

Schriften zum Europäischen Recht

Band 15

**Die Rechnungslegungsvorschriften
des HGB für Kapitalgesellschaften
und die 4. EG-Richtlinie
(Bilanzrichtlinie)**

Von

Frank Vogel



Duncker & Humblot · Berlin

FRANK VOGEL

**Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB für
Kapitalgesellschaften und die 4. EG-Richtlinie
(Bilanzrichtlinie)**

Schriften zum Europäischen Recht

Herausgegeben von
Siegfried Magiera und Detlef Merten

Band 15

**Die Rechnungslegungsvorschriften
des HGB für Kapitalgesellschaften
und die 4. EG-Richtlinie
(Bilanzrichtlinie)**

**Von
Frank Vogel**



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Vogel, Frank:

Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB für
Kapitalgesellschaften und die 4. EG-Richtlinie
(Bilanzrichtlinie) / von Frank Vogel. – Berlin :
Duncker und Humblot, 1993

(Schriften zum europäischen Recht ; Bd. 15)

Zugl.: Berlin, Freie Univ., Diss., 1992

ISBN 3-428-07619-2

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten
© 1993 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61
Printed in Germany

ISSN 0937-6305
ISBN 3-428-07619-2

Geleitwort

Die Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen ist durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. Dezember 1985 als Drittes Buch des Handelsgesetzbuchs in deutsches Recht umgesetzt worden. Angesichts dieser umfassenden Kodifikation ist es von großem praktischen und theoretischen Interesse, inwieweit diese Transformation dem Umsetzungsauftrag der Richtlinie entspricht, ob insbesondere der Anwendungsbereich der Richtlinie eingehalten ist, ob sie vollständig in deutsches Recht transformiert worden ist, ob von den in der Richtlinie eingeräumten Wahlrechten zutreffender Gebrauch gemacht worden ist und ob die einzelnen Regelungen mit den Vorgaben der Richtlinie im Einklang stehen. Soweit sich Diskrepanzen ergeben, ist weiter zu fragen, zu welchen Rechtsfolgen ein Verstoß gegen die Richtlinie führt.

Eine solche umfassende Untersuchung fehlt bisher; es gibt nur sporadisch einzelne Erörterungen vermeintlicher Richtlinienverstöße. Es ist daher außerordentlich verdienstvoll, daß sich der Verfasser der mühevollen Aufgabe unterzogen hat, das Dritte Buch des Handelsgesetzbuchs, soweit es die Kapitalgesellschaften betrifft, auf die Übereinstimmung mit der 4. EG-Richtlinie zu untersuchen. Er gelangt dabei zu weiterführenden, teilweise zu überraschenden Ergebnissen, die auch unter dem Gesichtspunkt der Europatreue des deutschen Gesetzgebers gesehen werden müssen.

Die Arbeit ist im Dezember 1992 mit einem der vom Verein Berliner Kaufleute und Industrieller e.V. ausgelobten Preise „Europa-Forschung in Berlin“ ausgezeichnet worden.

Berlin, im Dezember 1992

Univ.-Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*

Vorwort

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin hat die vorliegende Arbeit im Sommersemester 1992 als Dissertation angenommen. Die Arbeit widmet sich in erster Linie der vierten EG-Richtlinie zum Gesellschaftsrecht vom 25. Juli 1978 (Bilanzrichtlinie) und dem zu ihrer Umsetzung erlassenen Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19. Dezember 1985. Darüber hinaus berücksichtigt sie die Änderungsrichtlinie vom 8. November 1990, welche die Kapitalgesellschaft & Co. in den Anwendungsbereich der Bilanzrichtlinie einbezieht, und das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 22. Dezember 1989, mit dem die umfassende umgekehrte Maßgeblichkeit der Ausübung steuerlicher Wahlrechte für die Handelsbilanz festgeschrieben wurde. Rechtsprechung und Literatur konnten bis zum Frühjahr 1992 verwertet werden.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Professor Dr. Joachim Schulze-Osterloh, der die Arbeit betreut hat, für die zahlreichen weiterführenden Gespräche und Anregungen. Ebenso gebührt mein Dank dem Zweitgutachter der Dissertation, Herrn Professor Dr. Lorenz Fastrich. Für die Aufnahme der Arbeit in die Reihe „Schriften zum Europäischen Recht“ bin ich den Herausgebern, Herrn Professor Dr. Siegfried Magiera und Herrn Professor Dr. Detlef Merten, sowie dem Verleger, Herrn Professor Norbert Simon, zu großem Dank verpflichtet.

