einmal aus, dass – ausgehend von der objektiven Rechtslage – in der streitigen Bilanz ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden gewesen wäre. Nachdem dies geklärt ist, bleibt (nur) noch die Rechtsfrage offen, ob das Finanzamt gleichwohl an die von der Klägerin ohne Berücksichtigung des Rechnungsabgrenzungspostens aufgestellte Bilanz gebunden ist. Eine solche Bindungswirkung bejaht der Senat, sofern die Bilanz „richtig“ ist. Ist die Bilanz hingegen fehlerhaft, so darf das Finanzamt von ihr abweichen. Ob die Bilanz fehlerhaft ist, beurteilt er danach, ob die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegen, die den Steuerpflichtigen dazu berechtigen, eine bereits beim Finanzamt eingereichte Bilanz zu berichtigen⁵. Das erfordert nach der bisherigen Rechtsprechung, dass die Bilanz nicht nur objektiv fehlerhaft ist, sondern zusätzlich, dass der Steuerpflichtige den objektiv gegebenen Rechts-

⁵ BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739 (Rz. 20).

verstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – erkennen konnte. Folgt man diesem Fehlerbegriff, so bedeutet dies, dass das Finanzamt an eine subjektiv richtige Bilanz gebunden ist, wenngleich diese objektiv fehlerhaft sein mag.

Pohl kritisiert diesen Ansatz⁶. Er stützt sich dabei auf § 85 AO, wonach die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben und insbesondere sicherstellen müssen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden. Diese Vorschrift – so *Pohl* – beinhalte zwei fundamentale verfassungsrechtlich garantierte Besteuerungsgrundsätze, nämlich zum einen die Gesetzmäßigkeit und zum anderen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verlange, dass Steuern nach Maßgabe der Gesetze und nicht nach Maßgabe einer vertretbaren Rechtsansicht des Steuerpflichtigen festgesetzt und erhoben würden. Bestehe Streit über die Auslegung eines Rechtsbegriffs, so seien nach der verfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung die Gerichte und nicht der Steuerpflichtige berufen, eine verbindliche Auslegung der Norm vorzugeben. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung garantiere zudem, dass Steuerpflichtige rechtlich und tatsächlich gleich belastet würden. Verwirklichten zwei Steuerpflichtige einen identischen Sachverhalt, so sei es Aufgabe der Finanzverwaltung, gemessen an der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen eine Rechtsanwendungs- und Belastungsgleichheit herzustellen. Dieser verfassungsrechtliche Auftrag werde nicht durch § 4 Abs. 2 EStG begrenzt. Diese Norm sei nicht in der Lage, dem Rechtsstaatsprinzip Grenzen zu setzen. Zudem gelte die Norm nicht für die Finanzbehörde, weil sie nur für den Steuerpflichtigen die Berechtigung enthalte, die Bilanz zu berichtigen. Der Tatsache, dass die Finanzbehörde an eine objektiv falsche, aber subjektiv richtige Bilanz nicht gebunden sei, stehe es nicht entgegen, dass der Bundesfinanzhof die subjektiv richtige Bilanz als „richtig“ ansehe. Denn aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 17.7.2008⁷ ergebe sich, dass ein subjektiv richtiger Bilanzansatz nicht dazu führe, dass ein anderer rechtlich möglicher Bilanzansatz falsch werde. Nach dem zitierten Urteil habe der Steuerpflichtige das Recht, einen subjektiv richtigen Bilanzansatz nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu ändern. Damit könne er von seiner subjektiv

⁶ *Pohl*, FR 2009, 279 (282 f.).

⁷ BFH-Urteil v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; dazu auch *M. Prinz*, FR 2009, 377.

richtigen Ansicht abrücken. Das spreche dafür, dass auch die Finanzverwaltung nicht an eine subjektiv richtige, aber objektiv fehlerhafte Bilanz gebunden sein könne.

Der Argumentation *Pohls* ist nicht zu folgen. Es trifft zwar zu, dass die Finanzbehörden die Steuern gleichmäßig je nach der Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen festsetzen und erheben müssen. Konkrete Aussagen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ergeben sich daraus allerdings noch nicht. Diesbezüglich schreibt § 158 AO vor, dass die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Begrifflich stellt die Vorschrift auf die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen ab und konstatiert für diese bei sachlicher Richtigkeit eine Bindungswirkung. Hinsichtlich der Bilanz ist allerdings zu berücksichtigen, dass diese gerade das Ergebnis der Buchführung ist, weil letztere in der Bilanz abgeschlossen wird. Angesichts dessen lässt sich aus § 158 AO ein – jedenfalls bezogen auf die Bilanz – verallgemeinerungsfähiger Rechtsgedanke ableiten, nach dem auch die von dem Steuerpflichtigen aufgestellte Bilanz der Besteuerung zugrunde zu legen ist, sofern kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden⁸. Wann Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit der Bilanz zu beanstanden, ergibt sich wiederum aus § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, da diese Norm eine spezialgesetzliche Regelung für die Frage enthält, wann eine Bilanz fehlerhaft ist. Ob der Begriff der Fehlerhaftigkeit dabei nur eine objektive Fehlerhaftigkeit meint oder ob er zudem eine subjektive Fehlerhaftigkeit verlangt, ist eine Auslegungsfrage, die – wie *Pohl* selbst zutreffend ausführt⁹ – die Gerichte zu beurteilen haben und nicht der Steuerpflichtige, aber auch nicht die Finanzverwaltung. Geht man daher mit der bisherigen Rechtsprechung davon aus, dass nur eine solche Bilanz fehlerhaft ist, die zum einen objektiv fehlerhaft ist und bei der der Steuerpflichtige zum anderen den objektiv gegebenen Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – erkennen konnte, dann sind all diejenigen Bilanzen, bei denen diese kumulativ

⁸ Noch weitergehend zu dem verallgemeinerungsfähigen Rechtsgedanken des § 158 AO *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO, § 158 Tz. 11.

⁹ *Pohl*, FR 2009, 279 (282).

erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, fehlerfrei. An diese Bilanzen ist die Finanzverwaltung gebunden.

Dabei wird nicht verkannt, dass die von *Pohl*¹⁰ angeführten Argumente durchaus beachtlich sind. Sie betreffen aber weniger die Frage der Bindung an eine für fehlerfrei erachtete Bilanz als vielmehr die Frage, ob es richtig ist, auf den subjektiven Fehlerbegriff abzustellen. Das gilt es zu untersuchen.

IV. Die objektiv fehlerhafte Bilanz

Ausgangspunkt für die Beantwortung der Frage, wann eine Bilanz fehlerhaft ist, ist § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Danach darf der Steuerpflichtige eine bereits beim Finanzamt eingereichte Bilanz ändern, soweit sie den den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht. Das gilt nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nur dann, wenn die Bilanz keiner Steuerfestsetzung zu Grunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Erforderlich ist also zunächst, dass die Bilanz objektiv fehlerhaft ist, weil sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht.

1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

a) Begriff und Rechtsnatur

Erste Voraussetzung für eine fehlerhafte Bilanz ist nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, dass diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht. Die Definition des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist allerdings nicht einheitlich. Ein Teil insbesondere der älteren Literatur versteht darunter Regeln, nach denen ein auf fachgerechte, ordnungsmäßige Rechnungslegung bedachter Kaufmann zu verfahren pflegt, verfahren kann oder verfahren darf, um jederzeitige Übersicht über seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens zu behalten und ihre Gewinnung einem sachkundigen Außenstehenden ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen¹¹. Dies entspricht den

¹⁰ *Pohl*, FR 2009, 279 (282 f.).

¹¹ *Crezelius* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 5 Rz. 38; *derselbe*, Steuerrecht II, 2. Aufl. 1994, § 8 Rz. 8; s. auch die Nachweise zur älteren Literatur bei *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Aufl. 1978, 53 Fn. 13 sowie bei *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 42; ausführlich auch *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 17 ff.

Vorstellungen, die der historische Gesetzgeber bei der Schaffung des Handelsgesetzbuchs hinsichtlich der Aufstellung des Jahresabschlusses hatte¹². Demgegenüber definiert der Große Senat des Bundesfinanzhofs die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als alle Regeln, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen¹³. Damit untrennbar verbunden ist die Frage nach der Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Während ein Teil der (älteren) Literatur und auch die Rechtsprechung der Zivilgerichte die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als aus der tatsächlichen Übung ordentlicher Kaufleute abgeleitete Handelsbräuche versteht, die induktiv durch Erhebungen zu ermitteln sein sollen, sollen sich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach anderer Auffassung, der auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs folgt, aus dem Bilanzzweck ergeben und deduktiv, das heißt abgeleitet aus den Bilanzzwecken zu ermitteln sein¹⁴.

Reduziert man diese unterschiedlichen Auffassungen auf ihre Kernaussagen, so ergibt sich eine unterschiedliche Prägung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Denn wenn die Vertreter der Lehre von der induktiven Ermittlung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Handelsbräuche verstehen und darauf abstellen, wie ein auf fachgerechte, ordnungsmäßige Rechnungslegung bedachter Kaufmann zu verfahren pflegt, dann geben sie dem Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine subjektive Prägung. Diese stellt zwar nicht auf die Fähigkeiten und Kenntnisse des im Einzelfall bilanzierenden Kaufmanns ab und greift damit nicht auf seine subjektiven Fähigkeiten und Kenntnisse zurück. Die für maßgebend erachtete Sichtweise des auf eine fachgerechte und ordnungsmäßige Rechnungslegung bedachten Kaufmanns ist aber ebenfalls eine subjektive, wenngleich sie durch die Abstrahierung im Vergleich zu dem im Einzelfall handelnden Kaufmann eine gewisse Objektivierung erfahren hat.

Das Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985¹⁵ hat einen großen Teil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im HGB kodifiziert. Damit hat die Diskussion um die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zwar weitgehend an Bedeutung verloren, gänzlich obsolet geworden ist

¹² S. dazu ausführlich *Hüffer* in Staub, Großkommentar zum HGB, 4. Aufl. 2002, § 238 Rz. 38.

¹³ BFH-Beschluss v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; i.E. ebenso *Driien* in Tipke/Kruse, AO, § 145 Tz. 11.

¹⁴ Vgl. *Driien* in Tipke/Kruse, AO, § 145 Tz. 8.

¹⁵ BGBl. I 1985, 2355.

sie allerdings nicht¹⁶. Das zeigt sich auch am Beispiel der Bilanzberichtigung. Denn wenn § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG für die Fehlerhaftigkeit der Bilanz darauf abstellt, ob diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht, dann ist es durchaus von Bedeutung, ob der Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung rein objektiv oder auch subjektiv geprägt ist.

M.E. ist dem objektiv geprägten Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu folgen, so dass hierunter diejenigen Regeln zu fassen sind, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, um zu einer den gesetzlichen Zwecken entsprechenden Bilanz zu gelangen. Zu ermitteln sind diese Regeln deduktiv aus den Bilanzzwecken.

Der Begriff Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist ein unbestimmter Gesetzesbegriff. Das bedeutet, dass er durch den Anwender ausgefüllt werden muss. Bei Streitigkeiten ist dies letztendlich der Richter¹⁷. Existiert dabei in Bezug auf die streitige Frage keine spezielle Übung in der Kaufmannschaft und damit auch kein Handelsbrauch, so bleibt dem Anwender nichts anderes übrig, als aus den Zwecken der Rechnungslegung den anzuwendenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (deduktiv) abzuleiten. Besteht demgegenüber eine bestimmte Übung in der Kaufmannschaft, so kann der Anwender diese bei der Ausfüllung des Begriffs der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zugrundelegen. Das gilt aber nur dann, wenn der Handelsbrauch oder die Verkehrsanschauung einerseits und der Zweck des kaufmännischen Rechnungswesens andererseits nicht zueinander im Widerspruch stehen. Ist das der Fall, so bleibt es dem Richter überlassen, welchem Gesichtspunkt er den Vorzug gibt¹⁸. Dabei wird er in der Regel vorrangig auf den Zweck des Rechnungswesens abstellen müssen, weil die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung das Ziel verfolgen, dem Zweck der Rechnungslegung gerecht zu werden. Das kommt selbst bei dem subjektiv geprägten Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dadurch zum Ausdruck, als er auf den auf eine „fachgerechte, ordnungsmäßige Rechnungslegung“ bedachten Kaufmann abgestellt, was letztendlich den Rückgriff auf den Zweck der Rechnungslegung einschließt¹⁹. Hinzu kommt, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger

¹⁶ So auch *Drüen* in Tipke/Kruse, AO, § 145 Tz. 9.

¹⁷ *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Fn. 11), 187 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 43, jeweils m.w.N.

¹⁸ *Drüen* in Tipke/Kruse, AO, § 145 Tz. 11.

¹⁹ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 43; s. auch *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Fn. 11), 17 ff.

Buchführung inzwischen durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985²⁰ weitgehend kodifiziert und damit Rechtsnormen sind, die insbesondere nach ihrem Wortlaut und ihrem Sinn und Zweck auszulegen sind. Für die Ermittlung der nicht kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung kann m.E. nichts anders gelten. *Hüffer*²¹ spricht daher in diesem Zusammenhang zu Recht davon, dass die Kodifikation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dem Konzept des historischen Gesetzgebers, bei der Frage der Ordnungsmäßigkeit einer Bilanz auf den vergleichbaren ordentlichen Kaufmann abzustellen,²² den Boden entzogen habe.

b) Formelle und materielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lassen sich in formelle und materielle Grundsätze unterteilen. Die formellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung betreffen den äußeren Zustand und den zeitlichen Ablauf der Buchführung²³. Hierzu gehören unter anderem folgende Grundsätze:

- Bilanzklarheit und Bilanzübersichtlichkeit (§ 238 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB; § 243 Abs. 2 HGB): Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.
- Zeitnahe Erstellung des Jahresabschlusses (§ 243 Abs. 3 HGB; § 239 Abs. 2 HGB).
- Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB): Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.
- Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB): Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
- Bilanzstetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB): Die Form der Darstellung und insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen ist grundsätzlich beizubehalten.

²⁰ BGBl. I 1985, 2355.

²¹ *Hüffer* in Staub, Großkommentar zum HGB (Fn. 12), § 238 Rz. 41.

²² S. dazu oben.

²³ S. dazu *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rz. 62 ff.

Die materiellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung betreffen die inhaltliche Richtigkeit der Buchführung²⁴. Zu ihnen gehören folgende Grundsätze:

- Bilanzwahrheit und Bilanzvollständigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB; § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB): Die Eintragungen und Aufzeichnungen müssen vollständig und richtig sein. Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
- Stichtagsprinzip (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB): Die Bilanz ist aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse am Schluss eines jeden Geschäftsjahres (Bilanzstichtag) aufzustellen.
- Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB): Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.
- Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB): Es ist vorsichtig zu bewerten²⁵.
- Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB): Vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn sie erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.
- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Halbsatz HGB): Gewinne sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
- Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB): Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten bleiben.
- Nominalwertprinzip: Geldrechnungen sind nach dem Nennwert vorzunehmen.

²⁴ S. dazu Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 23), § 17 Rz. 65 ff.

²⁵ Vgl. zu den Auswirkungen des Vorsichtsprinzips auch § 253 Abs. 2 und 3 HGB: Niederstwertprinzip; § 249 HGB: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; § 248 Abs. 2 HGB: keine Aktivierung bestimmter selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände; § 250 HGB: Beschränkungen für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten.

Die Bilanzberichtigung setzt bei allen bilanzierenden Steuerpflichtigen einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung voraus. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG erwähnt die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zwar nur im Zusammenhang mit denjenigen Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Bei ihnen ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Daraus lässt sich aber nicht folgern, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nur für Gewerbetreibende im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG gelten, nicht aber für diejenigen Land- und Forstwirte und selbständig Tätigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Denn angesichts der eindeutigen Regelung in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG muss eine zu berichtigende Bilanz stets den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG oder nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt²⁶.

2. Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes

Eine Bilanzberichtigung ist nur dann zulässig, wenn die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht. Damit verknüpft § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG als Voraussetzung für die Bilanzberichtigung die aus dem Handelsrecht stammenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit den steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und berücksichtigt damit, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für das Steuerrecht zum Teil durch spezielle Vorschriften des Einkommensteuergesetzes modifiziert und eingeschränkt werden.

