

Halle (Saale), den 08.01.2026

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir wünschen Ihnen und Ihren Lieben für das Jahr 2026 beste Gesundheit, zahlreiche inspirierende Momente sowie Glück und Erfolg!

Wir nehmen die Gelegenheit gern zum Anlass, uns bei Ihnen im Namen des gesamten **Connex-STEUER-Teams** ganz herzlich zu bedanken. **DANKE** für Ihr Vertrauen und **DANKE** für die angenehme und erfolgreiche Zusammenarbeit. Wir heißen Sie herzlich willkommen im neuen Jahr 2026 mit seinen neuen Chancen, neuen Möglichkeiten und neuen Herausforderungen.

Wir freuen uns, Ihnen in bewährter Form zum Jahresauftakt unser **Mandanten-SONDER-Rundschreiben** zu aktuellen Themen überreichen zu dürfen und wünschen Ihnen eine interessante Lektüre. Mit Spannung erwarten wir Ihre Fragen. Es macht uns viel Freude, für Sie tätig werden zu dürfen.

Im **ersten Beitrag** geben wir Ihnen einen Überblick zu einigen der jüngsten und relevantesten Änderungen im Steuerrecht. Dazu gehören die neuen Begünstigungen von E-Autos und Hybridfahrzeugen, Neuerungen bei der Betriebsprüfung und Änderungen in der Unternehmensbesteuerung.

Im Bereich Jahresabschluss zeigen wir in einem **weiteren Beitrag** Aspekte der Änderung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse anhand ausgewählter Fallbeispiele auf.

Wir hoffen, dass wir mit unseren Beiträgen wieder Ihr Interesse wecken und Anregungen geben konnten. Wir sind als Connex auch in 2026 mit fachlicher **Kompetenz** und einem klaren **Blick für das Wesentliche** zuverlässig und persönlich für Sie da!

Bitte zögern Sie auch nicht, unsere **Teams vor Ort** oder uns zu Ihren Fragestellungen rund um die Steuer- und Wirtschaftsberatung anzusprechen.

Wir freuen uns, ein Stück Zukunft gemeinsam mit Ihnen erfolgreich zu gestalten.

Herzlichst Ihre Geschäftsführung der Connex Steuer- und Wirtschaftsberatung



StBin/WPin Karsta Harazin

StB Dr. Michael Munkert

Die nachfolgenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

## Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht

Die ständige Anpassung der Steuergesetze durch den Gesetzgeber macht es für Sie als Steuerpflichtige zunehmend schwerer, den Überblick zu behalten. Wir möchten Sie dabei unterstützen, Chancen und Risiken dieser Anpassungen besser zu erkennen. Im Folgenden stellen wir Ihnen einige der jüngsten und relevantesten Änderungen vor.



### 1. Die Begünstigung von E-Autos und Hybridfahrzeugen

Die steuerliche Förderung von Elektromobilität wird schon seit längerem als steuerpolitischer Dauerbrenner vorangetrieben. Auch die aktuelle Regierung hat im Rahmen des „Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland“, kurz „Investitionsbooster“ (BGBl. I 2025 Nr. 161 vom 18.07.2025), entsprechende Anpassungen vorgenommen.

- Einführung einer degressiven Abschreibung für rein elektrische Fahrzeuge (§ 7 Abs. 2a EStG n. F.)

Der sogenannte „AfA-Booster“ ist abweichend von der „klassischen“ degressiven Abschreibung in einer vorgegebenen Staffelung festgelegt (§ 7 Abs. 2a S. 1 Halbs. 2 EStG n. F.).

