

Bundesministerium der Justiz
und für Verbraucherschutz
Herrn MR Thomas Blöink
Mohrenstraße 37
10117 Berlin

E-Mail: poststelle@bmjv.bund.de

Arbeitskreis Rechnungslegung

Deutscher Steuerberaterverband e.V.
Bundessteuerberaterkammer K.d.ö.R.

Zentrale 030/24 00 87-0
Durchwahl 030/24 00 87-66
Telefax 030/24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de
<http://www.bstbk.de>

4. Dezember 2014

Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Sehr geehrter Herr Blöink,

das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. hat in seinem Schreiben an Sie vom 10. Oktober 2014 angeregt, die Diskussion darüber aufzunehmen, ob und in welcher Weise die Regelung des Art. 6 Abs. 1 Buchst. h) der EU-Bilanzrichtlinie in das HGB übernommen werden soll. Die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Steuerberaterverband sind bereit, sich daran zu beteiligen, und nehmen zu der aufgeworfenen Frage folgendermaßen Stellung:

1. Die Bestimmung der Richtlinie, nach der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt werden, beschreibt – bezogen auf die rechtliche Regelung des Jahresabschlusses – die Methode der Auslegung des Gesetzes entsprechend seinem Zweck (teleologische Auslegung). Da im Jahresabschluss die wirtschaftliche Lage des Unternehmens (§§ 238 Abs. 1 Satz 2, 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) abzubilden ist, sind die rechtlichen Vorgänge auch unter dem Gesichtspunkt ihres Einflusses auf diese wirtschaftliche Lage zu würdigen. Diese vom Zweck des Gesetzes ausgehende Auslegungsmethode ist im deutschen Recht, wie nicht näher dargestellt werden muss, fest verankert. Wie schon *Döllner* vor 35 Jahren auf der 30. Steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung in Wiesbaden ausgeführt hat, ist die „wirtschaftliche Betrachtung ... eine rechtlich gebotene Methode der Auslegung“. Sie kann daher „nicht in Gegensatz zu einer rechtlichen Betrachtung gesetzt werden“ (Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1979/1980, S. 195, 201 f.). Auch in neuerer Zeit ist diese Auffassung immer wieder vertreten worden (so von *Breidert/Moxter*, WPg 2007, S. 912, 913 ff.; *Euler* in Festschrift Ballwieser, 2014, S. 143, 145).
2. Es würde deshalb nicht „zur Steigerung der Aussagekraft handelsrechtlicher Abschlüsse beitragen, wenn im HGB geregelt wird, dass alle Geschäftsvorfälle nicht nur nach ihrer rechtlichen Form, sondern auch unter Berücksichtigung ihres wirtschaftlichen Gehalts abzubilden sind“, wie das Institut der Wirtschaftsprüfer meint. Da diese Regelung als methodischer Grundsatz im deutschen Bilanzrecht schon immer galt und gilt, könnte durch ihre ausdrückliche Verankerung im HGB keine inhaltliche Änderung der Jahresabschlüsse eintreten.

Seite 2

Sicherlich gibt es in vielen Fällen Zweifel, wie eine bilanzrechtliche Regelung teleologisch zutreffend zu interpretieren ist. Mit einer Generalklausel, wie der des Art. 6 Abs. 1 Buchst. h) der EU-Bilanzrichtlinie, ist diesem Problem aber nicht beizukommen.

3. Die Einfügung einer solchen Generalklausel in das HGB wäre zudem mit der Gefahr verbunden, dass in der Praxis die notwendige rechtliche Analyse eines für den Jahresabschluss relevanten Vorgangs gar nicht erst unternommen oder vorzeitig abgebrochen wird, weil man vorschnell meint, dessen wirtschaftlichen Gehalt beschreiben zu können. Gegen ein solches Verfahren hat sich im Hinblick auf die bilanzielle Zurechnung von Vermögensgegenständen deutlich der Bundesgerichtshof in seiner Entscheidung vom 6. November 1995, Az. II ZR 164/94 (DStR 1996, S. 187 f. = ZIP 1996, S. 70, 71 f.) ausgesprochen. Dieser Gefahr könnte nur begegnet werden, wenn das Gesetz mit zahlreichen Einzelregelungen nach dem Vorbild des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB in der Fassung, welche die Vorschrift durch das BilMoG erfahren hat, angereichert würde. Dabei müssten die Fallgruppen hervorgehoben werden, für die sich die Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in besonderem Maße stellt.
4. Wollte man dennoch die Generalklausel des Art. 6 Abs. 1 Buchst. h) der EU-Bilanzrichtlinie in das HGB aufnehmen, müsste zusätzlich überlegt werden, wie in diesem Zusammenhang mit der Ausnahmeregelung des Art. 6 Abs. 3 der Richtlinie verfahren werden soll.
5. Schließlich ist zu bedenken, dass eine vergleichbare Diskussion schon anlässlich der Schaffung des BilMoG geführt wurde. Der Referentenentwurf zu diesem Gesetz sah bekanntlich in § 246 Abs. 1 Satz 1 als Voraussetzung für die Zurechnung von Vermögensgegenständen, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträgen im Jahresabschluss ausschließlich nicht näher beschriebene wirtschaftliche Gesichtspunkte vor. Schon der Regierungsentwurf ist davon abgerückt. Dessen zunächst missverständliche Formulierung hat dann nach einem Vorschlag des Bundesrates der Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages so überarbeitet, wie sie später Gesetz geworden ist. Der Sache nach hat der deutsche Gesetzgeber auf diese Weise die oben unter Nr. 3 wieder-gegebene Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs übernommen. In dieser Entwicklung liegt, wie Sie, sehr geehrter Herr Blöink, zu Recht ausgeführt haben, ein sinnvoller Kompromiss (WPg 2012, S. 299, 301 f.).

Die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Steuerberaterverband sehen also keinen Bedarf, die Vorschrift des Art. 6 Abs. 1 Buchst. h) der EU-Bilanzrichtlinie in das HGB aufzunehmen. Eine solche Regelung ist auch nicht zu empfehlen, weil sie mit beachtlichen Unsicherheiten bei der Rechtsanwendung verbunden wäre.

Mit freundlichen Grüßen

Nora Schmidt-Kessler
Hauptgeschäftsführerin
Bundessteuerberaterkammer

Prof. Dr. Axel Pestke
Hauptgeschäftsführer
Deutscher Steuerberaterverband