

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

Mit Beschluß vom 09.09.1998 (BB 1999, 415) hat der I. Senat des BFH dem Großen Senat die seit langem diskutierte Frage vorgelegt, ob die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedeutet, daß der BFH Bilanzierungsfragen, in welchen das deutsche Steuerrecht das Handelsbilanzrecht für maßgeblich erklärt, dem EuGH vorlegen muß. Die Entscheidung zur Vorlage ist vorbehaltlos zu begrüßen. Da das BiRiLiG seit dem 01.01.1986 in Kraft ist, kann man sich allenfalls fragen, wie die deutsche Finanzgerichtsbarkeit 12 Jahre lang judizieren konnte, ohne die Frage beantwortet zu haben. Fraglich ist jedoch, ob der I. Senat dem Großen Senat die Frage richtig gestellt hat, wenn er sie als eine Frage des Verfahrensrechts formuliert, oder ob es sich nicht richtigerweise um eine Frage des materiellen deutschen Steuerrechts handelt, nämlich nach der Reichweite der in § 5 Abs. 1 EStG vorgeschriebenen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

### I. Entscheidungskompetenz des BFH zur Beurteilung der Reichweite der Vorlagepflicht?

Das Ertragssteuerrecht ist gemeinschaftsrechtlich nicht harmonisiert. Deshalb ist kein Mitgliedstaat gehalten, eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für das Ertragsteuerrecht vorzuschreiben. Der EuGH hat jedoch noch kürzlich bestätigt, daß jeder Mitgliedstaat sein nationales Recht so gestalten kann, daß es so auf das Gemeinschaftsrecht verweist, daß die Auslegung des Gemeinschaftsrechts für die Auslegung des nationalen Rechtes vorgreiflich wird.

Das bedeutet jedoch nicht, daß die nationalen Gerichte eine Entscheidungskompetenz besitzen, eine Vorlage an den EuGH zu unterlassen, obwohl eine gemeinschaftsrechtliche Vorfrage entscheidungserheblich ist. Daß die nationalen Gerichte darüber befinden, ob eine gemeinschaftsrechtliche Vorfrage für die Entscheidung eines ihnen vorliegenden Rechtsstreits erheblich ist, ist nämlich keine Besonderheit der Fälle, in denen nationales Recht freiwillig auf Gemeinschaftsrecht verweist. Die Notwendigkeit, daß die nationalen Gerichte zunächst darüber befinden, ob eine gemeinschaftsrechtliche Frage als Vorfrage für die Entscheidung ihres Rechtsstreits erheblich ist, stellt sich vielmehr in allen einschlägigen Fällen. So mußte der BGH im Tomberger-Fall darüber befinden, ob Frau Tomberger als Minderheitsgesellschafterin die Bilanz, deren Unrichtigkeit sie geltend machte, nach deutschem Gesellschaftsrecht überhaupt noch angreifen konnte. Nur wenn die Regeln des deutschen Gesellschaftsrechts dem Minderheitsgesellschafter gestatten, die Unrichtigkeit einer Handelsbilanz geltend zu machen, wird entscheidungserheblich, ob die Handelsbilanz zutreffend aufgestellt ist oder ob sie nach den Regeln der Bilanzrichtlinie anders hätte aufgestellt werden müssen. Wenn aber die Erheblichkeit der gemeinschaftsrechtlichen Vorfrage einmal feststeht, so besteht nach Art. 177 EWG-Vertrag nicht nur ein Vorlagerecht der nationalen Gerichte, sondern, wenn letztinstanzlich entschieden wird, eine Vorlagepflicht.

Bei Verweisungen des Ertragssteuerrechts auf das Handelsbilanzrecht ist es nicht anders. Der nationale Gesetzgeber und die nationalen Gerichte entscheiden autonom und verbindlich darüber, ob das deutsche Ertragssteuerrecht und insbesondere § 5 Abs. 1 EStG auf das gemeinschaftsrechtlich harmonisierte Handelsbilanzrecht in der Art verweist, daß die richtige Auslegung des gemeinschaftsrechtlich harmonisierten Handelsbilanzrechts als Vorfrage maßgeblich ist. Das ist eine Frage des materiellen deutschen Rechts. Wird diese Frage mit "Ja" beantwortet, so ist die Vorlage an den EuGH zwingend.