- 75 % der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung
- 10 % im Jahr nach der Anschaffung
- 5 % in den beiden darauffolgenden Jahren
- 3 % im Folgejahr und
- 2 % im letzten Jahr

Hervorzuheben ist, dass diese neue Vorschrift auf eine monatsgenaue Abschreibung (pro rata temporis) gemäß § 7 Abs. 2a S. 3 EStG n. F. **verzichtet**. Daraus lassen sich **Gestaltungspotenziale** über den Zeitpunkt der Anschaffung eines neuen E-Dienstwagens bzw. einer neuen E-Firmenflotte ableiten. So könnte man gezielt in einem Jahr, das voraussichtlich sehr gut gelaufen ist, noch im Dezember desselben Jahres etwaige Investitionen tätigen. Dadurch sind 75 % der gesamten Anschaffungskosten noch im Anschaffungsjahr im Wege der degressiven Abschreibung abzugsfähig. Es lässt sich somit die zu erwartende Steuerlast (etwas) abdämpfen. Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber zu zeitnahen Investitionen anreizen möchte und somit die Begünstigung zum

#### Ihr Ansprechpartner:

Dr. Michael Munkert  
StB, Dipl.-Kfm. (Int.), MSc, LL.M.  
Tel.: +49 (0) 345 2178-30  
E-Mail: michael.munkert@connex-stb.de

aktuellen Stand nur für Anschaffungen von **Juli 2025 bis Dezember 2027** greift. Die degressive E-Auto-Abschreibung ist gemäß § 7 Abs. 2a S. 2 EStG n. F. nicht mit anderen Sonderabschreibungen kombinierbar.

Positiv hervorzuheben ist, dass die Vorschrift keine Einschränkungen in Sachen des Zustandes (Neuwagen oder Gebrauchtfahrzeug) vorgibt, dass die Höhe des Investitionsvolumens **nicht beschränkt** ist und dass **keine** Gewinn Grenzen für die Betriebe festgelegt wurden.

▪ **Dienstwagenbesteuerung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 und S. 3 Nr. 3 EStG**

Die Dienstwagenbesteuerung ist grundsätzlich in die 1 %-Methode (Pauschalversteuerung) und in die Fahrtenbuch-Methode (Versteuerung nach tatsächlichen Verhältnissen) zu unterteilen. Dabei werden Hybrid-Elektrofahrzeuge und reine Elektrofahrzeuge einer besonderen Begünstigung unterworfen. Bei Hybridfahrzeugen werden für die 1 %-Methode nur 50 % des Bruttolistenpreises (BLP) bzw. bei der Fahrtenbuchregel nur 50 % der Gesamtaufwendungen als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt.

Bei Fahrzeugen mit E-Motor, welche keine Kohlendioxidemissionen haben, werden bis zu einer gewissen BLP-Obergrenze sogar lediglich jeweils 25 % angesetzt. Dieser BLP-Deckel hat bis vor kurzem noch 70.000 EUR betragen. Durch den oben genannten Investitionsbooster wurde dieser nun auf **100.000 EUR** angehoben.

**Wichtig:** Es sind **nicht** die Anschaffungskosten zugrunde zu legen, sondern wie bereits geschildert, stellt der BLP die zu betrachtende Größe dar. Anwendbar ist diese Regelung auf alle rein elektrisch betriebenen Fahrzeuge, welche nach dem 30.06.2025 bzw. **ab dem 01.07.2025** angeschafft wurden (§ 52 Abs. 12 S. 6 EStG).

E-Fahrzeuge mit einem BLP oberhalb der BLP-Deckelung werden steuerlich wie Hybridfahrzeuge behandelt. Es ist dann also auf 50 % des BLP bzw. auf 50 % der Gesamtaufwendungen abzustellen.

Zusammenfassend lässt sich also beobachten, dass der Gesetzgeber verstärkt rein elektrisch betriebene Fahrzeuge fördern möchte, sofern diese maximal zum unteren Ende des gehobenen Preissegments gehören.

Der Bruttolistenpreis umfasst den Listenpreis für das Fahrzeug als Neuwagen, die Kosten für werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung eingebaute Sonderausstattungen sowie die Umsatzsteuer.

## 2. Neuerungen bei der Betriebsprüfung

Neben zahlreichen Änderungen im materiellen Steuerrecht gab es auch einige Änderungen zum Recht der steuerlichen Außenprüfung. Im Folgenden möchten wir Ihnen eine Auswahl der wesentlichen Änderungen präsentieren.

