

09.05.2022

Bilanzberichtigung und Bilanzänderung – das Spannungsfeld zwischen Handelsrecht und Steuerrecht

Wo liegen die Unterschiede zwischen einer Bilanzberichtigung und einer Bilanzänderung? Wann und unter welchen Voraussetzungen können diese gemacht werden? Die nachfolgenden Ausführungen setzen sich mit den kleinen aber feinen Unterschieden auseinander und geben Hinweise zur Praxis der Dienststelle Steuern.

Eine nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäss geführte Buchhaltung ist grundsätzlich für die steuerrechtliche Gewinnermittlung massgebend, soweit das Steuerrecht keine einschränkenden Gewinnermittlungsvorschriften enthält, welche entsprechende Abweichungen erlauben (Massgeblichkeitsprinzip). Während das Handelsrecht vom Gläubigerschutz und dem daraus abgeleiteten Vorsichtsprinzip geprägt ist, gilt im Steuerrecht das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dadurch können trotz einer handelsrechtskonformen Buchhaltung Korrekturen resultieren. Solche Korrekturen ergeben sich in der Regel bei der Bildung stiller Reserven. Gerade bei den Rückstellungen können im Handelsrecht, aus Sicht des Gläubigerschutzes, fast unbegrenzt stille Reserven gebildet werden. Das Gleiche gilt bei den Abschreibungen. Das Steuerrecht lässt jedoch mit Blick auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur bestimmte Rückstellungen zu und auch bei den Abschreibungen gilt es die maximalen Abschreibungssätze zu berücksichtigen. Die steuerrechtlichen Korrekturen gegenüber dem Handelsrecht basieren immer auf einer gesetzlichen Grundlage.

Die Verbindlichkeit der handelsrechtskonformen Jahresrechnung verbietet es der Steuerbehörde nach Einreichen der Steuererklärung auf eine geänderte Bilanz einzugehen. Wie auch die Steuerbehörde, so sind auch die Steuerpflichtigen mit der Abgabe der Steuererklärung an die korrekt verbuchten Geschäftsvorgänge gebunden. Es gilt zu beachten, dass das Massgeblichkeitsprinzip für die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäss geführten Buchhaltung und nicht für die «Milchbüchleinrechnung» gilt.

Bei der Bilanzberichtigung werden handelsrechtswidrige durch handelsrechtskonforme Wertansätze ersetzt.

Eine handelsrechtswidrige Bilanz ist für steuerliche Zwecke zu berichtigen. Bilanzberichtigungen können – zumindest solange keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt – immer vorgenommen werden. Sie sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigkeit einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Nach Rechtskraft der Steuerveranlagung können Bilanzberichtigungen zugunsten der Steuerpflichtigen nur noch im Rahmen eines Revisionsverfahrens (Art. 147 DBG; § 168 StG) vorgenommen werden. Korrekturen zuungunsten der Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörden können nur im Rahmen des Nachsteuerverfahrens (Art. 151 DBG; § 174 StG) vorgenommen werden.

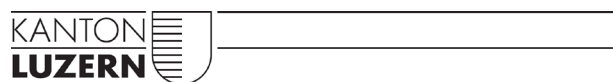
Bei der Bilanzänderung werden Werte einer handelsrechtskonformen Bilanz durch andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Werte ersetzt.

Aufgrund der geltenden Rechtsprechung ist die Abgabe einer geänderten Bilanz nach Einreichen der Steuererklärung grundsätzlich unbeachtlich. Die Änderung einer bei der Steuerbehörde eingereichten Bilanz ist grundsätzlich nicht einmal dann möglich, wenn noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt. Diese Verweigerung stützt sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Deshalb sind Bilanzänderungen, welche zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren oder aus Gründen der Steuerersparnis erfolgen, ausgeschlossen.

Autor/Kontakt

Markus Dillier, Natürliche Personen
041 228 51 15, markus.dillier@lu.ch

Renato Belchior, Juristische Personen
041 228 57 46, renato.belchior@lu.ch



Finanzdepartement
Dienststelle Steuern
Buobenmatt 1
Postfach 3464
6002 Luzern