Angesichts der Formulierung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG setzt die Bilanzberichtigung stets einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung voraus. Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes haben nur insoweit Bedeutung, als sie für die Steuerbilanz von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abweichende Regelungen treffen. Nur wenn der Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch solche spezialgesetzlichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bedingt ist,

²⁶ BFH-Beschluss v. 9. 8. 1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175 (176).

scheidet eine Bilanzberichtigung aus. Verstößt die Bilanz umgekehrt zwar gegen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, nicht aber gegen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, so sind die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nicht erfüllt. Das ergibt sich bereits aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, der den Verstoß der Bilanz gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur unabdingbaren Voraussetzung für die Bilanzberichtigung macht. Ob ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorliegt und ob diese Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch spezialgesetzliche Vorschriften des Einkommensteuergesetzes modifiziert werden, ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen.

Zu den die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung modifizierenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zählen unter anderem:

- Abzugsverbote für bestimmte Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG.
- Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen dürfen nur unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 Satz 1 EStG gebildet werden (Einschränkung von § 249 HGB).
- Rückstellungen wegen der Verpflichtung einer Jubiläumszuwendung sind nur nach den Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 EStG zulässig (Einschränkung von § 249 HGB).
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a EStG nicht gebildet werden (Einschränkung von § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Rückstellungen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, dürfen nach § 5 Abs. 4b EStG nicht gebildet werden. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebaute oder abgebaute radioaktiver Anlagenteile dürfen ebenfalls nicht gebildet werden, soweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bearbeitung oder Verarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, die aus der Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe gewonnen worden sind und keine radioaktiven Abfälle darstellen.
- Pensionsrückstellungen dürfen nur dann ausgewiesen werden, wenn die Voraussetzungen des § 6a EStG vorliegen (Einschränkung von § 249 HGB);
- Steuerfreie Rücklagen dürfen unter den Voraussetzungen der §§ 6b und 6d EStG gebildet werden.

V. Die subjektiv fehlerhafte Bilanz

Ob die Berichtigung der Bilanz nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG neben ihrer objektiven Fehlerhaftigkeit auch ein subjektives Element voraussetzt, ist streitig.

1. Die Entwicklung des subjektiven Fehlerbegriffs in der Rechtsprechung

a) Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Der Reichsfinanzhof ging in seiner Rechtsprechung davon aus, dass es bei der Frage nach der Fehlerhaftigkeit einer Bilanz ausschließlich auf objektive Gesichtspunkte ankommt. So führt er in seinem Urteil vom 7.10.1932²⁷ aus:

„... Die nachträgliche Einstellung eines Delkrederekontos in die Steuerbilanzen würde daher eine Abweichung von den Ansätzen der Handelsbilanz darstellen, die ... nur dann zulässig wäre, wenn die Ansätze der Handelsbilanz gegen handelsrechtliche oder steuerrechtliche Grundsätze verstoßen würden. Ein solcher Verstoß kann nicht schon dann angenommen werden, wenn eine buchführende Erwerbsgesellschaft, die in ihrer Handelsbilanz eine Rückstellung zum Ausgleich zweifelhafter Außenstände nicht gemacht hat, zu einer derartigen Rückstellung berechtigt gewesen wäre, er würde vielmehr nur dann vorliegen, wenn sie hierzu nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet gewesen wäre ...“

Noch deutlicher wird dies im Urteil vom 25.10.1933²⁸. Dort heißt es im dritten Leitsatz:

„Tatsachen, die am Bilanzstichtage bereits objektiv bestanden haben, aber den Pflichtigen noch nicht bekannt waren, können von einer Erwerbsgesellschaft durch entsprechende Berichtigung oder Änderung der Bilanz auch steuerlich noch berücksichtigt werden, solange noch ein Rechtsmittel in der Tatsacheninstanz schwebt.“

Diese Ausführungen lassen erkennen, dass sich die Möglichkeit der Bilanzberichtigung ausschließlich nach objektiven Kriterien richtete. Raum für die Berücksichtigung der subjektiven Einschätzung des Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz bestand nicht. Das beruhte wohl in erster Linie

²⁷ RFH-Urteil v. 7.10.1932 – I A 53/31, RStBl. 1932, 1075 (1076).

²⁸ RFH-Urteil v. 25.10.1933 – I A 44/32, RStBl. 1934, 410.

darauf, dass die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs damals sehr stark vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz geprägt war. Er betonte immer wieder, dass der Ausgangspunkt für die Steuerbilanz die rechtsgültige Handelsbilanz sei, d.h. die Handelsbilanz, die nicht gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstoße²⁹. Dabei berücksichtigte der Reichsfinanzhof, dass die Handelsbilanz einen anderen Zweck verfolgt als die Steuerbilanz. Während die Handelsbilanz vor allem Gläubiger und Beteiligte über die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens informieren und in diesem Sinne den unbedenklich ausschüttbaren Vermögenszuwachs ermitteln will, geht es bei der Steuerbilanz darum, im Interesse des Fiskus und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung den wirklichen Gewinn des Unternehmens zu erfassen³⁰. Dies betonte der Reichsfinanzhof, indem er etwa im Urteil vom 23.5.1935³¹ ausführte:

„Die steuerlichen Vorschriften streben objektiv richtige Bilanzansätze in den Steuerbilanzen an. Sofern ein Abweichen von diesen Ansätzen in der Handelsbilanz zu einer steuerlichen Belastung führt, werden die Steuerpflichtigen zur Vermeidung von Nachteilen dahin gedrängt, die nach dem Steuerrecht erforderlichen und objektiv richtigen Bilanzansätze auch in ihren Handelsbilanzen auszuweisen ...“

Dies verdeutlicht, dass es – ausgehend vom Zweck der Steuerbilanz – nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs für die Frage der Bilanzberichtigung nur auf die objektive Unrichtigkeit der Bilanz ankommen konnte.

b) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Der Bundesfinanzhof griff zur Beurteilung der Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung erstmals im Urteil vom 11.10.1960³² auf die subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen zurück. Im Leitsatz heißt es:

²⁹ S. z.B. RFH-Urteil v. 11.2.1930 – I A 807/28, RStBl. 1930, 153; v. 25.10.1933 – I A 44/32, RStBl. 1934, 410; v. 23.5.1935 – I A 110/33, RStBl. 1935, 1467.

³⁰ Statt vieler *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 18 f.; s. auch *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 376 f.; *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 23), § 17 Rz. 40 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, 687 ff.

³¹ RFH-Urteil vom 23.5.1935 – I A 110/33, RStBl. 1935, 1467 (1469).

³² BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U. BStBl. III 1961, 3.

„Erhält der Kaufmann erst nach Aufstellung der Bilanz von am Bilanzstichtag gegebenen Tatsachen Kenntnis, die eine Forderung am Bilanzstichtag nicht vollwertig erscheinen lassen, so kommt eine Bilanzberichtigung nicht in Betracht.“

Zur Begründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass Handelsrecht und Steuerrecht von dem Kaufmann nicht mehr verlangen könnten, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte. Kenne er bei der Aufstellung der Bilanz Tatsachen nicht, die seine Forderung als nicht vollwertig erscheinen ließen, so könne er nicht verpflichtet werden, die von ihm nach bestem Wissen aufgestellte Bilanz zu berichtigen, wenn er später diese Kenntnis erlange. Diese Gedanken gehen auf das bei der Bewertung zu beachtende Vorsichtsprinzip zurück, bei dem es auch auf die Kenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung ankommt³³.

Eine Erweiterung seiner Rechtsprechung nahm der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.8.1975³⁴ vor. Bis zu diesem Zeitpunkt bezog sich die Berücksichtigung der subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen lediglich auf die Beurteilung von Tatsachen. Nunmehr führte der Bundesfinanzhof aus:

„Zwar richtet sich die Bilanzierung und Bewertung grundsätzlich nach den am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnissen. Das bedeutet aber nicht, daß eine Bilanz falsch ist, demgemäß zu berichtigen ist, wenn sich nach ihrer Aufstellung herausstellt, daß bestimmte tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv anders waren, als bei der Aufstellung der Bilanz angenommen wurde. Vielmehr ist eine Bilanz bereits dann richtig, wenn sie den im Zeitpunkt ihrer Aufstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse entspricht, d. h. wenn sie subjektiv richtig ist.“³⁵

Das bedeutet, dass der Bundesfinanzhof nunmehr die subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des Steuerpflichtigen auch insofern berücksichtigte, als sie sich

³³ Darauf bezugnehmend BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 (4); s. zur in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierten Pflicht, bei der Bilanzerstellung alle vorhersehbaren Risiken und Verluste zu berücksichtigen, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, unter V. 5.

³⁴ BFH-Urteil v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88.

³⁵ BFH-Urteil v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 (92).

auf Rechtsfragen bezogen. Falsch – und damit berichtigungsfähig im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG – ist eine Bilanz danach (nur) dann, wenn der Steuerpflichtige den (objektiven) Verstoß der Bilanz gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung aufgrund der bei der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen³⁶.

Eingeschränkt hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung allerdings durch die Entscheidung vom 17.7.2008³⁷. Der erkennende erste Senat – der nun auch die Vorlage an den Großen Senat beschlossen hat – führt in dem Urteil zunächst aus, dass für eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG kein Raum sei, wenn ein Bilanzansatz zwar bei rückschauender Betrachtung objektiv fehlerhaft sei, nach dem Maßstab des Erkenntnisstandes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung aber den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspreche. Damit folgt er dem subjektiven Fehlerbegriff. Im Folgenden verweist der Senat dann aber darauf, dass nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Bilanz unabhängig von den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG geändert werden dürfe, wenn die Änderung in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung stehe und soweit deren Auswirkung reiche. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG greife dabei nicht nur dann ein, wenn das Gesetz dem Unternehmer ein Wahlrecht zwischen mehreren Bilanzansätzen einräume. Die Vorschrift erfasse vielmehr auch die Ersetzung eines Bilanzansatzes, der nach den Erkenntnismöglichkeiten im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der kaufmännischen Sorgfalt entsprochen habe und in diesem Sinne „subjektiv richtig“ sei, durch einen gleichermaßen „subjektiv richtigen“ anderen Bilanzansatz. Damit hat der Erste Senat des Bundesfinanzhofs dem subjektiven Fehlerbegriff bereits teilweise seine Wirkung entzogen und es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, eine Bilanz zu ändern, die nach dem subjektiven Fehlerbegriff fehlerfrei ist, so dass eine Bilanzberichtigung ausscheidet³⁸.

³⁶ Ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 (92); v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358; v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818.

³⁷ BFH-Urteil v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924; dazu auch *M. Prinz*, FR 2009, 377.

³⁸ Mit dieser Einschätzung auch *Rätke*, StuB 2010, 528 (531), zugleich zu weiteren Einschränkungen in der Praxis.

c) Der Beurteilungsmaßstab des Bundesfinanzhofs

Ob der Steuerpflichtige den Bilanzierungsfehler bei der Bilanzerstellung hätte erkennen müssen, richtet sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht nach den persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen, sondern nach denjenigen eines vergleichbaren ordentlichen Kaufmanns. Hätte auch dieser den Bilanzansatz zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflichten und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Verhältnisse am Bilanzstichtag gewählt, so ist die Bilanz richtig; eine Bilanzberichtigung scheidet aus³⁹. Folglich sind die Gründe, warum der Steuerpflichtige die Bilanzierung in der bestimmten Art und Weise vorgenommen hat, ohne Bedeutung⁴⁰.

Entscheidend ist dies in zwei Fällen, nämlich zum einen bei Rechtsprechungsänderungen und zum anderen bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern. Entspricht ein Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, so ist die Bilanz nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs richtig. Eine Berichtigung dieser Bilanz scheidet auch dann aus, wenn sich diese Rechtsprechung später ändert⁴¹. Die Rechtsprechungsänderung ist erstmals in der Bilanz des Jahres zu berücksichtigen, in dem es zu der Änderung der Rechtsprechung gekommen ist⁴². Auch dies beruht auf dem Gesichtspunkt, dass ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann den Bilanzierungsfehler erst ab diesem Zeitpunkt hätte erkennen und korrigieren können.

Ebenso kommt eine Bilanzberichtigung auch dann nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut zum Bilanzstichtag pflichtgemäß und mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns in einer bestimmten Art und Weise unter Heranziehung aller ihm bis zur Bilanzaufstellung zustehenden Kenntnisse bewertet, sich der Bilanzansatz später aber als falsch herausstellt⁴³.

³⁹ BFH-Urteil v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II, 723 (725); v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818 zu einer zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht gesicherten Rechtsprechung.

⁴⁰ BFH-Urteil v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430 (431).

⁴¹ BFH-Urteil v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392.

⁴² BFH-Urteil v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; v. 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669.

⁴³ Vgl. BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II, 723.

2. Der subjektive Fehlerbegriff in der steuerrechtlichen Literatur

In der steuerrechtlichen Literatur reicht das Spektrum von der uneingeschränkten Zustimmung zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁴⁴ bis hin zu deren Ablehnung⁴⁵. Die Vertreter der Gegenauffassung berufen sich dabei in erster Linie auf den Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, der ausschließlich auf die objektive Unrichtigkeit der Bilanz abstelle und keinen Anhaltspunkt biete, dass die subjektiven Erkenntnismöglichkeiten zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz bei der Frage der nachträglichen Berichtigung zu berücksichtigen seien⁴⁶. Ein weiterer Teil der Literatur spricht sich – ebenso wie der Vorlagebeschluss des ersten Senats des Bundesfinanzhofs⁴⁷ – dafür aus, den subjektiven Fehlerbegriff jedenfalls nicht auf die Beurteilung von Rechtsfragen anzuwenden⁴⁸.

3. Der subjektive Fehlerbegriff nach der Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung folgt der Auffassung des Bundesfinanzhofs und lässt eine Bilanzberichtigung dann zu, wenn ein Ansatz in der Bilanz gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Handelsrechts oder gegen die einkommensteuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt. Das gilt allerdings dann nicht, wenn der Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung subjektiv richtig ist. Subjektiv richtig ist jede im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung. Entspricht ein Bilanz-

⁴⁴ Wied, in Blümich, EStG, § 4 Rz. 983; Crezelius, in Kirchhof, EStG (Fn. 11), § 4 Rz. 116; Strahl, in Korn, EStG, § 4 Rz. 421; Hoffmann, in Littmann/Bitz/Pust, EStG, §§ 4, 5 EStG Rz. 531 ff.; Heinicke, in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 4 Rz. 681; Schoor, BuW 1996, 614 (615).

⁴⁵ Kühnen, in Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rz. 1040 und 1046; Weber-Grellet, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 106 ff.; Meurer, in Lademann, EStG, § 4 Rz. 815; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), § 3 V 4.; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 23), § 17 Rz. 37; Günther, StBp. 1963, 63; Sauer, StBp. 1977, 173 (175); Flume, DB 1981, 2505 (2507) und DB 1981, 2305 (2306); Tetzlaff/Schallock, StBp 2007, 148 (150).

⁴⁶ S. ausführlich dazu unter V. 4. b).

⁴⁷ BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739 (Rz. 44).

⁴⁸ Strahl, in Korn, EStG, § 4 Rz. 421.2; Herzig/Nitzschke, DB 2007, 304 (306 ff.); Prinz/Schulz, DStR 2007, 776 (778 f.); Vliegen, Stbg. 2007, 111 (115 f.); Werral/Rieß, DB 2007, 2502 (2504 ff.); nur Rechtsfragen, die die Bilanzierung betreffen, ausnehmend: Schulze-Osterloh, BB 2007, 2335 (2336).

ansatz im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung den Grundsätzen höchstrichterlicher Rechtsprechung, wird dieser durch eine Änderung der Rechtsprechung nicht unrichtig⁴⁹. Hat der Steuerpflichtige entsprechend der im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bestehenden Verwaltungsauffassung bilanziert, hält er aber einen davon abweichenden Ansatz für richtig, ist eine Bilanzberichtigung bei einer Änderung der Verwaltungsauffassung auf Grund höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig, wenn er durch Zusätze oder Vermerke bei der Aufstellung der Bilanz dokumentiert hat, dass er einen von der Verwaltungsauffassung abweichenden Ansatz begehrt⁵⁰.