### ▪ Der neue § 153 Abs. 4 AO

Die Vorschrift des § 153 AO zur Berichtigung von Steuererklärungen wurde durch das DAC7-Umsetzungsgesetz um den Absatz 4 erweitert. Die DAC7 ist eine EU-Richtlinie, die die Regeln des Informationsaustauschs zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedsstaaten festlegt. Was die neue Regel besagt: Sachverhalte, welche durch Prüfungsfeststellungen aufgedeckt bzw. geändert werden und auch in Zeiträumen enthalten sind, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren, unterliegen nun der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO.

**Beispiel:** Die Kfz-Privatnutzung wurde lt. Prüfungsfeststellungen der Betriebsprüfung 2020 bis 2023 in diesen Zeiträumen nicht korrekt erklärt. Derselbe Fehler wurde auch in der Steuererklärung 2024 getätigt und so eingereicht.

➔ Es ist nach § 153 Abs. 4 AO nun **verpflichtend**, eine berichtigte Steuererklärung für 2024 abzugeben, in der die Kfz-Privatnutzung korrekt zu behandeln ist.

**Vorsicht:** Nicht eindeutig ist, ob es sich stets um denselben (Dauer-)Sachverhalt handeln muss oder ob auch vergleichbare Sachverhalte in die Regelung miteinzubeziehen sind.

Somit sollte die Norm vorerst möglichst weit ausgelegt werden, bis sich eine Tendenz aus der Rechtsprechung ableiten lässt und/oder die Finanzverwaltung entsprechend Stellung bezogen hat.

Die Vorschrift gilt grundsätzlich ab dem 01.01.2025, entfaltet jedoch auch Wirkung auf Zeiträume vor diesem Jahr, sofern für diese noch keine Festsetzungs-/Feststellungsverjährung eingetreten ist. In der Regel sind das die Veranlagungszeiträume, die auf den betroffenen Prüfungszeitraum folgen.

Die Absicht des Gesetzgebers hinter der Vorschrift sei die **Beschleunigung der Außenprüfung**. Auf diese Weise sollen insbesondere bei anschlussgeprüften Unternehmen die Aufwendungen zur Anpassung an Vorprüfungen eingespart werden.

Im Ergebnis wird jedoch lediglich der Arbeitsaufwand der Finanzverwaltung auf die Steuerpflichtigen bzw. deren steuerliche Berater abgewälzt.

## ▪ Der Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO

Auch die Vorschrift des § 180 AO zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen wurde durch das DAC7-Umsetzungsgesetz um einen neuen Absatz (Abs. 1a) erweitert. Die Vorschrift regelt, dass im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum einzeln ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden können, solange noch kein Prüfungsbericht nach § 202 Abs. 1 AO ergangen ist.

### Beispiele hierfür können sein:

- Ein Teilbereichsfachprüfer hat im Rahmen einer umfangreichen Betriebsprüfung seine Prüfung abgeschlossen (beispielsweise Verrechnungspreisprüfer).
  - Es kann ein Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO über die Steuer-Mehrergebnisse aufgrund der Verrechnungspreise ergehen.
- Die Aktivierung/Passivierung eines Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz dem Grunde und/oder der Höhe nach (beispielsweise Behandlung bestimmter Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten).
  - Es kann ein Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO ergehen, der das Abschreibungsvolumen dieses Einzelwirtschaftsguts für den Prüfungszeitraum feststellt.

Bevor ein solcher Bescheid erlassen werden darf, hat nach § 202 Abs. 3 AO ein Teilprüfungsbericht zu ergehen. Zudem ist der Erlass eines Teilabschlussbescheids in den finalen Prüfungsbericht nach § 202 Abs. 1 S. 4 AO als Hinweis aufzunehmen. Erlassen wird ein solcher Bescheid **nur auf Antrag** des Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreters. Der Antrag unterliegt keinen direkten Formvorschriften, aber sollte wohl dennoch dokumentiert werden.