Wenn die gemeinschaftsrechtliche Vorfrage kraft einer durch nationales Recht ausgesprochenen Verweisung auf Gemeinschaftsrecht vorgreiflich ist, so steht es nicht im Belieben des nationalen Richters, vorzulegen oder nicht vorzulegen. Insbesondere kann daraus, daß der Gesetzgeber eines Mitgliedstaates frei ist, für nicht harmonisierte Rechtsgebiete auf Gemeinschaftsrecht zu verweisen, nicht im Sinne eines Erstrecht-Schlusses angenommen werden, daß die Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht nur materiell, aber ohne die Konsequenzen der Vorlagepflicht des Art. 177 EWG-Vertrag erfolgen könne. Dagegen spricht schon der Wortlaut des Art. 177 EWG-Vertrag, der die Zuständigkeit des EuGH für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts einheitlich immer dann vorsieht, wenn ein nationales Gericht zu dem Ergebnis kommt,

# MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

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

daß eine Frage des Gemeinschaftsrechts für seine Entscheidung erheblich ist. Wenn die Erheblichkeit der gemeinschaftsrechtlichen Vorfrage besteht, so besteht neben dem Vorlagerecht des Art. 177 Abs. 2 immer auch die Vorlagepflicht des Art. 177 Abs. 3 EWG-Vertrag. Art. 177 EWG-Vertrag sieht nicht vor, daß der EuGH für die Entscheidung von Vorlagen der nationalen Gerichte zum Gemeinschaftsrecht zuständig ist, bei denen keine Erheblichkeit im Sinne dieser Vorschrift besteht. Ebenso wenig sieht er vor, daß letztinstanzlich entscheidende nationale Gerichte ein Vorlagerecht haben könnten, ohne zur Vorlage verpflichtet zu sein

Aber auch der Zweck des Art. 177 EWG-Vertrag verbietet die Annahme, daß nationales Recht in der Weise auf Gemeinschaftsrecht verweisen könnte, daß die Entscheidung der gemeinschaftsrechtlichen Vorfrage entscheidungserheblich ist, ohne eine Vorlagepflicht nach Art. 177 EWG-Vertrag zu begründen. Eine solche Verrweisungstechnik würde nämlich dazu führen, daß die nationalen Gerichte ohne die Kontrolle des EuGH Fragen zum Gemeinschaftsrecht entscheiden. Dadurch würde das Auslegungsmonopol des EuGH zum Gemeinschaftsrecht ausgehöhlt. In der Leur-Bloem-Entscheidung hat der EuGH formuliert, es bestehe ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, daß die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern. Er ist deshalb zu einer Vorlagepflicht auch dann gekommen, wenn sich nationale Regelungen zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten.

Entgegen der Auffassung von Kempermann können die Schlußanträge des Generalanwalts Philippe Léger in der Vorlegesache des FG Köln nicht für die These herangezogen werden, im Bereich des Steuerrechts bestehe keine Vorlagepflicht. In Rn. 30 seiner Schlußanträge stellt der Generalanwalt vielmehr ausdrücklich fest, daß die Entscheidung im Ausgangsverfahren von der Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen der Bilanzrichtlinie abhängt und daß deshalb kein Zweifel an der Zuständigkeit des EuGH besteht. Der Generalanwalt bejaht deshalb auch ausdrücklich, daß nach Handelsrecht eine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung unter den vom FG Köln geschilderten Umständen besteht. Nur zur Höhe der Rückstellung meint er, daß das Gemeinschaftsrecht keine Vorgaben mache, wobei er zusätzlich dem Irrtum unterliegt, das FG Köln suche nicht die Beantwortung der handelsrechtlichen Vorfrage, sondern die Beantwortung einer Frage des deutschen Steuerrechts. Sollte das Gemeinschaftsrecht tatsächlich, wie der Generalanwalt meint, Rückstellungen nur "nicht verbieten", die Höhe der Rückstellung aber in das Belieben des nationalen Gesetzgebers oder gar des Bilanzierenden stellen, so wäre die Harmonisierung der Kapitalerhaltung, der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse und des True and Fair View insoweit gescheitert. Das ist aber keine Frage der Vorlagepflicht, sondern des materiellen Gemeinschaftsbilanzrechts.