4. Stellungnahme

a) Anwendungsbereich des subjektiven Fehlerbegriffs

Vor der Überprüfung des subjektiven Fehlerbegriffs ist zunächst zu klären, in welchen Fällen dieser überhaupt von Bedeutung ist. Das hängt davon ab, wie man den Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung definiert. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG lässt die Bilanzberichtigung zu, wenn die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht. Dies war oben unter dem Begriff der objektiven Fehlerhaftigkeit der Bilanz behandelt worden⁵¹. Wie dort ausgeführt, besteht keine Einigkeit darüber, wie der Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu definieren ist. Während ein Teil der (älteren) Literatur darunter Regeln versteht, nach denen ein auf fachgerechte, ordnungsmäßige Rechnungslegung bedachter Kaufmann zu verfahren pflegt, verfahren kann oder verfahren darf, um jederzeitige Übersicht über seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens zu behalten und ihre Gewinnung einem sachkundigen Außenstehenden ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen⁵², definiert der Große Senat des Bundesfinanzhofs die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als alle Regeln, nach denen der Kaufmann

⁴⁹ R 4.4 Abs. 1 Satz 1 bis 5 EStH 2009; s. auch BMF-Schreiben v. 11.3.2008, BStBl. I 2008, 496; OFD Düsseldorf v. 10.5.2005, DB 2005, 1083; OFD München/Nürnberg v. 1.4.2005, FR 2005, 560.

⁵⁰ R 4.4 Abs. 1 Satz 6 EStH 2009.

⁵¹ S. dazu unter IV. 1. a).

⁵² *Crezelius* in Kirchhof, EStG (Fn. 11), § 5 Rz. 38; derselbe, Steuerrecht II (Fn. 11), § 8 Rz. 8; s. auch die Nachweise zur älteren Literatur bei *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Fn. 11), 53 Fn. 13 sowie bei *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 42; ausführlich auch *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Fn. 11), 17 ff.

zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen⁵³.

Schließt man sich der ersten Auffassung an, so besteht hinsichtlich der Berichtigung einer gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößenden Bilanz kein Bedürfnis, auf den vom Bundesfinanzhof entwickelten subjektiven Fehlerbegriff zurückzugreifen. Denn dieser stellt darauf ab, ob ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann den fehlerhaften Bilanzansatz zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflichten und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Verhältnisse am Bilanzstichtag gewählt hätte; ist dies der Fall, so ist die Bilanz richtig, eine Bilanzberichtigung scheidet aus⁵⁴. Damit liegen dem subjektiven Fehlerbegriff dieselben Beurteilungskriterien zugrunde, auf die die dargestellte Literaturmeinung für den Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung abstellt. Hat der Steuerpflichtige einen Bilanzansatz gewählt, den auch ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann gewählt hätte, so ist die Bilanz schon objektiv nicht fehlerhaft, weil sie nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt. Hat der Steuerpflichtige hingegen einen Bilanzansatz gewählt, den ein in derselben Situation befindlicher vergleichbarer ordentlicher Kaufmann nicht gewählt hätte, so ist die Bilanz wegen des Verstoßes gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung objektiv fehlerhaft. Gleichzeitig ist die Bilanz ohne weitere Voraussetzungen auch subjektiv fehlerhaft, weil der Bilanzierende die Bilanz nach Kriterien erstellt hat, denen ein in derselben Situation befindlicher sorgfältiger und vernünftiger Kaufmann nicht gefolgt wäre. Da die Bilanzberichtigung stets einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung voraussetzt, und zwar auch dann, wenn diese durch die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes modifiziert worden sind⁵⁵, wäre der subjektive Fehlerbegriff damit grundsätzlich ohne Bedeutung. Der nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erforderliche Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung würde die subjektiven Merkmale mit umfassen.

⁵³ BFH-Beschluss v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; i.E. ebenso *Driien* in Tipke/Kruse, AO, § 145 Tz. 11, der darauf hinweist, dass es dann, wenn der Handelsbrauch oder die Verkehrsanschauung einerseits und der Zweck des kaufmännischen Rechnungswesens andererseits zueinander im Widerspruch stünden, der Entscheidung des Richters obliege, welchem Gesichtspunkt der Vorrang gebühre.

⁵⁴ BFH-Urteil v. 21.10.1981 – IR 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 23.5.1984 – IR 266/81, BStBl. II, 723 (725); v. 5.6.2007 – IR 47/06, BStBl. II 2007, 818 zu einer zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht gesicherten Rechtsprechung.

⁵⁵ S. dazu unter IV. 2.

Anders ist dies hingegen, wenn man – wie hier vertreten⁵⁶ – der Definition des Bundesfinanzhofs zum Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung folgt. Diese rein objektiv geprägte Definition berücksichtigt keine subjektiven Kriterien. Es kommt nicht darauf an, ob ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann denselben Bilanzansatz gewählt hätte. Ausschlaggebend ist nur, ob der Bilanzierende gegen Regeln verstoßen hat, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen. Subjektive Elemente wirken sich erst im Rahmen des subjektiven Fehlerbegriffs aus. Dieser gelangt bei Befolgung dieser Auffassung im vollen Umfang zur Anwendung.

b) Der Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

Bei der Beantwortung der Frage, ob es für die Berichtigung einer Bilanz ausschließlich darauf ankommt, ob diese objektiv fehlerhaft ist, weil sie aus der Sicht eines unabhängigen Dritten den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes widerspricht, oder ob zudem eine subjektive Fehlerhaftigkeit der Gestalt erforderlich ist, dass ein dem Steuerpflichtigen vergleichbarer ordentlicher Kaufmann den Bilanzansatz zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflichten und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Verhältnisse am Bilanzstichtag nicht gewählt hätte, ist zunächst vom Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auszugehen⁵⁷. Dieser spricht für die Berücksichtigung ausschließlich objektiver Kriterien. Denn danach setzt die Bilanzberichtigung (nur) voraus, dass die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes widerspricht. Das hängt nicht von der Einschätzung des Steuerpflichtigen oder eines vergleichbaren ordentlichen Kaufmanns ab, sondern allein davon, ob der Steuerpflichtige bei der Erstellung der Bilanz die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die modifizierenden oder abweichenden Regelungen des Einkommensteuergesetzes beachtet hat oder nicht. Ein Hinweis auf die Berücksichtigung eines subjektiven Elements findet sich im Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht. Die sub-

⁵⁶ S. dazu unter IV. 1. a).

⁵⁷ *Drüen* in Tipke/Kruse, AO, § 4 Tz. 261 m.w.N.

⁵⁸ Wie hier *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 106; *Flume*, DB 1981, 2505 (2507); *Sauer*, StBp. 1963, 93 (97), nach dessen Auffassung es unerfindlich ist, warum den nach der Bilanzaufstellung erlangten Kenntnissen nicht dieselbe Bedeutung zukommen soll wie den zuvor erworbenen Kenntnissen; *Schuhmann*, StBp. 1996, 1, 3.

jektive Kenntnis des Steuerpflichtigen ist für die Bilanzberichtigung nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ohne Bedeutung⁵⁸.

Das bedeutet allerdings nicht, dass sich die Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs damit verbietet. Da sich der normative Gesetzessinn nicht immer allein aus dem Gesetzeswortlaut erschließen lässt, endet die Auslegung eines Gesetzes nämlich nicht an dessen isoliert betrachtetem Wortlaut⁵⁹. Es ist vielmehr danach zu fragen, welchen konkreten Zweck eine Vorschrift hat⁶⁰. Dabei kommt nach der ständigen Rechtsprechung auch eine Auslegung gegen den Wortlaut einer Norm in Betracht, sofern die Auslegung nicht im Widerspruch zu dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers steht⁶¹.

c) Der Zweck des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

aa) Ermittlung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Gewinns

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine Gewinnermittlungsvorschrift⁶². Das ergibt sich schon aus seiner Stellung im Gesetz. § 4 Abs. 2 EStG ist Teil des § 4 EStG als der zentralen Norm zur Gewinnermittlung im Einkommensteuerrecht, wie sich dies auch aus der Überschrift des § 4 EStG selbst und der des 3. Teils des Einkommensteuergesetzes ergibt, zu der § 4 EStG gehört. Zum anderen trifft § 4 Abs. 2 EStG auch inhaltlich eine Regelung zur Ermittlung des Gewinns, indem er festlegt, unter welchen Voraussetzungen eine Bilanz berichtigt werden kann, deren Aufgabe die Ermittlung des als Besteuerungsgrundlage dienenden Gewinns ist.

Die Zugehörigkeit des § 4 Abs. 2 EStG zu den Gewinnermittlungsvorschriften hat Auswirkungen auf seine Auslegung, und zwar insofern, als dabei unter anderem auf den Zweck zurückzugreifen ist, der der Gewinnermittlung durch Bilanzierung zugrunde liegt. Dieser besteht darin, den für die Besteuerung zutreffenden Gewinn als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der steuerlichen Belastbarkeit eines Unternehmens zum Zwecke einer gesetz-

⁵⁹ BFH-Urteil v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 818 (884 f.); Urteil v. 19.5.1993 – II R 23/92, BStBl. II 1993, 628 (629); *Driien* in Tipke/Kruse, AO, § 4 Tz. 268.

⁶⁰ *Driien* in Tipke/Kruse, AO, § 4 Tz. 279 m.w.N.

⁶¹ BVerfG-Beschluss v. 27.1.1998 – 1 BvL 22/93, BVerfGE 97, 186; BFH-Urteil v. 14.12.1999 – IX R 7/95, BStBl. II 2000, 265 (267); Urteil v. 3.2.2000 – III R 30/98, BStBl. II 2000, 438 (441).

⁶² *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 13.

mäßigen, insbesondere gleichmäßigen Besteuerung zu ermitteln⁶³. Das geht zurück auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG⁶⁴.

Der Gleichheitssatz hat für die Besteuerung eine fundamentale Bedeutung⁶⁵. So bezeichnet *Tipke* die gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Bürger als Imperativ der Ethik im Staat⁶⁶. Aufgabe des Gleichheitssatzes ist es, die generellen Lasten auf die individuellen Spielräume des einzelnen Staatsbürgers gerecht zu verteilen. Es geht also darum, eine Lastengleichheit bei der Besteuerung herzustellen und aufrecht zu erhalten⁶⁷.

Dies muss sowohl in rechtlicher Hinsicht durch eine Rechtsetzungsgleichheit erfolgen als auch in tatsächlicher Hinsicht durch eine Rechtsanwendungsgleichheit⁶⁸. Das bedeutet, dass die steuerrechtlichen Vorschriften sowohl nach ihrer generellen abstrakten Wirkung als auch nach ihrer individuellen konkreten Anwendung dem Gleichheitserfordernis entsprechen müssen⁶⁹. Ob dies der Fall ist, ist durch eine dreistufige Prüfung zu ermitteln. Zunächst ist festzustellen, ob bei einer Vergleichsgruppe ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Anschließend ist danach zu fragen, ob dieser Sachverhalt anders behandelt wird. Zum Schluss ist schließlich zu prüfen, ob es für die unterschiedliche Behandlung taugliche Differenzierungskriterien als Maßstab für eine Ungleichbehandlung gibt⁷⁰. Letzteres beantwortet das Bundesverfassungsgericht danach, ob sachlich einleuchtende Gründe für die getroffene Differenzierung erkennbar sind und ob die Norm und/oder deren Anwendung mit dem allge-

⁶³ *Crezelius*, in Kirchhof, EStG (Fn. 11), § 5 Rz. 3 spricht insoweit von der Ermittlung des ökonomisch möglichst zutreffenden Gewinns, was m.E. die Besonderheiten des Einkommensteuerrechts zu wenig berücksichtigt; demgegenüber spricht der Große Senat des BFH im Beschluss v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (293) von der Ermittlung des „vollen Gewinns“, was m.E. die über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG zu beachtenden handelsrechtlichen Vorgaben nicht hinreichend berücksichtigt; mit dieser Kritik an dem Beschluss auch *Crezelius*, in Kirchhof, EStG (Fn. 11), § 5 Rz. 6; s. zu den Bilanztheorien auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 13.

⁶⁴ S. dazu *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 23), § 4 Rz. 63.

⁶⁵ *Birk* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 4 Rz. 410; s. dazu auch *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber, 2009, 97.

⁶⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, 238.

⁶⁷ *Birk* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 4 Rz. 410.

⁶⁸ BVerfG-Urteil v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (268).

⁶⁹ *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen (Fn. 65), 98 f.

⁷⁰ *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen (Fn. 65), 100 m.w.N.

meinen Gerechtigkeitsempfinden vereinbar ist⁷¹. Es soll darauf ankommen, ob zwischen den Vergleichsgruppen Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten⁷².

Konkretisiert wird der Gleichheitsgrundsatz für das Steuerrecht durch das Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, da die persönliche Leistungsfähigkeit ein beachtliches Vergleichsmerkmal bei der Frage ist, ob bei einer Vergleichsgruppe ein vergleichbarer Sachverhalt anders besteuert wird⁷³. Was unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu verstehen ist, wie es hergeleitet wird und welche Wirkungen es entfaltet, ist allerdings in Rechtsprechung und Literatur äußerst umstritten⁷⁴. *Schober*⁷⁵ hat die verschiedenen Ansätze zum Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips in drei Gruppen unterteilt. Die Vertreter der weitesten Auffassung beurteilen die Frage nach einer leistungsgerechten Belastung des Einzelnen unter dem Blickwinkel der Transfergerechtigkeit. Einzubeziehen in die Prüfung sind danach nicht nur steuerrechtliche Belastungen, sondern auch sozialstaatliche Entlastungen⁷⁶. Demgegenüber vertritt das Bundesverfassungsgericht die engste Auffassung zum Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips. Nach seiner Meinung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip steuergesetzimmanent zu verstehen und nur für den Binnenbereich einer Einzelsteuer zu prüfen⁷⁷. Die Vertreter der vermittelnden Auffassung beziehen schließlich das gesamte Steuersystem bei der Prüfung des Leistungsfähigkeitsprinzips ein⁷⁸.

Welcher dieser Auffassungen letztendlich zu folgen ist, kann für die Frage, ob sich die Fehlerhaftigkeit einer Bilanz nach dem subjektiven Fehlerbegriff richtet, offenbleiben. Denn selbst wenn man mit der vom Bundesverfassungsgericht vertretenen engsten Auffassung nur den Binnenbereich der hier einschlä-

⁷¹ BVerfG-Urteil v. 17.12.1953 – 1 BvR 147/52, BVerfGE 3, 58 (135).

⁷² BVerfG-Beschluss v. 7.10.1980 – 1 BvL 50/79, 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88); s. zur Konkretisierung auch BVerfG-Urteil v. 6.3.2002 – 2 BvL 77/99, BVerfGE 105, 73 (111).

⁷³ *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen (Fn. 65), 103 m.w.N.

⁷⁴ S. dazu ausführlich *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen (Fn. 65), 108 ff. m.w.N.

⁷⁵ *Schober*, Verfassungsrechtliche Restriktionen (Fn. 65), 118.

⁷⁶ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 50.

⁷⁷ S. z.B. BVerfG-Beschluss v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (111): Normen des Besoldungs-, Versorgungs- und Sozialversicherungsrechts liegen außerhalb der verfassungsrechtlich maßgeblichen Vergleichsperspektive.

⁷⁸ S. zB *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I (Fn. 66), 256 f.

gigen Einkommensteuer in die Prüfung einbeziehen möchte, gelangt man zu dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seiner sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnden Leistungsfähigkeit zu besteuern ist. Das hat in zweierlei Hinsicht Auswirkungen. Zum einen bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige nicht über seine Leistungsfähigkeit hinaus belastet werden darf. Zum anderen bedeutet dies aber auch, dass der Steuerpflichtige aus Gründen der Gleichbehandlung mit den in einer vergleichbaren Situation befindlichen übrigen Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern ist, wenn auch bei den übrigen Steuerpflichtigen eine Besteuerung erfolgt.

Bezogen auf die Gewinneinkünfte hat Letzteres zur Folge, dass grundsätzlich bei allen Steuerpflichtigen der zutreffende Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen ist. Nur in diesem Fall kann es zu der oben beschriebenen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung im Rahmen des Leistungsfähigkeitsprinzips kommen. Dass auch § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dieses Ziel verfolgt, zeigt sich bereits darin, dass danach nur solche Bilanzen berichtigt werden dürfen, die nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechen. Vereinfacht ausgedrückt heißt dies, dass nur falsche Bilanzansätze korrigiert werden dürfen. Dadurch soll erreicht werden, dass die der Besteuerung zugrundegelegte Bilanz richtig ist. Denn nur durch eine richtige Bilanz wird der zutreffende Gewinn ermittelt.

