

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Zur Vorlagepflicht des BFH in Bilanzierungsfragen von Personengesellschaften und Einzelunternehmen

von Dr. Wienand Meilicke, Licencié en droit français, LL.M. taxation (N.Y.U.), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn

[In seinem Urteil vom 28.3.2000 (VIII R 77/96, BB 2000, 1616) vertritt der VIII. Senat die Auffassung, bei Bilanzierungsfragen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften sei keine Vorentscheidung des EuGH einzuholen. Der Autor des nachfolgenden Beitrags meint, daß dies nicht ohne Vorlage an den Großen Senat des BFH hätte entschieden werden dürfen.]

I. Einleitung

Da vor dem Großen Senat noch die Vorlage des I. Senats schwebt, ob bei Bilanzierungsfragen für Kapitalgesellschaften eine Vorlage an den EuGH geboten ist, verwundert, daß der VIII. Senat im Urteil vom 28.3.2000 die Auffassung vertritt, bei Bilanzierungsfragen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sei keine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Der VIII. Senat des BFH stellt zwar zutreffend fest, daß das Recht der steuerlichen Gewinnermittlung gemeinschaftsrechtlich nicht harmonisiert und daß die Kapitalgesellschaften & Co.-Richtlinie vor ihrem In-Kraft-Treten für Personengesellschaften nicht verbindlich ist. Er unterläßt aber zu erwähnen, daß nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ein Vorlagefall auch dann vorliegt, wenn das nationale Recht eines Mitgliedstaates auf das Gemeinschaftsrecht so verweist, daß die Auslegung des Gemeinschaftsrechts für die Auslegung des nationalen Rechts vorgreiflich wird. Ob das nationale Recht in dieser Weise auf das Gemeinschaftsrecht verweist, ist eine Frage des nationalen Rechts. An drei Wegkreuzungen des Gedankenganges hätte der VIII. Senat des BFH sich diese Frage stellen müssen, und er hätte sie nicht ohne Vorlage an den Großen Senat des BFH beantworten dürfen:

II. Verweisung der §§ 238 - 263 HGB auf die Bilanzrichtlinie

Zunächst stellt sich die Frage, ob das deutsche Handelsrecht in den §§ 238 - 263 HGB so zu verstehen ist, daß die auf die 4. EG-Richtlinie gestützten Vorschriften des HGB einheitlich auszulegen sind, so daß sie im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Bilanzrichtlinie auch dann ausgelegt werden sollen, wenn sie auf Einzelkaufleute oder Personengesellschaften angewendet werden. Die besseren Argumente sprechen m.E. dafür, daß der deutsche Gesetzgeber eine einheitliche Auslegung der §§ 238 - 263 HGB hat anordnen wollen und daß deshalb die §§ 238 - 263 HGB auch dann im Lichte des Wortlauts und der Ziele der zugrunde liegenden Bilanzrichtlinie auszulegen sind, wenn sie auf Einzelkaufleute und Personengesellschaften angewendet werden.

Zur Entscheidung dieser Frage des deutschen Handelsrechts ist primär der II. Zivilsenat des BGH zuständig. Im Tomberger-Fall hat der BFH es schon im Sinne einer Vorlagepflicht entschieden; die Entscheidung betraf aber eine Kapitalgesellschaft. Diese Rechtsfrage ist vor allem aber eine der Vorfragen für die vom I. Senat des BFH gestellte Vorlagefrage an den Großen Senat des BFH. Der Große Senat hat erst noch darüber zu befinden, ob die §§ 238-263 HGB so auf das Gemeinschaftsrecht verweisen, daß die Auslegung der Bilanzrichtlinie für die Auslegung der §§ 238-263 HGB vorgreiflich ist. Folglich kann das Urteil des VIII. Senats nicht auf der Rechtsauffassung beruhen, die §§ 238-263 HGB verwiesen *nicht* auf das Gemeinschaftsrecht.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Vielleicht wollte der VIII. Senat argumentieren, daß die §§ 238-263 HGB unterschiedlich auszulegen sind je nachdem, ob sie auf Kapitalgesellschaften oder auf andere Kaufleute anzuwenden sind. Eine solche gespaltene Auslegung der §§ 238-263 HGB hätte aber wohl eine ausdrückliche Begründung verdient, zumal alle Senate des BFH die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften bisher unterschiedslos auf alle Steuerpflichtigen gleichmäßig angewendet haben. Eine Differenzierung der Bilanzierungsregeln zwischen verschiedenen Kategorien von bilanzierenden Kaufleuten würde eine Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung des Großen Senats darstellen und hätte deshalb ebenfalls der Vorlage an den Großen Senat bedurft.