Die vom I. Senat des BFH formulierte Vorlagefrage trifft deshalb nicht den Kern des Problems. Der Vorlagebeschluß hätte nicht fragen sollen, ob der BFH verpflichtet ist, Fragen nach der Auslegung des BiRiLiG dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, sondern er hätte fragen müssen, ob das Steuerbilanzrecht auf das BiRiLiG dergestalt verweist, daß die richtige Auslegung des Gemeinschaftsrechts als Vorfrage für die richtige Auslegung des Ertragssteuerrechts maßgeblich ist. Nur für diese Frage des materiellen deutschen Steuerrechts hat der Große Senat des BFH die Entscheidungskompetenz. Die vom I. Senat formulierte Frage ist dagegen eine Frage nach der Auslegung des Art. 177 EWG-Vertrag, für welche nicht der Große Senat des BFH, sondern der EuGH zuständig ist.

## **II. Mögliche Interpretationen der Meinung des I. Senats zum materiellen Recht**

Erst ganz am Ende seines Vorlagebeschlusses läßt der I. Senat des BFH erkennen, daß er sich über den materiell-rechtlichen Gehalt seiner Vorlagefrage im Klaren ist, wenn es dort heißt, er verkenne nicht, daß seine Gesetzesinterpretation im Grundsatz die Aufstellung abweichender Bilanzierungsregeln für die Handelsbilanz und die Steuerbilanz von Kapitalgesellschaften ermöglicht. Leider unterläßt der I. Senat es, uns darüber aufzuklären, welche gemeinschaftsrechtlich nicht harmonisierte Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich sein soll. Nachstehend sollen einige mögliche Interpretationen der Meinung des I. Senats zum materiellen Recht vorgestellt werden.

# MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

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

## 1. Verabschiedung von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz?

Dem I. Senat könnte vorschweben, sich von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz überhaupt zu verabschieden und die Regeln des Handelsbilanzrechts für das Ertragsteuerrecht nur noch sinngemäß (entsprechend, analog) für anwendbar zu erklären. In der Leur-Bloem-Entscheidung hat der EuGH für die Vorlagepflicht ausdrücklich danach unterschieden, ob das nationale Gericht nach den einschlägigen nationalen Bestimmungen an das Gemeinschaftsrecht gebunden ist oder ob es dieses nur zu berücksichtigen braucht und von ihr abweichen kann.

Bei einer bloß sinngemäßen Anwendung des Gemeinschaftsrechts bzw. eines gemeinschaftsrechtlich harmonisierten nationalen Rechts ist die Auslegung des Gemeinschaftsrechts oft nicht vorgreiflich i.S.v. Art. 177 EWG-Vertrag, weil die Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht unter dem Vorbehalt steht, daß nicht der Sinn und Zweck des nationalen Gesetzes eine andere Antwort erfordert. Welche Auslegung Sinn und Zweck der Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht erfordern, bestimmt das nationale Gericht, so daß eine Vorlage an den EuGH entbehrlich wird. Für dieses Verständnis des Vorlagebeschlusses sprechen die Ausführungen des I. Senats zu den unterschiedlichen Zielen des BiRiLiG einerseits und des Ertragssteuerrechts andererseits. So könnte der BFH für die Rückstellungen für rückständige Entsorgung von Umweltmüll z. B. zu dem Ergebnis kommen, daß der Zweck des Ertragssteuerrechts, dem Staat Einnahmen zu verschaffen, eine Rückstellung noch verbietet, während das Handelsrecht wegen des Zwecks der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes zu dem Ergebnis gelangt, daß eine Rückstellung schon gebildet werden muß. Schon der Wortlaut des § 5 Abs. 1 EStG spricht aber dagegen, die bisherige **Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in eine bloße **analoge Anwendung** der handelsbilanzrechtlichen Vorschriften umzufunktionieren.