Führt man sich dies vor Augen, so ist weder bei der Erstellung der Bilanz noch bei deren Berichtigung Raum für die Berücksichtigung subjektiver Elemente. Denn der zutreffende Gewinn lässt sich nur dann ermitteln, wenn man bei der Gewinnermittlung einen weitgehend objektiven Maßstab anlegt⁷⁹. Es kommt nicht darauf an, welche Wirtschaftsgüter der Steuerpflichtige aus seiner Sicht in der Steuerbilanz ansetzen und wie er diese bewerten würde, sondern es kommt darauf an, welche Wirtschaftsgüter mit welchen Werten objektiv anzusetzen sind. Denn nur diese objektive Sichtweise gewährleistet es, die tatsächlich bestehende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die steuerliche Belastbarkeit des Steuerpflichtigen zu ermitteln, die die Grundlagen für die Besteuerung bilden. Würde man insoweit eine Einflussnahme von subjektiven Elementen zulassen, so führte dies letztendlich zu einer ungleichmäßigen Besteuerung, weil Steuerpflichtige den Ansatz von Wirtschaftsgütern unterschiedlich handhaben könnten, ohne dass dies zwingend zu einer Verletzung

⁷⁹ S. zu Prognosen und Schätzungen durch den Steuerpflichtigen unter V. 4. e).

der bei der Bilanzerstellung zu beachtenden Sorgfaltspflichten führen würde. Gerade dies gilt es bei der Erstellung der Steuerbilanz zu verhindern. Für die Berichtigung der Steuerbilanz kann dabei nichts anderes gelten. Auch bei dieser ist sicherzustellen, dass der zutreffende Gewinn ermittelt wird, was nur bei der Zugrundelegung eines objektiven Fehlerbegriffs gewährleistet ist. Nur die Berichtigung hin zu einer objektiv richtigen Bilanz gewährleistet eine gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung und damit eine Besteuerung des Steuerpflichtigen nach dessen individueller Leistungsfähigkeit.

bb) Verfälschung der Bilanz durch die Kriterien der Rechtsprechung

Bestätigt wird das vorstehende Ergebnis durch einen weiteren Gesichtspunkt. Die bisherige Rechtsprechung verlangt für eine Bilanzberichtigung, dass der Steuerpflichtige bei der Erstellung der Bilanz einen Bilanzansatz gewählt hat, obwohl er bei einer pflichtgemäßen und gewissenhaften Prüfung den Fehler dieses Ansatzes aufgrund der bei der Bilanzerstellung bestehenden Erkenntnismöglichkeiten über die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag hätte erkennen müssen⁸⁰. Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige bei der Aufstellung der Bilanz *schuldhaft* einen falschen Bilanzansatz gewählt haben muss. Als Schuldformen kennt das Recht zum einen vorsätzliches und zum anderen fahrlässiges Handeln. Vorsätzlich handelt, wer seine Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt hat⁸¹. Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande war, außer Acht gelassen hat und infolgedessen entweder den Erfolg, den er bei Anwendung der pflichtgemäßen Sorgfalt hätte voraussehen können, nicht vorausgesehen hat (unbewusste Fahrlässigkeit), oder den Eintritt des Erfolges zwar für möglich gehalten, aber darauf vertraut hat, er werde nicht eintreten (bewusste Fahrlässigkeit)⁸². Wenn der Bundesfinanzhof für die Bilanzberichtigung verlangt, dass der Steuerpflichtige einen Bilanzansatz gewählt hat, den ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflichten und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Verhält-

⁸⁰ BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3; Urteil v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 (92); Urteil v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); Urteil v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430; Urteil v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358.

⁸¹ BFH-Urteil v. 12.7.1983 – VII B 19/83, BStBl. II 1983, 655 (656); *Loose* in Tipke/Kruse, AO, § 69 Tz. 24.

⁸² *Loose* in Tipke/Kruse, AO, § 69 Tz. 25.

nisse am Bilanzstichtag nicht gewählt hätte, dann bedeutet dies letztendlich, dass der Steuerpflichtige in der Regel zumindest (unbewusst) fahrlässig gehandelt haben muss. Es ist nämlich von ihm zu verlangen, dass er wie ein ordentlicher Kaufmann bilanziert und sich bei Zweifelsfragen kundig macht.

Lässt man eine Bilanzberichtigung aber im Regelfall nur bei einem Verschulden des Steuerpflichtigen zu, so führt dies zu einer Verfälschung der Bilanz, weil diese den Gewinn als Besteuerungsgrundlage nicht korrekt ausweist. Daran vermag auch das Argument des Bundesfinanzhofs nichts zu ändern, dass man von dem Steuerpflichtigen nicht mehr verlangen könne, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte⁸³. Dieser Umstand ist zwar bei der Beantwortung der Frage von Bedeutung, ob dem Steuerpflichtigen die falsche Bilanzierung vorgeworfen werden kann. Ist das der Fall, hat er möglicherweise eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO, eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO oder eine Steuergefährdung nach § 379 AO begangen. Bei der Bilanzierung geht es demgegenüber nicht um die Vorwerfbarkeit des Bilanzfehlers und damit nicht darum, ob der Steuerpflichtige seine Kenntnisse gewissenhaft verwertet hat. Es geht stattdessen darum, dass der Steuerpflichtige durch die Bilanz den zutreffenden Gewinn seiner steuerrechtlich relevanten Tätigkeit ermittelt⁸⁴. Dem wird er mit einer objektiv falschen Bilanz nicht gerecht.

cc) Subjektiver Fehlerbegriff als notwendiges Korrektiv

Das Argument des Bundesfinanzhofs, dass man von dem Steuerpflichtigen nicht mehr verlangen könne, als dass er seine bis zur Aufstellung der Bilanz erlangte Kenntnis von dem am Bilanzstichtag vorliegenden Sachverhalt pflichtgemäß und gewissenhaft bei der Aufstellung der Bilanz verwerte⁸⁵, ist noch unter einem anderen Gesichtspunkt von Bedeutung, nämlich unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes. Der Bundesfinanzhof stellt das in seinen Entscheidungen zwar nicht derart in den Vordergrund, letztendlich liegt diese Frage aber auf der Hand. Denn wenn der Steuerpflichtige bei der Erstellung der Bilanz pflichtgemäß und gewissenhaft arbeitet, dann soll er letztendlich darauf vertrauen dürfen, dass die erstellte Bilanz auch im Falle einer nach-

⁸³ Grundlegend BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 (4).

⁸⁴ Im Ergebnis gleicher Ansicht *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 106.

⁸⁵ Grundlegend BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3 (4).

träglichen Änderung von Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung sowie dem nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen Bestand hat.

Dieses Argument überzeugt allerdings nur auf den ersten Blick. Bei näherer Betrachtung stellt sich indes heraus, dass es eines solchen Vertrauensschutzes nicht bedarf, weil es der Steuerpflichtige selbst in der Hand hat, ob er die fehlerhafte Bilanz berichtigen will oder nicht. Das ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, wonach der Steuerpflichtige die Bilanz berichtigen „darf“. Eine Verpflichtung zur Bilanzberichtigung stellt die Vorschrift nicht auf. Sie räumt dem Steuerpflichtigen vielmehr ein Wahlrecht ein. Will dieser die Vermögensübersicht nicht berichtigen, so bleibt die (falsche) Bilanz unverändert bestehen. *Weber-Grellet*⁸⁶ sieht dies anders. Er ist der Auffassung, das Wort „darf“ in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG treffe keine Aussage darüber, ob die Berichtigung im Belieben des Steuerpflichtigen stehe, sondern sei vielmehr aus der Absicht des historischen Gesetzgebers zu erklären, die unbegrenzte Bilanzkorrektur einzuschränken und festzulegen, was der Steuerpflichtige noch dürfe. Das überzeugt indes nicht. Dem steht nämlich der eindeutige Wortlaut der Vorschrift entgegen. Danach darf der Steuerpflichtige die Bilanz berichtigen, er muss es aber nicht. Die Vorschrift statuiert – wie *Weber-Grellet* selbst ausführt – keine Verpflichtung. Auch die von *Weber-Grellet* zitierte Veranlagungsrichtlinie 1934⁸⁷ besagt dazu nichts. Hätte es der Gesetzgeber offen lassen wollen, ob eine Pflicht zur Berichtigung besteht oder hätte er sogar eine solche Pflicht begründen wollen, so hätte er dies in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG deutlich zum Ausdruck gebracht. Eine diesbezügliche Änderung hatte die Einkommensteuerkommission 1964 vorgeschlagen⁸⁸. Danach sollte in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Pflicht zur Bilanzberichtigung begründet werden. Die Reformvorschläge blieben aber ohne Beachtung.

Das bedeutet allerdings nicht, dass der Bilanzierungsfehler für die Besteuerung unbeachtlich bleibt, wenn der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht derart Gebrauch macht, dass er die (falsche) Bilanz nicht berichtigt. Das Finanzamt hat zwar keine Befugnis, von sich aus eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz vorzunehmen, weil dieses Recht ausschließlich dem Steuerpflichtigen zusteht, wie sich dies ebenfalls aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

⁸⁶ *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 70.

⁸⁷ Veranlagungsrichtlinie zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1934 v. 28.2.1935, RStBl. 1935, 377 (386).

⁸⁸ Vgl. Schriftenreihe des BMF, Heft 7, 1964, 94 (100).

ableiten lässt⁸⁹. Es steht dem Finanzamt aber frei, die fehlerhafte Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde zu legen und gegebenenfalls die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO zu schätzen.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige im Einzelfall verpflichtet sein, eine Bilanzberichtigung vorzunehmen, so zum Beispiel aufgrund eines rechtskräftigen Urteils⁹⁰. Diese Voraussetzungen liegen dann vor, wenn das Finanzgericht in einem Verfahren gegen einen geänderten Steuerbescheid feststellt, dass die diesem Bescheid zugrunde liegende abweichende Prüferbilanz rechtmäßig ist. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die in der Prüferbilanz vorgenommenen Änderungen als Bilanzberichtigung zu übernehmen. Dafür bedarf es allerdings keines eigenständigen Tätigwerdens des Steuerpflichtigen mehr. Durch Ergehen des Urteils ist die Bilanzberichtigung vielmehr bereits vollzogen⁹¹. Eine Verpflichtung zur Bilanzberichtigung kann sich ferner aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben, wenn der Steuerpflichtige etwa selbst im Wege einer Selbstanzeige die Fehlerhaftigkeit der Bilanz erklärt hat⁹².

Aus § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ergibt sich demgegenüber keine Pflicht zur Berichtigung einer fehlerhaften Bilanz⁹³. Nach dieser Vorschrift ist der Steuerpflichtige, der nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Diese Regelung gelangt im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung allerdings selbst dann nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachträglich feststellt, dass die abgegebene Bilanz unrichtig ist und dass dies zu einer Verkürzung von Steuern führt oder geführt hat. Selbst in diesem Fall bleibt es dabei, dass der Steuerpflichtige die Bilanz nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ändern „darf“, aber nicht

⁸⁹ Wie hier im Ergebnis auch v. *Beckerath* in Doralt (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, DStJG 14 (1991), 65 (74); *Crezelius* in Kirchhof, EStG (Fn. 11), § 4 Rz. 116.

⁹⁰ BFH-Urteil v. 4.11.1999 – IV R 70/98, BStBl. II 2000, 129 (131).

⁹¹ Vgl. auch BFH-Urteil v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473 (474), wonach das Finanzgericht einen fehlerhaften Bilanzansatz im Rahmen der gestellten Anträge auch ohne Vorlage einer berichtigten Bilanz richtig stellen muss, wenn sich der Fehler nach seiner Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens ergibt.

⁹² BFH-Urteil v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473 (474).

⁹³ So aber *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 71; *Rose/Telkamp*, BB 1977, 1713 (1722).

muss. Das ergibt sich schon daraus, dass § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG aufgrund seines speziellen Regelungsgehalts *lex specialis* zu § 153 AO ist, der nur allgemein die Richtigstellung von Erklärungen behandelt. Zum anderen ist fraglich, ob die Bilanz eine Erklärung im Sinne des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist. Jedenfalls handelt es sich nicht um eine Steuererklärung, wie sich aus § 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV ersehen lässt, wonach der Steuererklärung eine Abschrift der Bilanz beizufügen ist⁹⁴. Übt der Steuerpflichtige das ihm durch § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG eingeräumte Wahlrecht⁹⁵ dahingehend aus, dass er die Bilanz nicht berichtigt, so gelangt § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO allerdings dann zur Anwendung, wenn durch die falsche Bilanz gleichzeitig die eingereichte Steuererklärung falsch ist, weil zum Beispiel der ermittelte Gewinn zu hoch oder zu niedrig war. Der Steuerpflichtige kann dann nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet sein, die Steuererklärung zu berichtigen. Das wirkt sich aber nicht auf die Bilanz aus. Bilanz und Steuererklärung können insoweit auseinanderfallen⁹⁶.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass – worauf auch der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss hinweist⁹⁷ – dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen durch die verfahrensrechtliche Vorschrift des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO Genüge getan ist. Danach darf bei der Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Das bedeutet, dass ein auf der (objektiv) fehlerhaften Bilanz beruhender bestandskräftiger Steuerbescheid nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden darf, wenn sich die Rechtsprechung insbesondere des Bundesfinanzhofs geändert hat.

Zusammenfassend zeigen die vorstehenden Ausführungen, dass kein Bedarf dafür besteht, den subjektiven Fehlerbegriff als Korrektiv einzusetzen, um das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die von ihm pflichtgemäß und gewissenhaft aufgestellte Bilanz zu schützen. Denn der Steuerpflichtige ist nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht verpflichtet, die fehlerhafte Bilanz zu berichtigen. Dem steht auch nicht entgegen, dass die Finanzverwaltung – wie gesehen – bei der Steu-

⁹⁴ Ebenso v. *Beckerath*, in Doralt (Hrsg.), DStJG 14 (1991), (Fn. 89), 65 (74); s. auch *Seer* in Tipke/Kruse, AO § 150 Tz. 17 und zum unklaren Begriff der Erklärung § 153 Tz. 7.

⁹⁵ Siehe dazu oben.

⁹⁶ Ebenso v. *Beckerath*, in Doralt (Hrsg.), DStJG 14 (1991), (Fn. 89), 65 (74).

⁹⁷ BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739 Rz. 53.

erfestsetzung unter Umständen von der fehlerhaften Bilanz abweichen darf und dass eine Berichtigungspflicht im Einzelfall aus einer gerichtlichen Entscheidung resultiert. Dieser Gesichtspunkt wird nämlich letztendlich durch den Zweck der Gewinnermittlungsvorschriften überlagert, den zutreffenden Gewinn als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der steuerlichen Belastbarkeit eines Unternehmens zum Zwecke einer gesetzmäßigen, insbesondere gleichmäßigen Besteuerung zu ermitteln⁹⁸. Für Vertrauensschutzgesichtspunkte ist dabei kein Raum. Diese können nur im Rahmen eines Billigkeitsverfahrens Berücksichtigung finden, und zwar entweder durch eine abweichende Steuerverfestsetzung nach § 163 AO oder durch einen Erlass nach § 227 AO. Diese Verfahren sind nach der Abgabenordnung ausdrücklich dafür konzipiert, eventuelle Unbilligkeiten zu beseitigen. Hierauf muss sich der (objektiv) falsch bilanzierende, aber gutgläubige Steuerpflichtige verweisen lassen.

dd) Permanente Änderbarkeit der Bilanz

Zugunsten des subjektiven Fehlerbegriffs wird zum Teil angeführt, dass das bloße Abstellen auf die objektive Fehlerhaftigkeit der Bilanz dazu führe, dass diese permanent überprüfbar sei und damit ständig berichtigt werden müsse⁹⁹. Dem ist jedoch nicht so.

(1) Wahlrecht des Steuerpflichtigen

Zum einen ist anzumerken, dass der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 2 Satz 1 AO gerade nicht verpflichtet ist, die Bilanz zu berichtigen. Er hat lediglich ein diesbezügliches Wahlrecht. Auf die obigen Ausführungen kann insoweit verwiesen werden¹⁰⁰.