Grundsätzlich handelt es sich hierbei um eine Ermessensvorschrift. Die Entscheidungsmacht darüber, ob ein Teilabschlussbescheid ergeht, liegt also in erster Linie beim Finanzamt. Jedoch kann das Ermessen reduziert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, ein **erhebliches Interesse** daran zu haben, dass vorab ein Teilabschlussbescheid ergeht.

Erhebliches Interesse kann insbesondere angenommen werden, wenn hohe Kosten (Berater, Personal etc.), Zinsen (potenzielle Verkürzung eines Verzinsungszeitraums) oder auch hohe Liquiditätsengpässe im Raum stehen. Auch die Rechtssicherheit über Dauersachverhalte, die über den

Das Finanzamt kann den Erlass eines Teilabschlussbescheids ablehnen, wenn dieser die Außenprüfung unangemessen verzögert oder die Eintreibung künftiger Steuernachforderungen gefährdet (Ermessen).

Prüfungszeitraum hinausgehen, sollten unseres Erachtens von erheblichem Interesse sein. Die vorstehenden Beispiele sind lediglich exemplarisch und dienen keiner abschließenden Aufzählung.

Abschließend lässt sich sagen, dass der Teilabschlussbescheid ein Rechtsvehikel ist, mit dem man vor allem bei langanhaltenden Außenprüfungen für abgeschlossene Teilbereiche schneller Rechtssicherheit erlangen kann. Auf diese Weise können ganz im Sinne des Steuerpflichtigen auch „Angstthemen“ schneller vom Tisch sein. Der Teilabschlussbescheid agiert schließlich als Grundlagenbescheid, aufgrund dessen bereits während der noch fortlaufenden Prüfung schon die Folgebescheide geändert werden können. Auch kann auf diese Weise schneller ein Rechtsbehelfsverfahren (Einspruch bzw. Klage) gegen die bereits vorab festgestellten Prüfungsfeststellungen eingeleitet werden.

Zu beachten ist, dass der Erlass eines Teilabschlussbescheids einen entsprechenden „Rattenschwanz“ nach sich ziehen und eine Berichtigungspflicht nach **§ 153 Abs. 4 AO** auslösen kann.

- **Verschärfte Mitwirkungspflichten bei der Außenprüfung von Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 4 S. 3 AO**

Unternehmen, welche nach § 90 Abs. 3 AO den Aufzeichnungspflichten über Verrechnungspreise, Transaktionsmatrix, Sachverhaltsdokumentation und Angemessenheitsdokumentation unterliegen, sind zudem nun zur verschärften Mitwirkung bei Außenprüfungen verpflichtet. Seit dem 01.01.2025 sind die Steuerpflichtigen dazu verpflichtet, 30 Tage nach Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung entsprechende Aufzeichnungen **ohne gesonderte Aufforderung** den Finanzbehörden vorzulegen.

Falls Sie noch nie etwas von den oben genannten Begriffen gehört haben, können wir Sie beruhigen. Sie sind höchstwahrscheinlich nicht betroffen.

## 3. Änderungen in der Unternehmensbesteuerung

- Absenkung des Körperschaftsteuersatzes und simultane Anpassung der Thesaurierungsbegünstigung ab 2028

Im Investitionsbooster-Gesetz wurden neben sofort greifenden Maßnahmen auch steuerliche Anreize für die Zukunft geschaffen. So soll ab 2028 der Körperschaftsteuersatz (aktuell 15 %) gemäß § 23 Abs. 1 KStG n. F. jährlich um einen Prozentpunkt auf 10 % abgesenkt werden. Analog hierzu wird der Thesaurierungssteuersatz nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG n. F. ebenfalls herabgesetzt. Jedoch nicht jährlich, sondern alle zwei Jahre.