Der BFH weist zutreffend darauf hin, daß der Gedanke der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung und der Gedanke der steuerneutralen Anpassung des deutschen Rechts das gesamte Gesetzgebungsverfahren zum BiRiLiG durchzog. Das spricht aber nicht gegen, sondern für eine Maßgeblichkeit der vom EuGH auszulegenden Bilanzrichtlinie für das deutsche Steuerrecht. Die Bilanzrichtlinie hat es dem deutschen Gesetzgeber nämlich gerade ermöglicht, die von der Richtlinie vorgesehenen Wahlrechte so auszuüben, daß die Umsetzung für Deutschland steuerneutral ist. Die Steuerneutralität geht aber nicht so weit, daß der BFH nicht mehr an das Handelsrecht, wie es von den für dessen Auslegung zuständigen Gerichten ausgelegt wird, gebunden ist. Sowenig wie eine etwaige Rechtsprechungsänderung des BGH zum Handelsbilanzrecht der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz entgegensteht, so wenig steht eine Auslegung des Handelsrechts durch den EuGH dieser Maßgeblichkeit entgegen.

Auch der Hinweis auf die unterschiedlichen Zwecke von Handelsbilanzrecht und Steuerbilanzrecht vermag nicht zu überzeugen. Den unterschiedlichen Zielen der Rechtsgebiete hat der deutsche Gesetzgeber schon selbst dadurch Rechnung getragen, daß er die Handelsbilanz nur für einen Teilbereich als maßgeblich erklärt, für andere Bereiche, z. B. bei der Bewertung, dagegen eigene Regeln gesetzt hat. Es macht auch durchaus Sinn, daß der deutsche Steuergesetzgeber in Teilbereichen die Handelsbilanz für maßgeblich erklärt und damit eine Abweichung wegen des unterschiedlichen Zwecks von Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht zugelassen hat. Entgegen der Auffassung des Vorlagebeschlusses dient die Handelsbilanz auch nach der Bilanzrichtlinie nicht nur und nicht einmal hauptsächlich dazu, die Jahresabschlüsse solcher Gesellschaften, die über das nationale Hoheitsgebiet hinaus tätig sind, vergleichbar zu machen. Vielmehr dient die Handelsbilanz des Einzelabschlusses auch nach der Bilanzrichtlinie zunächst einmal der Kapitalerhaltung. Die Regeln über die Kapitalerhaltung sind für Aktiengesellschaften schon in der 2. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts gemeinschaftsrechtlich harmonisiert worden. Deren Art. 15 sieht ausdrücklich vor, daß (ausgenommen durch Kapitalherabsetzung) keine Ausschüttung an die Aktionäre erfolgen darf, wenn bei Abschluß des letzten Geschäftsjahres das Netto-Aktivvermögen, wie es der Jahresabschluß ausweist, das Eigenkapital unterschreiten würde. Solange jeder Mitgliedstaat autonom entscheiden konnte, wie der ausschüttbare Gewinn definiert wird, stellte diese Vorschrift eine Einbruchsstelle für nicht harmonisiertes nationales Recht dar. Die Bilanzrichtlinie schließt diese Lücke.

# MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

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

Daß die Bilanzrichtlinie der Harmonisierung der Kapitalerhaltung und des Verbots der Ausschüttung des Nennkapitals dient, ergibt sich ferner aus denjenigen ihrer Vorschriften, welche als Ausnahmeregeln ausdrücklich Ausschüttungsverbote für bilanzierbares Aktivvermögen statuieren. Damit wird bestätigt, daß die 4. EG-Richtlinie der Kapitalerhaltung und der Harmonisierung von Ausschüttungsverböten dient.