III. Maßgeblichkeit der §§ 238-263 HGB für die Steuerbilanz

Alsdann stellt sich die Frage, ob § 5 Abs. 1 EStG auch dann auf das deutsche Handelsrecht verweist, wenn es im Lichte der Bilanzrichtlinie auszulegen ist, oder auf ein anderes Handelsrecht. Bisher ist § 5 Abs. 1 EStG immer so verstanden worden, daß er die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für maßgeblich erklärt. Die Frage, ob unter Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 EStG eine Verweisung auf das wirkliche deutsche Handelsrecht gemeint ist, so daß die Auslegung des europäischen Gemeinschaftsrechts für die Auslegung des deutschen Bilanzsteuerrechts vorgreiflich ist, oder ob § 5 Abs. 1 EStG nur auf ein in Wahrheit gar nicht existierendes, weil um die europarechtliche Komponente gekürztes Handelsrecht verweist, muß der Große Senat des BFH aufgrund der Vorlage des I. Senats ebenfalls erst noch entscheiden. Wenn der VIII. Senat nicht - pflichtwidrig - dem Großen Senat des BFH vorgreifen wollte, so kann auch so seine Rechtsauffassung nicht begründet werden.

IV. Spaltung des § 5 Abs. 1 EStG

Infolgedessen läßt sich die Entscheidung des VIII. Senats, Bilanzierungsfragen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften für nicht vorlagepflichtig zu erklären, nur noch mit einer gespaltenen Auslegung des § 5 Abs. 1 EStG erklären: Während § 5 Abs. 1 EStG für Kapitalgesellschaften bis zur Entscheidung des Großen Senats möglicherweise so auf das Gemeinschaftsrecht verweist, daß die Auslegung des Gemeinschaftsrechts über §§ 238-263 HGB, § 5 Abs. 1 EStG auch für das deutsche Steuerrecht vorgreiflich ist, verweist § 5 Abs. 1 EStG für Personengesellschaften und Einzelkaufleute auf ein anderes Handelsrecht, nämlich eines, welches nicht im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Bilanzrichtlinie auszulegen ist und welches infolgedessen so als Handelsrecht gar nicht existiert.

Die damit zum Ausdruck kommende Auffassung des VIII. Senats, daß das Steuerbilanzrecht für Einzelunternehmen und Personengesellschaften anders auszulegen sei als für Kapitalgesellschaften, ist schon deshalb verwunderlich, weil aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 EStG für eine Unterscheidung keine Anhaltspunkte zu erkennen sind. Im Hinblick auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist eine solche Differenzierung auch höchst bedenklich. Vor allem aber verwundert, daß der VIII. Senat eine solche Differenzierung bei der Bilanzierung von Kapitalgesellschaften auf der einen und bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften auf der anderen Hand statuiert, ohne hierzu den Großen Senat des BFH zu befragen. Eine Fülle von Vorlagen von Bilanzierungsfragen an den Großen Senat gehen nämlich von der Prämisse aus, daß das Steuerbilanzrecht für Kapitalgesellschaften einerseits und für Einzelunternehmen und Personengesellschaften andererseits einheitlich auszulegen ist. Anderenfalls hätte es zu Divergenzvorlagen zwischen dem für Kapitalgesellschaften zuständigen I. Senat und den für Einzelunternehmen und Personengesellschaften zuständigen anderen Senaten des BFH gar nicht kommen können.

Der VIII. Senat hat also auch bei dieser Erklärungsvariante mit seinem Urteil vom 28.3.2000 eine Frage entschieden, die er ohne Vorlage an den Großen Senat des BFH nicht hätte entscheiden dürfen.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

V. Schlußbemerkung

Da die verschiedenen Stellen, an denen sich die Vorlagefragen stellen, in der Literatur bereits ausführlich erörtert worden sind, ist kaum anzunehmen, daß die Richter des VIII. Senats die in dem Urteil unerwähnt gebliebenen Rechtsfragen nicht gesehen haben. Die Nicht-Behandlung der Vorlagefragen durch den VIII. Senat ist vielmehr ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der hier seit längerem vertretenen Auffassung, daß die Vorlagepflicht an den EuGH, die aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz folgt, von den Richtern am BFH in erster Linie als Machtfrage angesehen wird. Jetzt wissen wir: Die Richter aus dem VIII. Senat werden im Großen Senat wohl kaum bei Kapitalgesellschaften für eine Vorlage von Bilanzierungsfragen an den EuGH stimmen. Bisher hat der Große Senat sich aber immer nur punktuell mit einer - mehr oder weniger gelungenen - Begründung von dem Maßgeblichkeitsgrundsatz entfernt. Es bleibt abzuwarten, ob und gegebenenfalls mit welcher Begründung der Große Senat sich flächendeckend von der gesetzlich vorgeschriebenen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz.

4.1.1.16