### Entwicklung der Steuersätze

Jahr	Thesaurierungssteuersatz	KSt-Satz
bis 2027	28,25 %	15 %
2028	27 %	14 %
2029	27 %	13 %
2030	26 %	12 %
2031	26 %	11 %
ab 2032	25 %	10 %

Dabei ist zu beachten, dass bei der Steuerbelastung von Personenunternehmen (Anwendungsfall § 34a EStG) die Gewerbesteuerlast bei einem Hebesatz von bis zu 400 % voll angerechnet wird, während bei Kapitalgesellschaften die Gewerbesteuer zusätzlich hinzukommt.

### Vereinfachter statischer Vergleich ohne Ausschüttungen, GewSt-Hebesatz 400 %

Jahr	GewSt-Satz	KSt-Satz	Steuer KapG	TH-Satz	Unterschied
bis 2027	14 %	15 %	29 %	28,25 %	0,75 %
2028	14 %	14 %	28 %	27 %	1,00 %
2029	14 %	13 %	27 %	27 %	0,00 %
2030	14 %	12 %	26 %	26 %	0,00 %
2031	14 %	11 %	25 %	26 %	-1,00 %
ab 2032	14 %	10 %	24 %	25 %	-1,00 %

**Vereinfachter statischer Vergleich ohne Ausschüttungen, GewSt-Hebesatz der Stadt Nürnberg 467 % (die 2,35 % GewSt bei Personenunternehmen entsteht durch den Überhang von nicht anrechenbaren 67 %-Punkten)**

Jahr	GewSt-Satz	KSt-Satz	Steuer KapG	TH-Satz	GewSt	Steuer PersG	Unterschied
bis 2027	16,35 %	15 %	31,35 %	28,25 %	2,35 %	30,60 %	0,75 %
2028	16,35 %	14 %	30,35 %	27,00 %	2,35 %	29,35 %	1,00 %
2029	16,35 %	13 %	29,35 %	27,00 %	2,35 %	29,35 %	0,00 %
2030	16,35 %	12 %	28,35 %	26,00 %	2,35 %	28,35 %	0,00 %
2031	16,35 %	11 %	27,35 %	26,00 %	2,35 %	28,35 %	-1,00 %
ab 2032	16,35 %	10 %	26,35 %	25,00 %	2,35 %	27,35 %	-1,00 %

Im Ergebnis lässt sich aus den quantitativen Vergleichen ableiten, dass es zwar weiterhin Unterschiede zwischen den beiden Besteuerungsmodellen geben wird, aber ceteris paribus keines der beiden Modelle das jeweils andere deutlich in den Schatten stellen wird.

Hier ist zu beachten, dass Effekte wie Ausschüttungen, Verlustverrechnungen, Thesaurierungszeiträume, Minderung Solidaritätszuschlag auf Grund GewSt-Anrechnung und auch Gesellschaftergeschäftsführer-Vergütungen aus Vereinfachungsgründen außen vor gelassen wurden und immer einer Prüfung im Einzelfall bedürfen.

Besonders positiv hervorzuheben ist, dass durch die Senkung der Steuersätze der Wirtschaftsstandort Deutschland attraktiver für Unternehmen und Unternehmer werden dürfte.

Zu kritisieren ist jedoch der lange zeitliche Vorlauf, insbesondere in Anbetracht der politischen Unsicherheiten in den aktuellen Zeiten. Da die Steuersatzsenkungen zum Teil in der nächsten Legislaturperiode stattfinden werden, könnte eine neue Regierung diese schon wieder aufhalten bzw. gar rückgängig machen. Genießen Sie diese sehr erfreuliche Steuersenkung somit stets mit Vorbehalt.



# Änderungen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses – mit Fallbeispielen

## 1. Einleitung

FlowTex (2000), ComRoad (2002) und Wirecard (2020) sind drei Fallbeispiele aus der deutschen Wirtschaftsgeschichte, die für wesentliche Bilanzierungsfehler bekannt sind, die so gravierend waren, dass sie zu Berichtigungen von Jahresabschlüssen, Nachtragsprüfungen und in der Folge Insolvenz oder Strafverfahren führten. Auch ohne betrügerische Absichten kommt es sowohl im laufenden Geschäftsbetrieb als auch anlässlich von Insolvenzen vor, dass Fehler in der Bilanzierung entdeckt werden, die eine nachträgliche Korrektur erforderlich machen können. In einem fehlerfreien Abschluss können nachträgliche Änderungen nur unter bestimmten Voraussetzungen vorgenommen werden.