(2) Änderbarkeit des Steuerbescheids als Berichtungssperre

Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Berichtigung der Bilanz nach der durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006¹⁰¹ eingeführten Regelung in § 4 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht zulässig ist, wenn die Bilanz einer

⁹⁸ BFH-Beschluss v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (293) ; s. zu den Bilanztheorien auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 13.

⁹⁹ Vgl. hierzu *Rätke*, StuB 2010, 528 (530), der aber i.E. dem Vorlagebeschluss des BFH zustimmt.

¹⁰⁰ S. unter IV. 4. b) cc).

¹⁰¹ JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

Steuerfestsetzung zugrundeliegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann¹⁰². Es ist daher eine zweistufige Prüfung vorzunehmen.

Auf der ersten Stufe ist zu prüfen, ob die Bilanz einer Steuerfestsetzung zugrundeliegt. Das kann nur angenommen werden, wenn die Steuerfestsetzung auch tatsächlich auf der eingereichten Bilanz beruht, ihre Ergebnisse also konkret bei der Festsetzung berücksichtigt worden sind. Das ist nicht der Fall, wenn der ursprüngliche und der zu korrigierende Bilanzansatz betragsmäßig übereinstimmen oder wenn sich die Steuer aufgrund derselben Tarifstufe nicht ändert¹⁰³. Gleiches gilt, wenn das Finanzamt den Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs geschätzt hat, ohne dabei auf die Angaben in der Bilanz zurückzugreifen. Für das Folgejahr ist eine neue Anfangsbilanz zu erstellen¹⁰⁴. Da die Vorjahresbilanz damit der Steuerfestsetzung nicht zugrundegelegt hat, darf der Steuerpflichtige diese noch nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen¹⁰⁵.

Auf der zweiten Stufe ist zu prüfen, ob die Steuerfestsetzung, der die Bilanz zugrundeliegt, noch änderbar ist. Abgesehen vom Eintritt der Festsetzungsverjährung nach § 169 AO ist dies unproblematisch, wenn die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Sinne von § 164 AO steht oder vorläufig nach § 165 AO erfolgt ist. Im ersten Fall kann der Steuerbescheid in vollem Umfang, im zweiten Fall im Rahmen der Reichweite des Vorläufigkeitsvermerks geändert werden.

Demgegenüber scheidet in den Fällen der Bilanzberichtigung eine Änderung des Steuerbescheides nach § 173 Abs. 1 AO wegen einer nachträglich bekanntgewordenen Tatsache aus, weil der Bilanzierungsfehler in der Regel keine Tatsache im Sinne dieser Vorschrift ist, sondern nur eine Schlussfolgerung aus Tatsachen¹⁰⁶. Problematisch ist darüber hinaus, ob der Bilanzierungsfeh-

¹⁰² S. zur Kritik an der Vorschrift sowie zu verfassungsrechtlichen Bedenken *Stapperfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 354 und Anm. 357.

¹⁰³ S. dazu schon BFH-Urteil v. 22.4.1998 – IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; v. 6.9.2000 – XI R 18/00, BStBl. II 2001, 106 m.w.N.; kritisch v. *Beckerath*, in Doralt (Hrsg.), DSzJ 14 (1991), (Fn. 89), 65 (92).

¹⁰⁴ BFH-Urteil v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881 (882) und BFH-Urteil v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174.

¹⁰⁵ Zu Einschränkungen s. BFH-Beschluss v. 4.3.1998 – XI S 1/98, BFH/NV 1999, 21 (23) zur Schätzung auf der Grundlage von Betriebsvermögensvergleichen, die den zu berichtigenden Bilanzposten betreffen, sowie BFH-Urteil v. 12.10.1993 – VIII R 86/90, BStBl. II 1994, 174 zur Schätzung einzelner Bilanzpositionen.

¹⁰⁶ *Loose* in Tipke/Kruse, AO, § 173 Tz. 101; v. *Wedelstädt*, DB 1993, 1543 (1544).

ler nachträglich bekanntwerden kann. Dagegen spricht, dass dem Finanzamt die fehlerhafte Bilanz bereits bei der Veranlagung vorgelegen hat, so dass es diese auf ihre Richtigkeit hin hätte überprüfen können¹⁰⁷. Das gilt allerdings nur dann, wenn der Fehler zu diesem Zeitpunkt bereits erkennbar war. Das ist oftmals nicht der Fall. Das gilt vor allem dann, wenn sich die Rechtsprechung zu einer Bilanzierungsfrage nachträglich ändert. Stellt man mit dem Vorlagebeschluss vom 7.4.2010¹⁰⁸ darauf ab, dass dies – entgegen dem bisher von der herrschenden Meinung vertretenen subjektiven Fehlerbegriff – einer Bilanzberichtigung nicht entgegensteht, so muss man zugleich ein nachträgliches Bekanntwerden des Fehlers bejahen.

Ob bei einem Bilanzierungsfehler eine Änderung des Steuerbescheides nach § 174 Abs. 1 AO möglich ist, ist streitig. § 174 Abs. 1 Satz 1 AO lässt die Änderung eines Steuerbescheides zu, wenn ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Ist die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, so kann der Antrag nach Satz 2 der Norm noch bis zum Ablauf eines Jahres gestellt werden, nachdem der letzte der betroffenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden ist. Die Regelung gilt nach § 174 Abs. 2 AO sinngemäß, wenn ein bestimmter Sachverhalt in unvereinbarer Weise mehrfach zugunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist. Diese Voraussetzungen sieht v. *Beckerath*¹⁰⁹ bei der Bilanzberichtigung als erfüllt an. Werde ein Geschäftsvorfall bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres berücksichtigt, gelange das Finanzamt aber für das Folgejahr bei der Ermittlung des Betriebsvermögens am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu einem anderen Ergebnis, so werde der Geschäftsvorfall „in mehreren Steuerbescheiden“ berücksichtigt, wie § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO dies verlangten. Unerheblich sei, ob sich der Geschäftsvorfall erhöhend oder mindernd in dem Steuerbescheid niedergeschlagen habe oder gar keine direkte Auswirkung habe. Dem ist m.E. nicht zu folgen. Es trifft zwar zu, dass das Finanzamt den nämlichen Sachverhalt sowohl in der ursprünglichen als auch bei der späteren – in-

¹⁰⁷ A.A. wohl BFH-Urteil v. 16.5.1990 – X R 72/87, BStBl. II, 1044 (1046) zur Berichtigung nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn durch eine Außenprüfung festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht vorlagen.

¹⁰⁸ BFH-Beschluss v. 07.04.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739; s. zu dem Vorlagebeschluss auch *Rätke*, StuB 2010, 528.

¹⁰⁹ v. *Beckerath*, in Doralt (Hrsg.), DStJG 14 (1991), (Fn. 89), 65 (100 ff.).

folge der Bilanzberichtigung geänderten – Festsetzung berücksichtigt. Dies ist aber keine mehrfache Berücksichtigung im Sinne des § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO, weil mit der zweiten Berücksichtigung lediglich die erste Berücksichtigung storniert, also rückgängig gemacht wird. Es kommt also zu keiner Kollision zwischen zwei Steuerbescheiden, die § 174 Abs. 1 und Abs. 2 AO aber voraussetzt¹¹⁰.

Auch eine Änderung des Steuerbescheides nach § 174 Abs. 3 AO kommt in den Fällen der Bilanzberichtigung regelmäßig nicht in Betracht. § 174 Abs. 3 AO verlangt, dass ein bestimmter Sachverhalt in einem Steuerbescheid erkennbar in der Annahme nicht berücksichtigt worden ist, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei. Stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, so kann der Steuerbescheid, bei dem die Berücksichtigung des Sachverhalts unterblieben ist, geändert werden. Unterlässt der Steuerpflichtige einen Bilanzansatz in der Annahme, dieser sei erst im Folgejahr einzustellen, greift § 174 Abs. 3 AO schon deshalb nicht ein, weil das Finanzamt davon keine Kenntnis hat und der Steuerbescheid damit nicht zu erkennen gibt, dass er den Sachverhalt wegen der Annahme einer späteren Berücksichtigung nicht enthält¹¹¹.

§ 174 Abs. 4 AO lässt die Änderung eines Steuerbescheides zu, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Durch die Änderung des Steuerbescheides sind die richtigen Schlussfolgerungen zu ziehen. Dies kann nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs v. 10.11.1997⁹⁶ aber nicht mit der Begründung erfolgen, dass die Ansätze in der (gedachten) Anfangsbilanz zu erhöhen seien, weil § 174 Abs. 4 AO die Möglichkeit eröffne, die streitigen Ansätze in der Schlussbilanz des Vorjahres, die aufgrund des formellen Bilanzenzusammenhangs Anfangsbilanz des Folgejahres ist, zu korrigieren¹¹³. § 174 Abs. 4 AO

¹¹⁰ Vgl. dazu *Loose* in Tipke/Kruse, AO § 174 Tz. 12; i.E. ebenso v. *Wedelstädt*, DB 1993, 1543 (1544 f.) mit weitergehenden Argumenten; *Wied* in Blümich, EStG, § 4 Rz. 1002.

¹¹¹ v. *Beckerath*, in Doralt (Hrsg.), DSStJG 14 (1991), (Fn. 89), 65 (102); a.A. gegen den Wortlaut *Flies*, DStZ 1997, 135 (137).

¹¹² BFH-Beschluss v. 10.11.1997 – GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83; FR 1998, 100 mit Anm. *Stapferend*.

¹¹³ Vgl. auch den Vorlagebeschluss des I. Senats: BFH-Beschluss v. 16.2.1996 – I R 150/94, BStBl. II 1996, 417; DStZ 1997, 92 mit Anm. *Hartmann*; FR 1996, 451 mit Anm. *Kempermann* sowie BFH-Urteil v. 11.2.1998 – I R 150/94, BStBl. II 1998, 503.

setze voraus, dass ein angefochtener Bescheid wegen der zeitlich unzutreffenden Erfassung eines Besteuerungsmerkmals als irrig erkannt und deswegen auf Antrag des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werde. Dies löse sodann „nachträglich“ die Rechtsfolge des § 174 Abs. 4 AO aus, dass ein anderer Bescheid erlassen oder geändert werden könne. Das Gesetz gebe indes keine Handhabe zur Änderung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheids selbst. § 174 Abs. 4 AO sei auch nicht deswegen anwendbar, weil etwa der Vorjahresbescheid bei Erlass des angefochtenen Bescheids noch nicht bestandskräftig gewesen sei. Entscheidend sei, dass der Vorjahresbescheid jedenfalls im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung über den angefochtenen Steuerbescheid bestandskräftig sei und, solange der Vorjahresbescheid nicht aufgehoben oder geändert sei, der angefochtene Bescheid eine widerstreitende Steuerfestsetzung, die auf der Rechtsgrundlage des § 174 Abs. 4 AO zu bereinigen sei, nicht enthalte. Auch eine analoge Anwendung der Norm komme nicht in Betracht.

Dem ist zuzustimmen. Die frühere Rechtsprechung ging davon aus, dass § 174 Abs. 4 AO immer dann anwendbar sei, wenn die Finanzbehörde eine Bilanzberichtigung, die zu einer Gewinnerhöhung führe, nicht in dem Fehlerjahr vornehme, sondern in dem dem Fehlerjahr folgenden Wirtschaftsjahr¹¹⁴. Diese Auffassung übersah jedoch, dass § 174 Abs. 4 AO (nur) die Möglichkeit vorsieht, die korrekten verfahrensrechtlichen Folgerungen aus einer vorherigen Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zu ziehen¹¹⁵. Die Bestandskraft des Steuerbescheids des Vorjahres zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Steuerbescheids ist ohne Bedeutung. Sie ist zwar ausschlaggebend dafür, ob das Finanzamt den Sachverhalt überhaupt irrig beurteilt haben kann, weil aufgrund des formellen Bilanzzusammenhangs im Falle einer bestandskräftigen Vorjahresveranlagung bei der Gewinnermittlung dasjenige Betriebsvermögen anzusetzen ist, welches der Vorjahresveranlagung zugrunde gelegen hat. Für die Änderung des Steuerbescheids des Folgejahres im Rahmen des Einspruchs- oder Klageverfahrens, auf die es hier ankommt und aus der dann die Konsequenzen des § 174 Abs. 4 AO zu ziehen sind, ist die Änderbarkeit des Vorjahresbescheids zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Steuerbescheids hingegen ohne Bedeutung¹¹⁶.

¹¹⁴ BFH-Urteil v. 24.3.1981 – VIII R 85/80, BStBl. II 1981, 778; v. 17.10.1991 – IV R 97/ 89, BStBl. II 1992, 392 (395).

¹¹⁵ S. dazu auch den Vorlagebeschluss: BFH-Beschluss v. 16.2.1996 – I R 150/94, BStBl. II 1996, 417 (419).

¹¹⁶ Vgl. insgesamt auch *Stapperfend*, FR 1998, 103.

Hat die Bilanzberichtigung Auswirkungen auf Folgejahre, deren Veranlagungen aber bereits bestandskräftig sind, so lässt die Rechtsprechung eine Änderung dieser Bescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu¹¹⁷. Dem ist m.E. nicht zu folgen. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO lässt die Änderung eines Steuerbescheides zu, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Ein Bilanzfehler in einem Vorjahr stellt für die bestandskräftig veranlagten Folgejahre aber selbst dann kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, wenn er erst später festgestellt wird. Denn der Fehler bestand objektiv bereits bei der Erstellung der ersten fehlerhaften Bilanz¹¹⁸.

Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der Verzicht auf den subjektiven Fehlerbegriff keineswegs dazu führt, dass die Bilanz ständig berichtigt werden muss.

ee) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass der Zweck des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG den subjektiven Fehlerbegriff nicht zu rechtfertigen vermag.

d) Die Entwicklung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

Aus der Entstehungsgeschichte eines Gesetzes, einer einzelnen Vorschrift oder eines Gesetzesbegriffs lassen sich historische Kriterien ableiten, die es ergänzend ermöglichen, den Gesetzessinn und/oder den Gesetzeszweck zu deuten¹¹⁹. Daher ist weiter zu prüfen, ob der subjektive Fehlerbegriff eventuell auf die Vorgängerregelungen zu § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zurückzuführen ist. Das ist indes nicht der Fall. Aus den Vorgängerregelungen zu § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG lässt sich nicht entnehmen, dass es für die Frage der Bilanzberichtigung darauf ankommt, dass die Bilanz nicht nur objektiv, sondern auch subjektiv, also aus der Sicht des Steuerpflichtigen, fehlerhaft ist.

¹¹⁷ BFH-Urteil v. 25.10.2007 – III R 39/04, BFH/NV 2008, 292 (293); v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18 (19) m.w.N.; v. *Wedelstädt*, DB 1993, 1543 (1545); offengelassen zur Bilanzberichtigung: BFH-Urteil v. 23.7.1997 – X B 35/97, BFH/NV 1998, 182; v. 11.2.1998 – I R 98/97, BFH/NV, 1315 (1316); s. auch BFH-Urteil v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155; v. 19.8.1999 – IV R 73/98, BStBl. 2000, 18.

¹¹⁸ I.E. ebenso *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 126; vgl. auch *Loose* in Tipke/Kruse, AO, § 175 Tz. 39, der davon ausgeht, dass die Bilanzberichtigung lediglich eine Änderung von Schlussfolgerungen ist, während der zugrundeliegende Sachverhalt unverändert bleibt.

¹¹⁹ *Driën* in Tipke/Kruse, AO, § 4 Tz. 292 m.w.N.

Das Einkommensteuergesetz 1934¹²⁰ enthielt erstmals eine Regelung zur Berichtigung einer Bilanz, die aber nur für buchführungspflichtige Kaufleute galt. In § 5 Abs. 2 Satz 1 EStG 1934 hieß es:

„Der Steuerpflichtige darf die Bilanz auch noch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der in Abs. 1 Satz 2 bezeichneten Vorschriften nicht entspricht.“

§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1938¹⁰⁵ übernahm die Regelung des § 5 Abs. 2 Satz 1 EStG 1934 inhaltlich unverändert. Mit der neuen Stellung im Gesetz sollte eine Geltung der Vorschrift zur Bilanzberichtigung für alle Steuerpflichtigen erreicht werden¹²². Der Wortlaut wurde an die neue Stellung der Vorschrift im Gesetz angepasst und blieb – abgesehen von dem durch das Jahressteuergesetz 2007¹²³ angehängten 2. Halbsatz – bis heute unverändert.