Wenn der deutsche Steuergesetzgeber bei der Definition der Steuerbemessungsgrundlage für die Ertragssteuern darauf abstellt, was Gesellschafter nach Handelsrecht entnehmen dürfen, so macht es guten Sinn, die Gesellschafter nicht mehr und nicht weniger entnehmen zu lassen, als dem Fiskus zugestanden wird, und umgekehrt den Fiskus nicht mehr entnehmen zu lassen, als den Gesellschaftern als entnahmefähig zugestanden wird. Das ist freilich nicht erst seit dem BiRiLiG so, sondern galt schon, als 1934 der Maßgeblichkeitsgrundsatz in das deutsche Steuerrecht eingeführt wurde.

Der weitere Zweck der Handelsbilanz, der Öffentlichkeit einen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage bestimmter Gesellschaften zu gewähren, hat mit den steuerlichen Zwecken weniger gemeinsam. Indes sind auch dies Zwecke, die nicht erst durch die Bilanzrichtlinie in das deutsche Handelsrecht eingeführt wurden. Eine Veröffentlichung der handelsrechtlichen Abschlüsse der Aktiengesellschaften gab es ebenfalls schon 1934, als der Grundsatz der Maßgeblichkeit in das deutsche Steuerrecht eingeführt wurde. 1969 wurde durch das Publizitätsgesetz die Publizitätspflicht auf weitere Rechtsformen von Unternehmen erstreckt, ohne daß deswegen an dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht irgendetwas geändert worden wäre.

Zusammengefaßt kann man feststellen, daß die Handelsbilanz mit dem Ziel der Kapitalerhaltung und dem Ziel der Veröffentlichung von vergleichbaren Jahresabschlüssen zwar andere Ziele hat als das Steuerrecht, daß es aber keineswegs sachfremd, sondern vernünftig ist, wenn der Steuergesetzgeber für bestimmte Teile der Steuerbemessungsgrundlage diese Regeln des Handelsrechts als maßgeblich erklärt. Dabei war schon vor Umsetzung der Bilanzrichtlinie auch vom BFH anerkannt, daß die Auslegung des für die Steuerbilanz maßgeblichen Handelsbilanzrechts in den Händen des BGH liegt. Der BGH hatte bei der Auslegung des Handelsbilanzrechts nur handelsrechtliche Gesichtspunkte und Zwecke zu berücksichtigen. Trotzdem hat der BFH die Rechtsprechung des BGH z. B. zur phasengleichen Vereinnahmung von Dividenden zu Lasten des Steuerpflichtigen alsbald übernommen.

Durch die Harmonisierung des Handelsbilanzrechts durch die Bilanzrichtlinie hat sich an dem Inhalt und den Zwecken des Handelsrechts nichts wesentliches geändert, und darum hat sich auch nichts an den Gründen geändert, die für eine Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für das Steuerrecht sprechen. Geändert hat sich lediglich die Zuständigkeit der Gerichte: Während der BFH bis zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie frei war, das durch § 5 Abs. 1 EStG für maßgeblich erklärte Handelsbilanzrecht nach seinem Ermessen auszulegen, und der BGH dem BFH dabei selten in die Quere kam, ist seit Umsetzung der Bilanzrichtlinie der EuGH für die Auslegung des Handelsbilanzrechts ausschließlich zuständig.

Gegen die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für das Steuerrecht kann auch nicht eingewendet werden, daß der Große Senat des BFH sich von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz des Steuerpflichtigen schon verabschiedet hatte, als er entschied, daß steuerrechtlich Bilanzierungswahlrechte immer zugunsten des Fiskus ausgeschöpft werden müssen. Die Maßgeblichkeit von handelsrechtlichen Realisierungsverböten hat der Große Senat dort nämlich gerade bestätigt.