Mit diesem Beitrag sollen wesentliche Grundlagen der Änderung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse aufgezeigt und mit kleinen Fallbeispielen veranschaulicht werden. Auf die Änderung von Konzernabschlüssen wird nicht eingegangen.

## 2. Grundlagen – Begriffsbestimmungen

Das Handelsrecht kennt keine gesetzliche Regelung für die Bilanzänderung. Sie ist aber grundsätzlich möglich. Das IDW hat in seiner Stellungnahme zur Rechnungslegung „Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen“ (IDW RS HFA 6, Stand: 12.04.2007) wesentliche Grundlagen für die Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen festgelegt. Abzugrenzen ist, dass „Änderungen“ im Handels- und Steuerrecht unterschiedliche Bedeutung haben.

Das Steuerrecht kennt die Begriffe:

- **Bilanzänderung:** Ersetzen zulässiger Bilanzansätze durch gleichfalls zulässige Bilanzansätze und
- **Bilanzberichtigung:** Ersetzen unzulässiger Ansätze durch zulässige Ansätze.

Das Handelsrecht impliziert Änderungen von Form und Inhalt des (geprüften) Abschlusses (Bilanz, GuV, Anhang) einschließlich gegebenenfalls des Lageberichts.



### Ihre Ansprechpartnerin:

Karsta Harazin  
Dipl.-Ing. oec., StBin, WPin  
Tel.: +49 (0) 345 2178-30  
E-Mail: karsta.harazin@connex-stb.de

Die Öffentlichkeit hat ein Interesse an einer verlässlichen Rechnungslegung zu den wirtschaftlichen Verhältnissen eines Unternehmens. Daher ist grundsätzlich von der Bindungswirkung eines festgestellten Jahresabschlusses auszugehen.

In der IDW-Stellungnahme RS HFA 6 wird in fehlerfreie festgestellte Jahresabschlüsse und fehlerhafte festgestellte Jahresabschlüsse unterschieden. Fehlerfrei ist ein Jahresabschluss, wenn er den gesetzlichen Regelungen entspricht. Im Umkehrschluss entsprechen fehlerhafte Jahresabschlüsse nicht den gesetzlichen Regelungen. Fehlerfreie festgestellte Jahresabschlüsse dürfen unter bestimmten Voraussetzungen geändert werden. Fehlerhafte festgestellte Jahresabschlüsse dürfen immer korrigiert werden. Dabei unterscheidet man in Rückwärtsänderung und Korrektur in laufender Rechnung.

Die Ersetzung eines nichtigen Jahresabschlusses (§ 256 AktG) durch einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss ist keine Änderung i. S. d. IDW HFA 6, da der nichtige Jahresabschluss keine Rechtswirksamkeit besitzt. Die Ersetzung ist immer zulässig.

Sofern der Abschluss geprüft wurde, ist bei einer Rückwärtsänderung eine Nachtragsprüfung erforderlich.

### **3. Ausgewählte Fallbeispiele**

Anhand von einigen kleinen, stark vereinfachten Fällen werden die vorstehend dargestellten Grundlagen nachfolgend illustriert.

#### **▪ Änderung eines noch nicht festgestellten Jahresabschlusses**

##### **Sachverhalt:**

Der Jahresabschluss der A-GmbH wurde bereits geprüft und der Prüfungsbericht einschließlich Testat sollen der Gesellschafterversammlung im Rahmen der Feststellung vorgelegt werden. Bei der Vorbereitung stellt der Geschäftsführer fest, dass die Prozesskostenrückstellung in Höhe von 500 TEUR fehlt und dies einen wesentlichen Fehler darstellt, der noch korrigiert werden muss.