Anhaltspunkte dafür, ob es bei der Beurteilung der Frage, ob die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ausschließlich auf objektive Gesichtspunkte oder auch auf die subjektive Einschätzung des Steuerpflichtigen ankommt, ergeben sich damit weder aus der Regelung des § 5 Abs. 2 Satz 1 EStG 1934 noch aus derjenigen des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1938.

e) Beschränkung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung von Tatsachen?

Die bisherige Untersuchung hat ergeben, dass sich der subjektive Fehlerbegriff weder aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG noch aus dem Sinn und Zweck oder der historischen Entwicklung der Norm ableiten lässt. Fraglich ist, ob diesbezüglich danach differenziert werden muss, ob es um die Beurteilung von Rechtsfragen oder um die Beurteilung von Tatsachen geht.

Der Erste Senat des Bundesfinanzhofs hat in seinem Vorlagebeschluss eine solche Differenzierung vorgenommen und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er den subjektiven Fehlerbegriff fortan nicht mehr auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen anwenden möchte¹²⁴. Er hält jedoch nach wie vor in-

¹²⁰ EStG 1934 v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1005.

¹²¹ EStG 1938 v. 6.2.1938, RGBl. I 1938, 121.

¹²² S. zur Gesetzesbegründung RStBl. I 1938, 100.

¹²³ JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28.

¹²⁴ BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739 (Rz. 42).

soweit am subjektiven Fehlerbegriff fest, als es um die Beurteilung der für die Bilanzierung maßgeblichen tatsächlichen Umstände geht. Diesbezüglich könne weiterhin auf die subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Aufstellungszeitpunkt abgestellt werden. Dieser Sichtweise komme in gewisser Hinsicht eine Befriedungsfunktion zu. Sie verhindere einerseits, dass der Steuerpflichtige seine ursprünglichen Einschätzungen in Bezug auf für die Bilanzierung erforderliche Prognosen, Schätzungen oder Beurteilungen von hypothetischen Kausalverläufen nachträglich – je nach Opportunität – revidieren könne. Andererseits bewahre sie den Steuerpflichtigen davor, dass die Finanzverwaltung durch nachträgliche Ermittlungen versuche, die Tatsachengrundlage der Bilanz zu erschüttern, z.B. in Bezug darauf, ob der Schuldner einer wegen fehlender Bonität ausgebuchten Forderung am Bilanzstichtag nicht doch noch über dem Bilanzierenden verborgen gebliebenes Vermögen verfügt habe. Durch den mit dem Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – Bilanzrichtliniengesetz – vom 19.12. 1985¹²⁵ in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierten Grundsatz, wonach im Jahresabschluss alle „vorhersehbaren“ Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden seien, berücksichtigt werden müssten, auch wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung bekannt geworden seien, habe der subjektive Fehlerbegriff überdies zumindest ansatzweise Eingang in das positive Gesetzesrecht gefunden¹²⁶. Auch kämen die Gegner des subjektiven Fehlerbegriffs¹²⁷ durch die Einräumung großzügiger Beurteilungsspielräume und Entscheidungsprärogativen faktisch ebenfalls zu einer Einschränkung der Fehlertatbestände, so dass sich in der Praxis vielfach keine wesentlich unterschiedlichen Ergebnisse ergäben dürften. Diese Beschränkung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung von Tatsachen entspricht einer auch in der Literatur verbreiteten Auffassung¹²⁸.

¹²⁵ BGBl. I 1985, 2355.

¹²⁶ Unter Hinweis auf *Schön* in Canaris/Heldrich/Hopt/Roxin/Schmidt/Widmaier (Hrsg.), 50 Jahre Bundesgerichtshof, 2000, Bd. II, 153 (155 f.); *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 2335 (2336).

¹²⁷ Unter Hinweis auf *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 112; *Stapferfend* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 411.

¹²⁸ Vgl. *Strahl*, in Korn, EStG, § 4 Rz. 421.2; *Herzig/Nitzschke*, DB 2007, 304 (306 ff.); *Prinz/Schulz*, DStR 2007, 776 (778 f.); *Vliegen*, Stbg. 2007, 111 (115 f.); *Werra/Rieß*, DB 2007, 2502 (2504 ff.); nur Rechtsfragen, die die Bilanzierung betreffen, ausnehmend: *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 2335 (2336).

Dem ist nicht zu folgen. Der Steuerpflichtige hat – worauf der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss zutreffend hinweist – nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB bei der Aufstellung der Bilanz alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, auch wenn diese erst nach dem Abschlussstichtag, aber vor dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekannt geworden sind. Kommt der Steuerpflichtige dem nicht nach, so verstößt der Steuerpflichtige gegen den in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB normierten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, sodass die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegen. Zugleich ist die Bilanz auch subjektiv fehlerhaft, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann die bis zum Abschlussstichtag bekannt gewordenen Tatsachen bei der Erstellung der Bilanz berücksichtigt hätte. Die Bilanz ist damit auch unter Berücksichtigung des subjektiven Fehlerbegriffs zu berichtigen.

Berücksichtigt der Steuerpflichtige Tatsachen, die zum Abschlussstichtag vorgelegen haben, bei der Aufstellung der Bilanz nicht, weil sie ihm (schuldlos) nicht bekannt waren, so ist die Bilanz objektiv fehlerhaft. Widerspricht die Bilanz dadurch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, weil sie zum Beispiel gegen das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB oder gegen das Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB verstößt, so liegen m.E. die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG selbst dann vor, wenn auch ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann in einer vergleichbaren Situation die betreffenden Tatsachen (mangels Kenntnis) nicht berücksichtigt hätte. Wie bereits ausgeführt, lassen weder der Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG noch der Sinn und Zweck der Norm sowie deren historische Entwicklung Raum, um bei der Beantwortung der Frage, ob die beim Finanzamt bereits eingereichte Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entspricht, subjektive Elemente zu berücksichtigen. Das gilt sowohl für die Beurteilung von Rechtsfragen als auch für die Beurteilung der tatsächlichen Umstände. Denn nur eine objektiv richtige Bilanz gewährleistet eine gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung und damit eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Warum die Bilanz fehlerhaft ist, spielt dabei keine Rolle, also auch nicht, ob der Fehler auf einer falschen Beurteilung von Rechtsfragen oder einer solchen von Tatsachen beruht¹²⁹.

¹²⁹ So wohl auch *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 112.

Etwas anders muss allerdings dann gelten, wenn das Gesetz dem Steuerpflichtigen hinsichtlich einzelner Bilanzansätze einen Beurteilungsspielraum einräumt, etwa in Form von Prognosen – wie zum Beispiel bei der Ausbuchung von Forderungen oder der Bildung von Rückstellungen – oder – wie gelegentlich bei der Bewertung – in Form von Schätzungen. Bereits die Natur des Beurteilungsspielraums verlangt es, dass der Steuerpflichtige bei der Bildung des betreffenden Bilanzpostens seine subjektive Einschätzung zugrundelegt. Räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen im Einzelfall bei der Bilanzerstellung einen solchen Beurteilungsspielraum ein, so verstößt der darauf beruhende Bilanzansatz m.E. dann nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn der Steuerpflichtige bei der Erstellung der Prognose oder Schätzung die Regeln beachtet, nach denen er zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen. Das bedeutet, dass die Bilanz dann nicht fehlerhaft ist, wenn auch ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann in derselben Situation zu einer identischen Prognose oder Schätzung gekommen wäre. Dies ist kein Rückfall in den subjektiven Fehlerbegriff. Denn wenn der Steuerpflichtige bei einer von ihm zu erstellenden Prognose oder Schätzung so bilanziert, wie es auch ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann getan hätte, dann ist die Bilanz *objektiv* richtig, weil sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG liegen damit nicht vor, so dass es zu einem Rückgriff auf den subjektiven Fehlerbegriff erst gar nicht kommt¹³¹.

Die objektive Richtigkeit der Bilanz wird in diesen Fällen auch nicht dadurch beseitigt, dass die Prognose später nicht eintritt oder sich die der Schätzung zugrunde liegenden Tatsachen anders entwickeln. Denn andernfalls wären die dem Steuerpflichtigen vom Gesetz ausdrücklich eingeräumten (subjektiven) Beurteilungsspielräume ohne Bedeutung. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er erst gar keine Beurteilungsspielräume für den Steuerpflichtigen zugelassen.

Zusammenfassend lässt sich damit Folgendes feststellen: Ist die Bilanz fehlerhaft, weil der Steuerpflichtige eine Tatsache falsch gewürdigt hat, so kann er die Bilanz selbst dann nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen, wenn auch ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann in derselben Situation den identischen Bilanzansatz gewählt hätte. Weder der Wortlaut noch der Sinn und Zweck oder die historische Entwicklung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG bieten

¹³⁰ BFH-Beschluss v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; ausführlich dazu unter IV. 1. a).

¹³¹ I.E. ebenso Rätke, StuB 2010, 528 (531).

Raum, um derartige subjektive Elemente zu berücksichtigen. Insofern gilt für eine in tatsächlicher Hinsicht objektiv fehlerhafte Bilanz nichts anderes als für eine Bilanz, die auf einer fehlerhaften Rechtsanwendung beruht. Nur eine in rechtlicher wie in tatsächlicher Hinsicht objektiv fehlerfreie Bilanz bietet Gewähr für eine gleichmäßige Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Eine Ausnahme gilt allerdings dann, wenn das Gesetz dem Steuerpflichtigen bei der Bilanzierung selbst einen Beurteilungsspielraum einräumt, wie dies bei Prognosen oder Schätzungen der Fall ist. Erstellt der Steuerpflichtige in diesen Fällen eine Prognose oder Schätzung, die auch ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann in derselben Situation erstellt hätte, entspricht der darauf beruhende Bilanzansatz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nachträglich Tatsachen eintreten, die die Prognose oder die Schätzung nicht bestätigen. Denn wenn das Gesetz dem Steuerpflichtigen einen Beurteilungsspielraum einräumt, dann ist hinsichtlich der (objektiven) Fehlerhaftigkeit der Bilanz nur danach zu fragen, ob dem Steuerpflichtigen bei der Ausfüllung des Beurteilungsspielraums ein Fehler unterlaufen ist.

5. Ableitung des subjektiven Fehlerbegriffs aus der Handelsbilanz

a) Problemstellung

In seinem Vorlagebeschluss vom 7.4.2010¹³² verweist der Bundesfinanzhof als Argument für die Fortgeltung des subjektiven Fehlerbegriffs hinsichtlich der Beurteilung von Tatsachen auf § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB in der Fassung des Gesetzes zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – Bilanzrichtliniengesetz – vom 19.12.1985¹³³. Danach ist vorichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind. Er folgert daraus, dass der subjektive Fehlerbegriff damit Eingang in das Gesetz gefunden habe. Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass der subjektive Fehlerbegriff weiter reicht als die Vorgaben, die § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB macht. Der subjektive Fehlerbegriff stellt darauf ab, ob auch ein vergleichbarer ordentlicher Kaufmann den Bi-

¹³² BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739.

¹³³ BGBl. I 1985, 2355.

lanzansatz zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflichten und bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Verhältnisse am Bilanzstichtag gewählt hätte. Ist dies der Fall, so ist die Bilanz richtig, eine Bilanzberichtigung scheidet aus¹³⁴. Darum geht es bei § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB indes nicht. Diese Norm schreibt lediglich vor, dass die – durch das Bekanntwerden bis zum Tag der Abschlusserstellung – objektivierte subjektive Wahrnehmung des Bilanzierenden Beachtung finden muss. Mit dem subjektiven Fehlerbegriff hat dies noch nichts zu tun.

Selbst wenn man der Auffassung des Bundesfinanzhofs folgen will und in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB eine Aufnahme des subjektiven Fehlerbegriffs in das Handelsgesetzbuch sehen mag, so bedeutet dies allerdings noch nicht zwingend, dass der subjektive Fehlerbegriff damit auch für die Steuerbilanz Wirkung entfaltet. Dies wird in der Literatur zwar zum Teil vertreten. So rechtfertigt *Schulze-Osterloh*¹³⁵ den subjektiven Fehlerbegriff damit, dass auch die Handelsbilanz nur dann fehlerhaft sei und berichtigt werden könne, wenn der Kaufmann bei der Auswahl eines Bilanzansatzes nicht sorgfältig und gewissenhaft gehandelt habe. Dabei beruft er sich auf den in § 5 Abs. 1 EStG normierten Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Ob dem zu folgen ist, bedarf allerdings einer intensiveren Untersuchung.

b) Die Änderung der Handelsbilanz

aa) Die handelsrechtliche Terminologie

§ 4 Abs. 2 EStG spricht sowohl in Satz 1 als auch in Satz 2 von der Änderung der Vermögensübersicht. Wie einleitend bereits ausgeführt, unterscheidet die Vorschrift begrifflich nicht danach, ob eine unrichtige Vermögensübersicht geändert werden soll (Satz 1) oder eine richtige Vermögensübersicht (Satz 2). Gleichwohl haben sich im steuerrechtlichen Sprachgebrauch die Begriffe Bilanzberichtigung für eine Änderung der Vermögensübersicht im Sinne des Satzes 1 und Bilanzänderung für die Änderung der Vermögensübersicht im Sinne des Satzes 2 durchgesetzt¹³⁶. Das Handelsrecht kennt die Begriffe der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung nicht. Im Handels- und Gesellschaftsrecht spricht man von der Änderung des Jahresabschlusses. Vorschriften dazu ent-

¹³⁴ BFH-Urteil v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121 (122); v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II, 723 (725); v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; ausführlich unter IV.

¹³⁵ *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 2335 (2336).

¹³⁶ So schon die Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33 (38).

halten allerdings weder das Handelsgesetzbuch noch das Aktiengesetz oder das GmbH-Gesetz. Das handelsrechtliche Schrifttum lehnt sich allerdings zum Teil an die steuerrechtliche Terminologie an¹³⁷.

bb) Änderung des Jahresabschlusses vor seiner Feststellung und vor Einberufung der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft

Vor seiner Feststellung kann der Jahresabschluss bei Einzelunternehmen, bei der Personengesellschaft und bei der GmbH ohne weitere Voraussetzungen geändert werden¹³⁸. Die Feststellung erfolgt bei Einzelunternehmen und der Personengesellschaft üblicherweise mit der Unterzeichnung des Jahresabschlusses durch den Kaufmann oder sämtliche persönlich haftenden Gesellschafter. Bei der GmbH treffen die Gesellschafter nach §§ 42a, 46 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG einen Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses, es sei denn, die Satzung bestimmt etwas anderes¹³⁹. Maßgebend für die Möglichkeit der Änderung ist der Zeitpunkt der Beschlussfassung.

Der Jahresabschluss der Aktiengesellschaft kann bis zur Einberufung der Hauptversammlung, die den vom Aufsichtsrat festgestellten Jahresabschluss entgegennehmen soll (vgl. §§ 172, 175 AktG), ohne weiteres geändert werden¹⁴⁰. Anders sehen dies *Baumbach/Hueck*¹⁴¹ und *Brönner*¹⁴², die dafür ein-

¹³⁷ W. Müller in Westermann/Rosener/Becker/Jacobsen (Hrsg.), Festschrift für Karlhein Quack, 1991, 359 (363); *derselbe* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG, 2006, § 29 Rz. 50; uneingeschränkt für die steuerrechtliche Terminologie: *Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000, 11.

¹³⁸ *Merk* in Baumbach/Hopt, HGB, 34. Aufl. 2010, § 245 Rz. 3; *Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 19. Aufl. 2010, § 42a Rz. 21; *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 2335 m.w.N.; *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 46 Rz. 22; *Ellrott/Schubert* in Beckscher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 253 Rz. 835; *Weirich*, WPg. 1976, 625. Nach *H. P. Müller* in Förtschle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, 1995, 431 (434), kann der Jahresabschluss auch nach der Feststellung, allerdings vor der Unterzeichnung, noch beliebig geändert werden; freilich sind bestandskräftige Feststellungsbeschlüsse durch einen *actus contrarius* zu ändern.

¹³⁹ Dazu *Weirich*, WPg. 1976, 625; *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 461 f.

¹⁴⁰ S. dazu auch *Offerhaus*, DB 1966, 1705 (1706), der auf den Zeitpunkt der Bekanntmachung des Jahresabschlusses abstellt; a.A. *H. P. Müller* in Förtschle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), FS Budde (Fn. 138), 1995, 431 (433), der auch für die Aktiengesellschaft auf die Unterzeichnung des festgestellten Jahresabschlusses abstellt.