Im Vorlagebeschluß vom 16.12.1998 hat der I. Senat des BFH weitergehend die Auffassung vertreten, das Prinzip der Maßgeblichkeit müsse zurücktreten, wenn spezifisch steuerrechtliche Gesichtspunkte eine Abweichung von der handelsrechtlichen Handhabung gebieten. Im Fall der phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen, die schon handelsrechtlich nicht überzeugen kann, leuchtet es sein, aus den vom I. Senat angeführten speziell steuerlichen Überlegungen dem Handelsrecht die Gefolgschaft zu verweigern. Bei handelsrechtlichen Aktivierungsverböten sind jedoch keine spezifisch steuerrechtlichen Gesichtspunkte ersichtlich, die zwingend eine Abweichung gebieten.

# MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

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

Würde der BFH, nur um der Vorlagepflicht an den EuGH zu entgehen, die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz durch eine Analogie zur Handelsbilanz ersetzen, so würde dies nicht nur die Bindung an die Rechtsprechung des EuGH, sondern auch an die Rechtsprechung des BGH zum Fortfall bringen. Denn zumindest der BGH muß, wenn er über das Handelsbilanzrecht der Kapitalgesellschaften entscheidet, das deutsche Handelsrecht im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Bilanzrichtlinie auslegen und Zweifelsfragen nach Art. 177 EWG-Vertrag dem EuGH vorlegen. Das hat der EuGH in der Tomberger-Entscheidung ausdrücklich bestätigt, und davon kann deshalb auch der Große Senat des Bundesfinanzhofs nicht ohne erneute Vorlage an den EuGH abweichen.

## **2. Maßgeblichkeit des für Einzelkaufleute und Personengesellschaften geltenden Handelsbilanzrechts?**

Möglicherweise schwebt dem I. Senat des BFH statt dessen vor, die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auf den 1. Abschnitt des dritten Buches des HGB zu beschränken und sich dabei auf den Standpunkt zu stellen, daß dieser Abschnitt durch die Bilanzrichtlinie nicht harmonisiert ist und deshalb nicht "im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Richtlinie" ausgelegt zu werden braucht. Dafür spricht die Meinung des I. Senats, das aus der Richtlinie stammende True and Fair View-Gebot gelte nicht für die §§ 238 - 263 HGB; deshalb würde im Rahmen der §§ 238 - 263 HGB kein Bezug zum Gemeinschaftsrecht hergestellt und keine Zuständigkeit des EuGH für die Auslegung der §§ 238 - 263 HGB begründet.

Die These, die §§ 238 - 263 HGB hätten keinen Bezug zum Gemeinschaftsrecht, bräuchten nicht im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Richtlinie ausgelegt zu werden, und bei Zweifeln über die Auslegung derjenigen von ihnen, die auf einer Richtlinienvorschrift beruhen, brauche der EuGH nicht eingeschaltet zu werden, ist jedoch nicht haltbar. Zumindest für die Handelsbilanz von Kapitalgesellschaften ist nicht zweifelhaft, daß die §§ 238 - 263 HGB die Bilanzrichtlinie umsetzen. Das ergibt sich aus dem teilweise identischen Wortlaut der Vorschriften, aus der Entstehungsgeschichte und aus dem materiell identischen Regelungsgehalt. Im Tomberger-Fall hat der BGH Fragen über die Auslegung dieser Vorschriften bereits dem EuGH vorgelegt und damit den Bezug zum Gemeinschaftsrecht anerkannt. Sollte der Große Senat des BFH die Auffassung vertreten wollen, daß die §§ 238 - 263 HGB bei Anwendung auf Kapitalgesellschaften keinen Bezug zum Gemeinschaftsrecht haben und daß deshalb bei ihrer Auslegung keine Zuständigkeit des EuGH begründet wird, so würde er wegen Abweichens von der Tomberger-Entscheidung des BGH den Gemeinsamen Senat der Obersten Gerichtshöfe des Bundes anrufen müssen. Da der EuGH im Tomberger-Fall seine Zuständigkeit für die Auslegung der §§ 238 - 263 HGB bereits bejaht hat, könnte aber auch der Gemeinsame Senat der Obersten Gerichtshöfe des Bundes die Auffassung des I. Senats des BFH nicht ohne erneute Vorlage an den EuGH bejahen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist das Übergehen einer bereits ergangenen EuGH Rechtsprechung als willkürlich i.S.v. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG anzusehen.