Berlin, im September 1992

Frank Vogel

Inhaltsverzeichnis

§ 1	Einleitung	15
§ 2	Vereinbarkeit der deutschen Rechnungslegungsvorschriften mit der Bilanzrichtlinie	17
	<i>A. Anwendungsbereich der Richtlinie: Art. 1</i>	17
	I. Den vereinheitlichten Rechnungslegungsvorschriften unterworfenen Gesellschaftsformen	17
	II. Zweck und Grundgedanke der Bilanzrechtsvereinheitlichung	18
	III. Vereinheitlichungszweck und in der ursprünglichen Fassung der Richtlinie nicht genannte Gesellschaftsformen	18
	<i>B. Das Bilanzierungsziel: Art. 2 der Richtlinie</i>	20
	I. Erweiterung des Wortlauts von Art. 2 III in § 264 II HGB	20
	II. Die Ausnahmeregelung des Art. 2 V	23
	1. Gesetzesauslegung im deutschen Recht	23
	2. Der Aussagegehalt von Art. 2 V	24
	a) Ursprung des Art. 2 V im englischen Recht	24
	b) Gesetzesanwendung im englischen Recht	24
	<i>C. Die Gliederungsschemata: Art. 9, 23 und 25</i>	27
	I. Abweichungen in der Numerierung der Posten	27
	II. Abweichungen in der Bezeichnung der Posten	28
	III. Das Bilanzschema	29
	1. Aktiva	29
	a) Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital	29
	b) Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung des Unternehmens	30
	c) Forschungs- und Entwicklungskosten	30
	d) Konzessionen, Patente etc.	30
	e) Geschäfts- oder Firmenwert	31
	f) Grundstücke und Bauten	32
	g) Forderungen des Finanzanlagevermögens	32
	h) Beteiligungen	33
	i) Eigene Anteile im Anlagevermögen	34
	j) Unfertige Erzeugnisse	36

k) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	38
l) Gezeichnetes Kapital	39
m) Aktivischer Rechnungsabgrenzungsposten	39
n) Eigene Anteile im Umlaufvermögen	40
o) Flüssige Mittel	40
p) Verlust des Geschäftsjahres	40
2. Passiva	41
a) Rücklagen	41
b) Ergebnisvortrag und Ergebnis des Geschäftsjahres	42
c) Wechselverbindlichkeiten	42
d) Passivischer Rechnungsabgrenzungsposten	43
e) Gewinn des Geschäftsjahres	43
IV. Das Schema der Gewinn- und Verlustrechnung	44
1. Gesamtkostenverfahren (Art. 23/§ 275 II HGB)	44
a) Umsatzerlöse	44
b) Bestandsveränderungen	44
c) Materialaufwand	44
aa) Inhalt des Postens in der Richtlinie	45
bb) Inhalt des Postens nach deutschem Recht	46
cc) Oberbegriff „Materialaufwand“	47
d) Sozialer Aufwand	47
e) Wertberichtigungen / Abschreibungen	48
f) Erträge aus Forderungen des Finanzanlagevermögens	48
g) Steuerausweis	49
h) Ergebnis des Geschäftsjahres	49
2. Umsatzkostenverfahren (Art. 25/§ 275 III HGB)	49
a) Abweichungen, die schon die Schemata des Gesamtkostenverfahrens enthalten	49
b) Wertberichtigungen, die in den drei Unternehmensbereichen Produktion, Vertrieb und Verwaltung anfallen	49
c) Sonstige betriebliche Aufwendungen	50
<i>D. Inhaltliche Erörterung einzelner Bilanzpositionen</i>	53
I. Rechnungsabgrenzungsposten: Artt. 18 und 21	53
1. Gegenstand der Regelung in § 250 I S.2 HGB	54
a) Zölle und Verbrauchsteuern	54
b) Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen	54
2. Vereinbarkeit von § 250 I S.2 HGB mit Art. 18	55
II. Rückstellungen: Art. 20	56
1. Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften	56
a) Die Auffassung Söffings	57