##### **Würdigung:**

Da der Jahresabschluss aufgrund der noch ausstehenden Feststellung noch nicht rechtswirksam geworden ist, handelt es sich um die Berichtigung des Entwurfs des Jahresabschlusses mit Ergänzung oder Änderung des Prüfungsberichts (§ 316 III Satz 1 HGB – Berichtigung vor Feststellung). Die Korrektur erfolgt in laufender Rechnung des Jahresabschlusses. Der Bestätigungsvermerk wird ergänzt oder ersetzt. Es besteht keine Offenlegungspflicht des alten Entwurfs.

- **Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses**

**Sachverhalt:**

Der Jahresabschluss der B-GmbH zum 31.12.2022 wurde im März 2023 festgestellt und es ist die Vollausschüttung des Bilanzgewinns beschlossen worden. Dieser Jahresabschluss enthält eine Forderung von 20 TEUR. Kurz nach der Feststellung wird bekannt, dass der Kunde bereits im Dezember 2022 zahlungsunfähig und die Forderung somit vollständig uneinbringlich war. Der Abschluss soll geändert werden.

**Würdigung:**

Hierbei handelt es sich nicht um einen Fehler, da die Geschäftsführer auch bei gewissenhafter Prüfung bis zur Feststellung die Uneinbringlichkeit der Forderung nicht erkennen konnten. Um der Informations- und Rechenschaftsfunktion des Abschlusses gerecht zu werden, wollen die Gesellschaftsorgane den fehlerfreien, rechtswirksamen Abschluss rückwärts ändern. Akzeptieren die Gesellschafter eine Kürzung ihrer Gewinnbezugsrechte nicht, kann keine Änderung des Abschlusses mehr vorgenommen werden, es sei denn, kompensierende Rücklagen sind vorhanden und sollen in erforderlicher Höhe aufgelöst werden.

- **Nichtiger Jahresabschluss mit Rückwärtsänderung**

**Sachverhalt:**

Wie Beispiel 1, aber der Jahresabschluss wurde bereits festgestellt und offengelegt. Der Fehler ist wesentlich, da kein zutreffendes Bild der VFE-Lage vermittelt wird. Eine Heilung ist nicht eingetreten. Die Tantieme der Geschäftsführer ist materiell zu hoch berechnet und ausgewiesen. Der Fehler wird im Dezember des folgenden Jahres entdeckt.

**Würdigung:**

Aufgrund des fehlenden Ansatzes der Prozesskostenrückstellung liegt eine wesentliche Unterbewertung der Passiva vor. Der Fehler führt zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses. Dieser muss grundsätzlich durch einen rechtswirksamen Abschluss ersetzt werden. Da es sich nicht nur um einen formalen Mangel, sondern aufgrund der materiellen Folgewirkungen für die Tantieme um einen schweren Mangel mit Folgeänderung handelt, ist eine zeitnahe Änderung in laufender Rechnung unzulässig. Der Jahresabschluss muss rückwärts geändert werden. Da der Abschluss geprüft wurde, ist eine Nachtragsprüfung erforderlich.

- **Nichtiger Jahresabschluss mit Änderung in laufender Rechnung**

**Sachverhalt:**

Wie Beispiel 1, aber der Jahresabschluss wurde bereits festgestellt und offengelegt. Der Fehler ist wesentlich. Der Fehler wird im Dezember des folgenden Jahres entdeckt. Die ergebnismindernden Auswirkungen bleiben ohne materielle Folgewirkungen (anders als in vorgenanntem Beispiel keine Tantieme).

**Würdigung:**

Aufgrund des fehlenden Ansatzes der Prozesskostenrückstellung liegt eine wesentliche Unterbewertung der Passiva vor. Der Fehler führt zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses. Dieser muss grundsätzlich durch einen rechtswirksamen Abschluss ersetzt werden. Da keine materiellen Folgewirkungen festzustellen sind und der Folgeabschluss zeitnah zu erwarten ist, darf der Ansatz in laufender Rechnung nachgeholt werden. Der Sachverhalt ist im Folgeabschluss zu erläutern. Die Aufwendungen sind als periodenfremd auszuweisen.