Streitig und bisher nicht entschieden ist, ob eine Vorabentscheidung des EuGH auch dann einzuholen ist, wenn die §§ 238 - 263 HGB auf Einzelkaufleute oder Personengesellschaften angewendet werden. Es liegt ein typischer Fall der Verweisung des ungebundenen nationalen Bilanzrechts für Einzelkaufleute und Personengesellschaften auf Gemeinschaftsrecht vor, bei dem nationale Gerichte entscheiden müssen, ob eine Bindung an die Auslegung des Gemeinschaftsrechts gemeint ist, so daß die Entscheidung der gemeinschaftsrechtlichen Vorfrage für die Entscheidung des nationalen Rechtstreits erheblich ist. M. E. sprechen die besseren Gründe dafür, die §§ 238 - 263 HGB so zu verstehen, daß sie auch dann im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Bilanzrichtlinie ausgelegt werden sollen, wenn sie auf Einzelkaufleute oder Personengesellschaften angewendet werden. Die Frage ist jedoch in erster Linie von dem für die Auslegung des Handelsrechts zuständigen BGH zu entscheiden. Da bisher eine einschlägige Rechtsprechung des BGH zu dieser Frage noch nicht vorliegt, ist der Große Senat des BFH zur Entscheidung dieser Frage ohne Anrufung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes in der Lage, da das Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der Obersten Gerichtshöfe des Bundes, anders als § 11 Abs. 4 FGO, eine Vorlage wegen grundsätzlicher Bedeutung einer Rechtsfrage nicht vorsieht, selbst wenn ein fachfremdes Gericht (hier die Steuergerichte) über eine Rechtsfrage zu entscheiden beabsichtigt, für welche ein anderer Gerichtszweig (hier der II. Senat des BGH) zuständig ist.

# MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

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

Nicht erwähnt und infolgedessen wohl auch nicht berücksichtigt wird im Vorlagebeschluß des I. Senats, daß seit dem 01.01.1993 die Ergänzungsrichtlinie zur Bilanzrichtlinie in Kraft ist, wonach sämtliche Vorschriften der Bilanzrichtlinie auch für Personengesellschaften gelten, wenn Kapitalgesellschaften die einzigen persönlich haftenden Gesellschafter sind. Diese Richtlinie ist vom deutschen Gesetzgeber zwar noch nicht umgesetzt; die §§ 238 - 263 HGB sind auf derartige Personengesellschaften aber seit dem 01.01.1993 im Lichte des Wortlauts und der Ziele der Bilanzrichtlinie auszulegen, so daß eine Vorlagepflicht an den EuGH auch dann besteht, wenn das deutsche Handelsbilanzrecht auf solche Personengesellschaften angewendet werden soll.

### 3. Praktische Konsequenzen der Auffassung des I. Senats

Interessieren würde auch, wie der I. Senat des BFH in Zukunft vorzugehen gedenkt, wenn der BGH an ihn herangetragene Fragen des Bilanzrechts für Einzelkaufleute und nicht-harmonisierte Personengesellschaften möglicherweise abweichend vom BFH entscheidet oder abweichend von der Auffassung des BFH dem EuGH vorlegt, oder wenn der EuGH aus anderen Gründen eine im Bereich der §§ 238 - 263 HGB einschlägige Rechtsfrage anders als der BFH entscheidet. Würde der BFH dann an seiner abweichenden Rechtsprechung festhalten und damit die Unmaßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für das Steuerbilanzrecht demonstrieren? Oder würde der BFH sich dann nachträglich der Rechtsprechung des BGH oder des EuGH anschließen und dadurch offenlegen, daß seine früheren Entscheidungen zum Handelsbilanzrecht einen Verstoß gegen die Vorlagepflicht des Art. 177 EWG-Vertrag darstellen? Der Große Senat des BFH sollte diese zukünftigen Konsequenzen seiner Entscheidung zum materiellen Recht in seine Überlegungen einbeziehen.