¹⁴¹ *Baumbach/Hueck*, AktG, 13. Aufl. 1968, § 172 Rz. 3.

¹⁴² *Brönner* in Großkommentar zum AktG, 4. Aufl. 1993, § 175 Anm. 25.

treten, dass der aufgestellte Jahresabschluss auch vor Einberufung der Hauptversammlung nur aus wichtigem Grund änderbar sei. Sie lassen dabei aber außer Acht, dass der Jahresabschluss der Aktiengesellschaft erst mit der Einberufung der Jahreshauptversammlung Außenwirkung erlangt und bis zu diesem Zeitpunkt nur ein Entwurf ist, der ohne weitere Voraussetzungen geändert werden kann¹⁴³.

Ob der Jahresabschluss (objektiv oder subjektiv) falsch ist, ist in allen Fällen bis zu den genannten Zeitpunkten ohne Bedeutung. Da der Jahresabschluss bis dahin lediglich ein unverbindlicher Bilanzentwurf ist, der noch keine Außenwirkung erlangt hat, ist auch die Änderung eines (objektiv und/oder subjektiv) richtigen Jahresabschlusses ohne Einschränkungen möglich¹⁴⁴.

cc) Änderung des Jahresabschlusses nach seiner Feststellung und nach Einberufung der Hauptversammlung der Aktiengesellschaft

Ob der Jahresabschluss nach der Feststellung oder der Einberufung der Hauptversammlung noch geändert werden kann, ist streitig. Nach einer im Aktienrecht vertretenen Auffassung kann der Jahresabschluss nach der Einberufung der Hauptversammlung nicht mehr geändert werden¹⁴⁵. Von diesem Grundsatz lassen die Vertreter dieser Auffassung zwei Ausnahmen zu. Zum einen kann ein nichtiger Jahresabschluss ohne weiteres durch einen neuen Jahresabschluss ersetzt werden, weil ein nichtiger Jahresabschluss rechtlich nicht existiert¹⁴⁶. Zum anderen kann ein anfechtbarer Jahresabschluss geändert werden¹⁴⁷.

¹⁴³ Ebenso *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 32 f.; *Kropff* in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 2003, § 172 Rz. 39 f.; *Hüffer*, AktG, 9. Aufl. 2010, § 172 Rz. 10; weiter differenzierend *Claussen* in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 1991, § 172 Rz. 17, wonach der noch nicht festgestellte Jahresabschluss nur bis zur Vorlage des Prüfungsberichts des Abschlussprüfers und danach mit Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 2 HGB jederzeit änderbar sein soll.

¹⁴⁴ Zur GmbH: *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG (Fn. 138), § 46 Rz. 22.

¹⁴⁵ *Brönner* in Großkommentar zum AktG (Fn. 142), § 175 Anm. 26; *Claussen* in Kölner Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 19.

¹⁴⁶ *Brönner* in Großkommentar zum AktG (Fn. 142), § 175 Anm. 26 für die gerichtlich festgestellte Nichtigkeit; *Kropff* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 48; *Claussen* in Kölner Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 21, der darauf abstellt, dass zuvor kein Jahresabschluss vorlag; ebenso *W. Müller* in Westermann/Rosener/Becker/Jacobson (Hrsg.), FS Quack (Fn. 137), 359 (368 f.); für die GmbH: *Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG (Fn. 138) § 42a Rz. 22; *W. Müller* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG (Fn. 137), § 29 Rz. 51; *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG (Fn. 138), § 46 Rz. 22.

Nach einer anderen Auffassung ist eine Änderung des Jahresabschlusses auch nach dessen Feststellung sowie der Einberufung der Hauptversammlung grundsätzlich noch möglich. Sie soll zwingend geboten sein, wenn es um die Korrektur eines falschen Bilanzansatzes geht, der die tatsächliche Vermögenslage des Kaufmanns verfälscht¹⁴⁸. Gemeint sind damit die Fälle der steuerrechtlichen Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Falsch ist der Bilanzansatz dann, wenn der Kaufmann bei der Erstellung der Bilanz nicht sorgfältig und gewissenhaft arbeitet. Wählt er hingegen nach bestem Erkenntnisstand sorgfältig und gewissenhaft einen Bilanzansatz aus, so ist die Bilanz selbst dann nicht fehlerhaft, wenn sich der Bilanzansatz später aufgrund besserer Erkenntnisse als objektiv unrichtig erweist. Maßgebend für die Fehlerhaftigkeit des Bilanzansatzes ist damit die subjektive Kenntnis des Kaufmanns. Dies wird in der Literatur damit begründet, dass dem Bilanzierenden nicht mehr abverlangt werden könne, als dass er im Zeitpunkt der Feststellung die ihm zugänglichen Erkenntnisquellen verwerte¹⁴⁹.

Der Fehler ist uneingeschränkt zu berichtigen. Dabei sind zwischenzeitliche Erkenntnisse zu berücksichtigen¹⁵⁰. Ob neben der Fehlerberichtigung gleichzeitig Bewertungswahlrechte neu ausgeübt werden dürfen, ist umstritten¹⁵¹.

¹⁴⁷ *Offerhaus*, DB 1966, 1705 (1706); Claussen in Kölner Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 19 ff., mit weit gefassten Anfechtungsgründen und einer Inkonsequenz insoweit, als er in Rz. 22 zu fehlerhaften, aber nicht nichtigen Jahresabschlüssen einerseits ausführt, dass diese nunmehr nur noch nach den allgemeinen Grundsätzen der Anfechtung änderbar sind, andererseits aber im nächsten Satz eine Änderung aus wichtigem Grund ebenfalls zulassen will.

¹⁴⁸ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 44; *Kropff* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 67; einschränkend *W. Müller* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG (Fn. 137), § 29 Rz. 52 und *Baumbach/Hopt*, HGB (Fn. 138), § 245 Rz. 4, die auch insoweit dafür eintreten, dass Rechte Dritter nicht beeinträchtigt werden dürfen.

¹⁴⁹ *Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG (Fn. 138), § 42a Rz. 22; *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 2335 m.w.N.; *Kropff* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 66; *W. Müller* in Westermann/Rosener/Becker/Jacobsen (Hrsg.), FS Quack (Fn. 137), 359 (366); *H.P. Müller* in Förstle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), FS Budde (Fn. 138), 1995, 431 (434 ff.); *Prinz* in Hommelhoff/Zätzsch/Erle (Hrsg.), Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht, Festschrift für Welf Müller, 2001, 687 (690 ff.); zur Frage, ob auch rechtliche Erkenntnisse in die Betrachtung einzubeziehen sind s. bejahend *Schön* in Canaris/Heldrich/Hopt/Roxin/Schmidt/Widmaier (Hrsg.), FS BGH (Fn. 126), 153 (155) und verneinend *Schulze-Osterloh*, BB 2007, 2335 (2336).

¹⁵⁰ Vgl. *Kropff* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 73; *Hundertmark/Herms*, BB 1973, 1051 (1052); einschränkend *H. P. Müller* in Förstle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), FS Budde (Fn. 138), 1995, 431 (437 f.).

Ist der zu berichtigende Fehler weniger schwerwiegend, so kann der Kaufmann ihn im Jahresabschluss des laufenden Wirtschaftsjahres korrigieren, er kann ihn aber auch erst in der Bilanz des Folgejahres berichtigen¹⁵². Eine Pflicht zur Änderung des Jahresabschlusses besteht jedoch nicht. Dem Kaufmann steht insoweit lediglich ein Wahlrecht zu¹⁵³.

Ist die Bilanz nicht fehlerhaft, möchte der Kaufmann aber gleichwohl nach der Feststellung des Jahresabschlusses oder der Einberufung der Hauptversammlung einen zulässigen Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzen (steuerrechtliche Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG), so ist dies zulässig, wenn dafür wichtige wirtschaftliche Gründe bestehen, die das Interesse der Öffentlichkeit und der Teilhaber an der Aufrechterhaltung des Jahresabschlusses zurücktreten lassen¹⁵⁴. Das ist der Fall bei neuen Erkenntnissen über eingetretene hohe Verluste nach Feststellung des Jahresabschlusses, bei Mehrgewinnen aufgrund einer Außenprüfung oder bei der Ausnutzung von Verlustvor- oder -rückträgen¹⁵⁵. Ihre Grenze findet die Änderung des fehlerfreien Jahresabschlusses allerdings selbst beim Vorliegen wichtiger Gründe dann, wenn dadurch in bestehende Rechte der Gesellschafter oder Dritter eingegriffen

¹⁵¹ Bejahend *Ellrott/Schubert* in Beckscher Bilanzkommentar (Fn. 138), § 253 Rz. 807; *Prinz* in Hommelhoff/Zätzsch/Erle (Hrsg.), FS Welf Müller (Fn. 146), 687 (691); verneinend *Kropf* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 72.

¹⁵² *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 44; *Federmann*, Bilanzierung (Fn. 138), 463; *Ellrott/Schubert* in Beckscher Bilanzkommentar (Fn. 138), § 253 Rz. 806; *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG (Fn. 138), § 46 Rz. 24; *Kaiser*, Berichtigung und Änderung (Fn. 137), 248 ff.

¹⁵³ *Flume*, DB 1981, 2505 (2506); einschränkend *Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG (Fn. 138), § 42a Rz. 22 für den Fall, dass ein fehlerhafter Jahresabschluss Grundlage eines Gewinnverwendungsbeschlusses war und die Gewinnausschüttung wegen des fehlerhaften Ansatzes dazu geführt hat, dass zur Erhaltung des Stammkapitals erforderliches Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgezahlt worden ist und die Erstattung dieser Beträge zur Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger erforderlich ist.

¹⁵⁴ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 49; *Baumbach/Hopt*, HGB (Fn. 138), § 245 Rz. 5; *Haas* in Baumbach/Hueck, GmbHG (Fn. 138), § 42a Rz. 23; *Kropf* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 56 f.; *W. Müller* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG (Fn. 137), § 29 Rz. 53; stark einschränkend *Kaiser*, Berichtigung und Änderung (Fn. 137), 281; vgl. auch BGH v. 24.1.1957 – II ZR 208/55, BGHZ 23, 150 (152), wonach ein Jahresabschluss nicht willkürlich abgeändert werden kann; weitergehend wohl *K. Schmidt* in Scholz, GmbHG (Fn. 138), § 46 Rz. 25, der keine Beschränkungen für die Änderung des Jahresabschlusses verlangt.

¹⁵⁵ S. ausführlich zu den Gründen *Ellrott/Schubert* in Beckscher Bilanzkommentar (Fn. 138), § 253 Rz. 835; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rz. 569.

würde, so zum Beispiel in Gewinn- oder Tantiemeansprüche¹⁵⁶. Folglich halten *Adler/Düring/Schmaltz*¹⁵⁷ eine Änderung des Jahresabschlusses einer Aktiengesellschaft, die zu einer Gewinnminderung führt, nach beschlossener Gewinnverteilung nur dann für möglich, wenn die Hauptversammlung gleichzeitig ihren früheren Gewinnverwendungsbeschluss – mit Ausnahme des Postens des auszuschüttenden Betrags (§ 174 Abs. 2 Nr. 2 AktG) – ändert oder wenn alle Aktionäre der Minderung der Dividende zustimmen¹⁵⁸.

dd) Verfahren zur Änderung des Jahresabschlusses

Über die Änderung des Jahresabschlusses entscheiden die für seine Aufstellung zuständigen Organe¹⁵⁹. Es reicht nicht aus, wenn lediglich der Vorstand einer Kapitalgesellschaft zur Änderung des Jahresabschlusses ermächtigt wird¹⁶⁰. Bei Personengesellschaften ist ein Beschluss aller Gesellschafter erforderlich¹⁶¹. Wertaufhellende Erkenntnisse sind zu berücksichtigen¹⁶². Wegen des Grundsatzes der formellen Bilanzkontinuität müssen auch die folgenden Jahresabschlüsse geändert werden, auch wenn diese bereits festgestellt sind. Dabei sind die dargestellten Grenzen der Änderung zu beachten¹⁶³.

¹⁵⁶ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 63 f.; *Ellrott/Schubert* in Beckscher Bilanzkommentar (Fn. 138), § 253 Rz. 836; differenzierend *W. Müller* in Westermann/Rosener/Becker/Jacobsen (Hrsg.), FS Quack (Fn. 137), 359 (364 f.); *Kaiser*, Berichtigung und Änderung (Fn. 137), 262.

¹⁵⁷ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 63 f.

¹⁵⁸ S. zur Zustimmung der Beteiligten auch *W. Müller* in Ulmer/Habersack/Winter, GmbHG (Fn. 137), § 29 Rz. 54; *Kaiser*, Berichtigung und Änderung (Fn. 137), 2666 f.; *Crezelius* in Scholz, GmbHG (Fn. 138), § 42a Rz. 39, der nur die Zustimmung der Gesellschafter fordert.

¹⁵⁹ *Kropf* in Münchener Kommentar zum AktG (Fn. 143), § 172 Rz. 73; *Weirich*, WPg. 1976, 625 629).

¹⁶⁰ RFH v. 31.7.1934 – I A 207/33, RStBl. 1934, 981.

¹⁶¹ BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558 (559).

¹⁶² *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 73; *Hundertmark/Herms*, BB 1973, 1051 (1052); einschränkend *H. P. Müller* in Förtschle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), FS Budde (Fn. 138), 1995, 431 (437 f.); ablehnend *Kaiser*, Berichtigung und Änderung (Fn. 137), 287 f.: Lediglich Erwähnung im Lagebericht.

¹⁶³ *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 172 AktG Rz. 72.

c) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

aa) Begriff

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Dies wird als Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bezeichnet. Zu unterscheiden ist dabei zwischen der materiellen und der formellen Maßgeblichkeit. Der Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit betrifft diejenigen Steuerpflichtigen, die nach §§ 141, 140 AO i.V.m. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sind und ihren Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 EStG (Land- und Forstwirte, Selbständige) oder nach § 5 Abs. 1 EStG (Gewerbetreibende) ermitteln¹⁶⁴. Sie müssen bei der steuerlichen Gewinnermittlung die abstrakten handelsrechtlichen Vorgaben beachten. Sie müssen also dasjenige, was handelsrechtlich aktiviert werden muss, auch steuerrechtlich aktivieren und dasjenige, was handelsrechtlich passiviert werden muss, auch steuerrechtlich passivieren. Gleiches gilt umgekehrt für handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungsverbote¹⁶⁵.

Der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit betrifft demgegenüber nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nur Gewerbetreibende, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Diese Steuerpflichtigen sind an den konkreten zulässigerweise gebildeten handelsrechtlichen Ansatz auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung gebunden¹⁶⁶. Wird also ein Posten in der Handelsbilanz zu-

¹⁶⁴ Vgl. BFH v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175 (176); v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57 (59); vgl. insgesamt auch *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. C 190.

¹⁶⁵ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 21.

¹⁶⁶ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 22.

treffend aktiviert oder passiviert und greift korrigierend keine steuerrechtliche Sonderregelung ein, so muss er in die Steuerbilanz übernommen werden¹⁶⁷.

bb) Unmittelbare Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf die Bilanzberichtigung

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz hat keine unmittelbare Auswirkung auf die Durchführung der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Für den Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit ergibt sich das bereits daraus, dass dieser nur auf die abstrakten handelsrechtlichen Vorgaben abstellt, ohne aber einzelne Bilanzansätze konkret zu betreffen. Bei der Bilanzberichtigung geht es aber gerade um die Berichtigung konkreter Bilanzansätze. Der Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit nimmt ebenfalls keinen unmittelbaren Einfluss auf die Bilanzberichtigung im Sinne des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Er verlangt zwar, dass der Ansatz in der Steuerbilanz grundsätzlich mit demjenigen in der Handelsbilanz übereinstimmen muss. Das gilt aber nur dann, wenn der konkrete Ansatz in der Handelsbilanz den abstrakten handelsrechtlichen Grundsätzen entspricht¹⁶⁸. Die Bindung besteht also nur an einen zulässigen handelsrechtlichen Bilanzansatz¹⁶⁹. Ein solcher zulässiger handelsrechtlicher Bilanzansatz besteht in den Fällen der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG allerdings gerade nicht. Denn diese setzt voraus, dass die Bilanz den Grundätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht.

cc) Mittelbare Auswirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf die Bilanzberichtigung

Wenngleich sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht unmittelbar auf die Bilanzberichtigung auswirkt, so bedeutet dies noch nicht, dass dieser gar keinen Einfluss hierauf hat. Denkbar ist nämlich eine mittelbare Auswirkung dergestalt, dass die Bilanzberichtigung nur dann zulässig ist, wenn auch die nach Handels- und Gesellschaftsrecht bestehenden Voraussetzungen für eine Berichtigung des Jahresabschlusses vorliegen. Da der Kaufmann nach der im Handelsrecht vorherrschenden Auffassung nur dann berechtigt ist, den Jahres-

¹⁶⁷ *Crezelius* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 5 Rz. 28.