- **Fehlerhafter, nicht nichtiger Jahresabschluss mit True and Fair View**

**Sachverhalt:**

Wie Beispiel 1, aber der Jahresabschluss wurde bereits festgestellt und offengelegt. Der Fehler ist aber nicht wesentlich (z. B. weniger als 2 % der Bilanzsumme), d. h. der Abschluss vermittelt auch ohne Ansatz der PK-Rückstellung ein tatsächliches Bild der VFE-Lage. Der Fehler wird im Dezember des folgenden Jahres entdeckt.

**Würdigung:**

Aufgrund des fehlenden Ansatzes der Prozesskostenrückstellung liegt keine wesentliche Unterbewertung der Passiva vor. Der Fehler führt nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses. Da der Folgeabschluss zeitnah zu erwarten ist, darf der Ansatz in laufender Rechnung nachgeholt werden. Die Aufwendungen sind als periodenfremd auszuweisen.

- **Fehlerhafter, nicht nichtiger Jahresabschluss ohne True and Fair View**

**Sachverhalt:**

Im festgestellten und offengelegten Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft ist eine wesentliche stille Beteiligung eines Dritten fehlerfrei bilanziert. Es wird festgestellt, dass die Anhang-Angabe nach § 285 Nr. 11 HGB unterblieben ist, d. h. die stille Beteiligung einschließlich wesentlicher Angaben nicht offengelegt wurde.

## **Würdigung:**

Aufgrund der fehlenden Anhang-Angabe liegt ein verzerrtes Lagebild vor. Je nach Schwere und Auswirkung des Fehlers müssen die Organe nun sorgfältig entscheiden, ob die Korrektur in laufender Rechnung angemessen ist (zeitnah; im aktuellen Anhang ist dann eine Angabe enthalten, die das Vorjahr betrifft) oder eine Rückwärtsberichtigung vorzunehmen ist. Dies kann nur im Einzelfall entschieden werden und hängt wesentlich davon ab, auf welchem Wege (Rückwärtsänderung oder Korrektur in laufender Rechnung) zügiger informiert werden kann, um die Irreführung von z. B. Banken, Investoren oder Ratingagenturen zu vermeiden.

## **4. Fazit**

Grundsätzlich ist im Handelsrecht von der Bindungswirkung der festgestellten Jahresabschlüsse auszugehen. Dies liegt im Interesse der Öffentlichkeit an einer verlässlichen Information über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Unternehmen. Wenn die Aufstellung und Offenlegung des Jahresabschlusses, in dem die Korrektur des Fehlers vorgenommen wird, kurzfristig zu erwarten ist und durch die Rückwärtsänderung keine wesentliche zeitliche Verbesserung des Informationsbedürfnisses der Adressaten zu erwarten ist, ist die Änderung in laufender Rechnung in der Regel ausreichend. Dies gilt z. B. auch bei materiellen Feststellungen einer Betriebsprüfung, soweit der Jahresabschluss handelsrechtlich fehlerfrei ist.

Eine Pflicht zur Rückwärtsänderung besteht nur dann, wenn dies aufgrund materieller Folgewirkungen erforderlich ist. Dies könnte z. B. der Fall sein, wenn berechnete Interessen Dritter, Eigen- oder Fremdkapitalgeber durch den Fehler verletzt sind (z. B. Beeinflussung gewinnabhängiger Zahlungsverpflichtungen in Vorjahren).

In der Praxis wird man in der Regel anstreben, eine Rückwärtsänderung zu vermeiden, da diese mit erheblichem Aufwand an Zeit und Kosten sowie Reputationsverlust verbunden ist. In einigen Fällen ist sie jedoch geboten. Unsere Steuerberater können Sie zu Fragen diesbezüglich oder aber auch zu Fragen der abweichenden Regelungen der Änderung bzw. Berichtigung der Steuerbilanz gerne unterstützen.

Zögern Sie bitte nicht, uns anzusprechen!

Wenn Sie dazu Fragen haben, unterstützen und beraten wir Sie gerne persönlich.