### III. Machtfrage

Daß der I. Senat des BFH nicht versucht, die zugrunde liegenden Fragen des materiellen Rechts zu klären, sondern nur die prozeßrechtliche Frage nach der Vorlagepflicht stellt, ist wohl kein Zufall. Die Frage nach dem richtigen materiellen Recht interessiert den BFH nicht oder jedenfalls nur am Rande. Die einzige Frage, die die Richter am BFH wirklich interessiert, ist die Machtfrage: Bestimmen die Richter am BFH, welches das maßgebliche Handelsbilanzrecht ist, auf welches § 5 Abs. 1 EStG für die Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern verweist, oder wird dieses Handelsbilanzrecht von den Richtern bestimmt, welche vom Gesetz für die Lösung von Fragen zur Handelsbilanz zuständig sind? Solange es die Bilanzrichtlinie nicht gab, war zwar theoretisch der BGH für die Feststellung des Handelsbilanzrechts federführend zuständig. Es gab jedoch keine Vorlagepflicht an den BGH. Im Gegenteil wurde der BGH nur selten mit Fragen des Handelsbilanzrechts befaßt. Deshalb hatte der BFH in der Praxis freie Hand, die Regeln des Handelsbilanzrechts nach eigenem Ermessen zu setzen. Dabei brauchte er zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Erwägungen nicht einmal genau zu differenzieren. Seit dem Inkrafttreten der Bilanzrichtlinie hat sich an der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nichts und am materiellen Handelsbilanzrecht so gut wie nichts geändert. Geändert hat sich nur die Zuständigkeit der Richter, die über das Handelsbilanzrecht zu entscheiden haben. Für die Richter am BFH, die ein Berufsleben darauf verwendet haben, zu der Position zu gelangen, in der sie letztinstanzlich frei über das Handelsbilanzrecht entscheiden können, ist es vielleicht unbefriedigend, einen Teil ihrer hergebrachten Entscheidungskompetenz an ein anderes Gremium, den EuGH, abgeben zu müssen, der vom Gesetzgeber für die verbindliche Entscheidung von Fragen zum Handelsbilanzrecht bestimmt worden ist. Es spricht sogar einiges für die Annahme, daß die Richter am BFH das Bilanzrecht (einschließlich das Handelsbilanzrecht) besser beherrschen als die Richter am BGH und am EuGH. Dies könnte auch ein Anlaß für den deutschen Gesetzgeber sein, die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz neu zu überdenken. Das alles ändert de lege lata aber nichts daran, daß das Gesetz im Bereich des § 5 Abs. 1 EStG eine strikte Bindung an das Handelsbilanzrecht anordnet hat und daß infolgedessen der BFH Vorfragen des Handelsbilanzrechts auch dann dem EuGH vorlegen muß, wenn sie erst durch die Verweisung des § 5 Abs. 1 EStG für einen Steuerrechtsstreit erheblich werden.

# MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

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

## **Zusammenfassung**

1. Die Vorlagefrage ist durch den I. Senat des BFH falsch gestellt. Sie kann nur beantwortet werden, wenn materiellrechtlich geklärt wird, in welcher Weise das Handelsbilanzrecht für das Steuerbilanzrecht maßgeblich ist.
2. Materiellrechtlich hat der deutsche Gesetzgeber eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in der Weise vorgesehen, daß die richtige Auslegung des Gemeinschaftsrechts Vorfrage für die richtige Auslegung des deutschen Steuerrechts ist. Infolgedessen müssen auch die deutschen Steuergerichte an den EuGH vorlegen.
3. Eine Änderung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und der daraus resultierende Wegfall der Vorlagepflicht steht nur dem deutschen Gesetzgeber zu.

4.1.1.6