¹⁶⁸ Ausdrücklich *Buciek* in Blümich, EStG, § 5 Rz. 181.

¹⁶⁹ RFH-Urteil v. 31.7.1934 – I A 207/33, RStBl. 1934, 981 (982 a.E.); BFH-Urteil v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928; Stobbe, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 62; *Weber-Grellet*, in Schmidt, EStG (Fn. 44), § 5 Rz. 26; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 22.

abschluss zu ändern, wenn er gegen die Verpflichtung verstoßen hat, nach bestem Erkenntnisstand sorgfältig und gewissenhaft einen Bilanzansatz auszuwählen¹⁷⁰, würde dies zur Folge haben, dass auch die Steuerbilanz nur berichtigt werden darf, wenn sie subjektiv fehlerhaft ist.

(1) Subjektiver Fehlerbegriff als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung?

Der Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit stellt auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ab. Anzusetzen ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG dasjenige Betriebsvermögen, welches nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Demnach könnte sich der im Handelsrecht für die Änderung eines Jahresabschlusses vorherrschende subjektive Fehlerbegriff nur dann mittelbar über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auf die Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auswirken, wenn es sich dabei um einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung handelte. Das ist aber nicht der Fall. Wie bereits ausgeführt, sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zum Teil im HGB kodifiziert¹⁷¹. Ein Grundsatz, wonach ein Jahresabschluss nur dann berichtigt werden darf, wenn dem Kaufmann ein vermeidbarer Bilanzierungsfehler unterlaufen ist, findet sich dort nicht. Es handelt sich dabei auch nicht um einen ungeschriebenen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung. Zwar gelten ungeschriebene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als „Stücke offengelassener Gesetzgebung“ auch im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit¹⁷². Hergeleitet werden kann ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung aber entweder aus der Übung ordentlicher Kaufleute (sogenannte induktive Methode; ältere Literaturmeinung) oder aus den Zwecken der Rechnungslegung (sogenannte deduktive Methode; h.M.)¹⁷³. Beides kann hinsichtlich des subjektiven Fehlerbegriffs nicht festgestellt werden.

(2) § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG als *lex specialis*

Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass der subjektive Fehlerbegriff ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist, wäre dies für die steuerrechtli-

¹⁷⁰ S. zu diesen Anforderungen unter V. 5. b).

¹⁷¹ S. dazu unter IV. 1. a).

¹⁷² S. dazu *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Fn. 11), 146; *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, 9.

¹⁷³ Ausführlich dazu *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Fn. 11), 74 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 11), 42, jeweils m.w.N.

che Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ohne Bedeutung. Der Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit erreicht nämlich immer dann seine Grenze, wenn steuerrechtliche Spezialvorschriften existieren¹⁷⁴. Das folgt für die Bilanzberichtigung aus § 5 Abs. 6 EStG, der den in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG normierten Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz insofern einschränkt, als er bestimmt, dass (bei der Gewinnermittlung) unter anderem die Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung zu befolgen sind. § 5 Abs. 6 EStG nimmt damit Bezug auf § 4 Abs. 2 EStG und umfasst damit auch die Regelung zur Bilanzberichtigung in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, die dort als Bilanzänderung bezeichnet wird¹⁷⁵. Folglich kommt es für die Berichtigung und Änderung der Steuerbilanz ausschließlich auf die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 EStG als *lex specialis* an. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG lässt aber – wie oben gezeigt¹⁷⁶ – weder nach seinem Wortlaut noch nach seinem Sinn und Zweck oder seiner historischen Entwicklung die Berücksichtigung subjektiver Elemente bei der Berichtigung der Steuerbilanz zu.

(3) Keine Berichtigungssperre durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG führt auch nicht zu einer Berichtigungssperre für eine (nur) objektiv fehlerhafte Steuerbilanz. Daran könnte man zwar deshalb denken, weil § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zurückgreift, die – jedenfalls bei induktiver Ermittlung – insofern subjektiv geprägt sind, als es auf die tatsächliche Übung der Kaufleute ankommt¹⁷⁷. *Flume*¹⁷⁸ und *Schön*¹⁷⁹ haben bereits nachgewiesen, dass dies den Kaufmann nicht daran hindern kann, erst nachträglich aufgrund von besseren Erkenntnissen festgestellte Fehler in der Handelsbilanz zu korrigieren. Das muss auch für die Steuerbilanz gelten, deren Hauptzweck zudem nicht darin besteht, über die wirtschaftliche Situation des

¹⁷⁴ *Stobbe* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 5 Anm. 61 a.E.; *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG (Fn. 44), § 5 Rz. 30.

¹⁷⁵ S. dazu unter I.

¹⁷⁶ S. dazu unter V. 4.

¹⁷⁷ S. dazu unter IV. 5. c) cc) (1).

¹⁷⁸ *Flume*, DB 1981, 2505 ff.

¹⁷⁹ *Schön* in Canaris/Heldrich/Hopt/Roxin/Schmidt/Widmaier (Hrsg.), FS BGH (Fn. 126), 153 (157).

Unternehmens zu informieren¹⁸⁰, sondern den zutreffenden Gewinn als Grundlage für die Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit zu ermitteln. Dies gilt insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dem Steuerpflichtigen lediglich ein Wahlrecht einräumt, die Bilanz zu berichtigen. Verpflichtet ist er dazu nicht¹⁸¹.

d) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass der subjektive Fehlerbegriff für die Steuerbilanz auch nicht aus der Handelsbilanz abgeleitet werden kann. Bei der Änderung der Handelsbilanz legt die ganz einhellige Meinung im handels- und gesellschaftsrechtlichen Schrifttum zwar den subjektiven Fehlerbegriff zugrunde. Das wirkt sich aber auch über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG nicht auf die Steuerbilanz aus, weil § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG insoweit eine für das Steuerrecht anzuwendende Spezialvorschrift ist.

VI. Zusammenfassung und Fazit

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass es sowohl für die Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegen als auch für die Beantwortung der Frage, ob eine vom Steuerpflichtigen erstellte und beim Finanzamt eingereichte Bilanz eine Bindungswirkung entfaltet, ausschließlich darauf ankommen kann, ob die eingereichte Bilanz objektiv fehlerhaft ist oder nicht. Ausgangspunkt der Prüfung ist § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG als diejenige Regelung, die eine Aussage zu den Voraussetzungen für die Fehlerhaftigkeit einer Bilanz trifft. Danach ist eine Bilanz dann fehlerhaft, wenn sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht. Hinweise darauf, dass es bei der Beurteilung nicht nur auf die objektive Fehlerhaftigkeit der Bilanz ankommt, sondern auch darauf, dass der Steuerpflichtige den Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – hat erkennen können, ergeben sich aus dem Wortlaut nicht. Dies folgt auch nicht aus dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist sowohl nach

¹⁸⁰ Dazu *Schön* in Canaris/Heldrich/Hopt/Roxin/Schmidt/Widmaier (Hrsg.), FS BGH (Fn. 126), 153 (157) und *Federmann*, Bilanzierung (Fn. 138), 117 ff.

¹⁸¹ S. dazu unter V. 4. c) cc).

seiner Stellung als auch nach seinem Inhalt eine Gewinnermittlungsvorschrift. Ziel der steuerrechtlichen Gewinnermittlung ist es, den zutreffenden Gewinn zu ermitteln, den der Steuerpflichtige erwirtschaftet hat. Denn nur die Berücksichtigung des zutreffenden Gewinns führt zu einer gleichmäßigen und an der Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen ausgerichteten Besteuerung. Subjektive Elemente, wie die Erkennbarkeit des Rechtsverstoßes für den Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, verfälschen die Bilanz und führen zu einer ungleichmäßigen Besteuerung. Das gilt sowohl für die Fälle, in denen die Bilanz aus rechtlichen Gründen fehlerhaft ist als auch für diejenigen Fälle, in denen die Fehlerhaftigkeit auf unrichtig berücksichtigten Tatsachen beruht. Folglich besteht entgegen der im Vorlagebeschluss des ersten Senats des Bundesfinanzhofs vom 7.4.2010¹⁸² vertretenen Auffassung kein Bedürfnis, den subjektiven Fehlerbegriff bei einer fehlerhaften Beurteilung von Tatsachen anzuwenden.

Der subjektive Fehlerbegriff ist auch nicht als Korrektiv notwendig. Zum einen steht es nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG im Ermessen des Steuerpflichtigen, ob er eine fehlerhafte Bilanz berichtigt oder nicht. Die Vorschrift sieht insoweit keine Pflicht, sondern lediglich eine Befugnis vor. Zum anderen entspricht es gerade dem Zweck der Gewinnermittlung, den zutreffenden Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen. Dies überlagert den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen. Das ist für ihn insofern verkraftbar, als er es über das ihm zustehende Ermessen selbst in der Hand hat, ob er die Bilanz berichtigen will oder nicht. Hinzu kommt, dass die Finanzbehörde einen auf der Bilanz beruhenden bestandskräftigen Steuerbescheid nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht mit der Begründung aufheben oder ändern darf, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die die Finanzbehörde bei der bisherigen Steuerfestsetzung angewandt hat. Dadurch wird dem Bedürfnis des Steuerpflichtigen nach Vertrauensschutz in verfahrensrechtlicher Hinsicht Genüge getan.

Der Verzicht auf den subjektiven Fehlerbegriff führt nicht zu einer permanenten Berichtigung der Steuerbilanz. Diese wird einerseits durch das angesprochene Wahlrecht des Steuerpflichtigen eingeschränkt, die Bilanz zu berichtigen oder die fehlerhafte Bilanz fortbestehen zu lassen. Andererseits ist die Bilanzberichtigung nicht zulässig, wenn die Bilanz einer Steuerfestsetzung zu-

¹⁸² BFH-Beschluss v. 7.4.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739; s. zu dem Vorlagebeschluss auch *Rätke*, StuB 2010, 528.

grundliegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Auch hierdurch ergeben sich Grenzen für die Bilanzberichtigung.

Der subjektive Fehlerbegriff kann schließlich auch nicht aus der Handelsbilanz abgeleitet werden. Die Änderung einer Handelsbilanz setzt nach der einhellig im Handels- und Gesellschaftsrecht vertretenen Auffassung zwar voraus, dass ein sich in der selben Situation befindlicher ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann den (fehlerhaften) Bilanzansatz nicht gewählt hätte. Dieser Grundsatz findet aber trotz des in § 5 Abs. 1 EStG normierten Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz keinen Eingang ins Steuerrecht. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz greift nämlich nur dann ein, wenn das Einkommensteuergesetz keine spezialgesetzlichen Regelungen enthält. Das ist hinsichtlich der Bilanzberichtigung aber der Fall, zumal § 5 Abs. 6 EStG für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG klarstellt, dass – abweichend vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – die Vorschriften über die Bilanzänderung, zu der auch die Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG gehört, zu beachten sind. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist damit eine für die Steuerbilanz zu beachtende Spezialvorschrift und folglich vorrangig vor den handelsrechtlichen Grundsätzen der Bilanzierung anzuwenden.

Da § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG – wie ausgeführt – keinen Raum für die Berücksichtigung des subjektiven Fehlerbegriffs lässt, kommt es für die Bilanzberichtigung ausschließlich darauf an, ob die Bilanz unter Beachtung des Stichtagsprinzips objektiv fehlerhaft ist. Ist das der Fall, darf der Steuerpflichtige sie nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG berichtigen. Gleichzeitig ist das Finanzamt an eine objektiv fehlerhafte Bilanz nicht gebunden und darf von dieser abweichen. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob der Steuerpflichtige den Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmannes im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – erkennen konnte. Es bleibt zu hoffen, dass der Große Senat des Bundesfinanzhofs dies auf den Vorlagebeschluss des ersten Senats hin klarstellen wird.

Wichtige Rechtsprechung und Literatur

I. Rechtsprechung

- RFH-Urteil v. 7.10.1932 – I A 53/31, RStBl. 1932, 1075
RFH-Urteil v. 25.10.1933 – I A 44/32, RStBl. 1934, 410
BFH-Urteil v. 11.10.1960 – I 56/60 U. BStBl. III 1961, 3
BFH-Beschluss v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291
BFH-Urteil v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88
BFH-Urteil v. 21.10.1981 – I R 170/78, BStBl. II 1982, 121
BFH-Urteil v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430
BFH-Urteil v. 10.3.1989 – III R 190/85, BFH/NV 1990, 358
BFH-Urteil v. 25.4.1990 – I R 78/85, BFH/NV 1990, 630
BFH-Urteil v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392
BFH-Urteil v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688
BFH-Urteil v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818
BFH-Urteil v. 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669
BFH-Beschluss v. 07.04.2010 – I R 77/08, BStBl. II 2010, 739

II. Verwaltungsanweisungen

R 4.4 Abs. 1 Satz 6 EStH 2009

III. Literatur

- v. Beckerath*, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, in Doralt (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts, DStJG 14 (1991), 65
- Flume*, Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung bei “subjektiv richtigen”, objektiv falschen Bilanzansätzen nach § 4 Abs. 2 EStG, DB 1981, 2505
- Herzig/Nitzschke*, Bilanzberichtigung in den Fällen erstmaliger höchstrichterlicher Rechtsprechung, DB 2007, 304

- Kaiser*, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, Dissertation Saarbrücken 1999, Herne 2000, 11
- Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 41 ff.
- Pohl*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsansicht des Steuerpflichtigen? – Zu den Konsequenzen eines „subjektiv richtigen“ Bilanzansatzes, FR 2009, 279
- Prinz/Schulz*, Verweigerte Bilanzberichtigung als Instrument zur Versagung „unliebsamer“ Rechtsprechung, DStR 2007, 776
- Rätke*, Abschied vom subjektiven Fehlerbegriff bei der Bilanzberichtigung?, StuB 2010, 528
- Sauer*, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, StBp. 1977, 173
- Schoor*, Berichtigung fehlerhafter Bilanzen, BuW 1996, 614
- Schuhmann*, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp. 1996, 1
- Schulze-Osterloh*, Bilanzberichtigung bei Verkennung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, BB 2007, 2335
- Tetzlaff/Schallock*, Probleme bei der Bilanzberichtigung, StBp 2007, 148
- Vliegen*, Bilanzenzusammenhang, Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, Stbg. 2007, 111
- Werra/Rieß*, Zur Bindungswirkungen von Bilanzen, DB 2007, 2502

IFSt-Schriften 2009 / 2010

2 0 0 9

- | | | |
|---------|--|---------|
| Nr. 454 | Die Belastung durch Einkommensteuer
und Sozialabgaben
– Entwicklung und Perspektiven – | 22,00 € |
| Nr. 455 | Zur Abwehr von Steuerumgehungen aus
deutscher und europäischer Sicht | 19,50 € |
| Nr. 456 | Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen
Finanzwirtschaft in Deutschland | 11,50 € |
| Nr. 457 | DBA-Verständigungsverfahren
– Probleme und Verbesserungsvorschläge – | 13,50 € |
| Nr. 458 | Entwicklung der Realsteuerhebesätze der
Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern
im Jahr 2009 gegenüber 2008 | 17,00 € |
| Nr. 459 | Steuerliche Förderung von Forschung und
Entwicklung | 19,00 € |

2 0 1 0

- | | | |
|---------|---|---------|
| Nr. 460 | Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen
in Deutschland | 15,00 € |
| Nr. 461 | Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung
– Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der
Mindestbesteuerung | 17,00 € |
| Nr. 462 | Schiedsverfahren im Internationalen
Steuerrecht | 13,00 € |
| Nr. 463 | Steuerliche Behandlung
grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen | 17,00 € |
| Nr. 464 | Bilanzberichtigung und Bilanzbildung für die
Fananzverwaltung – Subjektiver Fehlerbegriff
auf dem Prüfstand | 15,00 € |