Inhaltsverzeichnis	11
b) Umfang der Verlustrückstellungen nach der Richtlinie	58
aa) Systematisierung der Rückstellungstatbestände in Art. 20	58
bb) Folgerungen für die Verlustrückstellungen in Art. 20 ..	60
cc) Präzisierung der Voraussetzungen für eine Verlustantizi-	
pation gemäß Art. 20 I	61
c) Umfang der Verlustrückstellungen nach deutschem Recht .	62
aa) Gegenstand der Rückstellungen für drohende Verluste	
aus schwebenden Geschäften im deutschen Recht	63
bb) Schuldenausweis im deutschen Recht	63
cc) Folgerungen für die Verlustantizipation nach § 249 I	
S. 1 HGB	64
2. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen ...	64
a) Sondervorschriften in Richtlinie und Bilanzrichtlinien-Gesetz	65
b) Vereinbarkeit von Art. 28 EGHGB mit der gemeinschafts-	
rechtlichen Regelung	65
aa) Gegenstand der Passivierungswahlrechte in Art. 43 I	
Nr. 7 der Richtlinie und Art. 28 I EGHGB	66
(1) Pensionsähnliche Verpflichtungen	66
(2) Mittelbare Pensionsverpflichtungen	67
(3) Zusammenfassung	68
bb) Alternativen des Mitgliedstaaten-Wahlrechts	68
3. Instandhaltungsrückstellungen	70
a) Bedenken gegenüber den Rückstellungen für unterlassene	
Instandhaltungsaufwendungen nach deutschem Recht	70
b) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungsaufwen-	
dungen als Bestandteil der Aufwandsrückstellungen nach	
Art. 20 II	71
c) Vereinbarkeit der Passivierungspflicht in § 249 I S. 2 HGB	
mit Art. 20 II	72
III. Latente Steuern	74
1. Gegenstand latenter Steuern	74
2. Regelung latenter Steuern in der Richtlinie	75
3. Passivische Steuerabgrenzung	78
a) Behandlung passivischer latenter Steuern als herkömmliche	
Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten	78
b) Behandlung passivischer latenter Steuern nach der Richtlinie	80
c) Behandlung passivischer latenter Steuern nach deutschem	
Recht	85
4. Aktivische Steuerabgrenzung	87
5. Ergebnis	87
6. Auswirkungen der Richtlinienregelung latenter Steuern auf die	
Steuerbilanz	87

<i>E. Die umgekehrte Maßgeblichkeit</i>	89
I. Auswirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit auf den Ansatz: Der Sonderposten mit Rücklageanteil	89
1. Der Sonderposten als handelsbilanzieller Ansatz steuerrechtlicher Passivposten	89
a) Rechtfertigung des Sonderpostens durch Art. 4 I	90
b) Rechtfertigung des Sonderpostens durch Art. 2 V	92
2. Der Sonderposten als handelsbilanzieller Ansatz steuerrechtlicher Abschreibungen	93
II. Auswirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit auf die Bewertung	94
1. Abschreibungen für die Anwendung von Steuervorschriften	94
2. Das Wertaufholungsgebot	97
<i>F. Sanktionen der Verletzung der Offenlegungspflicht</i>	99
I. Die Notwendigkeit wirkungsvoller Sanktionen	99
II. § 335 S. 1 Nr. 6 HGB	100
III. § 2 I S. 2 LöschG	101
IV. Ergebnis	102
<i>G. Zusammenfassung der Richtlinienverstöße</i>	102
§ 3 Konsequenzen der Richtlinienverstöße	104
<i>A. Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof</i>	104
<i>B. Unmittelbare Wirkung von Richtlinien im nationalen Recht</i>	105
I. Entwicklung und Begründung	105
II. Unmittelbare Wirkung der 4. EG-Richtlinie	106
1. Unmittelbare Verpflichtung zu richtlinienkonformer Rechnungslegung?	106
2. Unmittelbare Berechtigung zu richtlinienkonformer Rechnungslegung?	108
3. Konsequenzen der unmittelbaren Wirkung für die einzelnen Richtlinienverstöße	110
a) Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen, latente Steuern	110
b) Gliederungsvorschriften	110
c) Sanktionen für unterlassene Offenlegung	111
d) Umgekehrte Maßgeblichkeit	112
aa) Sonderposten mit Rücklageanteil	112
bb) Ausschluß des Wertaufholungsgebotes durch die §§ 280 II HGB und 5 I S. 2 EStG	113
4. Konsequenzen der unmittelbaren Wirkung für den Bestätigungsvermerk	114
5. Konsequenzen der unmittelbaren Wirkung für die Bußgeldvorschriften	115

<i>C. Exkurs: Anwendung der vereinheitlichten Rechnungslegungsvorschriften auf die Kapitalgesellschaft & Co. im Wege gesetzesübersteigender Rechtsfortbildung</i>	116
I. Die Ausgangslage	116
II. Bedeutung und Inhalt von Mindestanforderungen des Rechts im Rahmen der gesetzesübersteigenden Rechtsfortbildung	117
1. Praktikabilität und Bedürfnisse des Rechtsverkehrs	117
2. Rechtsethische Grundprinzipien und die „Natur der Sache“	117
III. Die Einbeziehung der Kapitalgesellschaft & Co. in die vereinheitlichten Rechnungslegungsvorschriften unter dem Aspekt des Gleichbehandlungsgebotes	118
1. Vergleichskriterium Rechtsform	118
2. Vergleichskriterium wirtschaftliche Lage	119
3. Vergleichskriterium Besteuerung	120
4. Vergleichskriterium Gläubiger- und Anlegerschutz	120
a) Schutzbedürfnis der Anleger	121
b) Schutzbedürfnis der Gläubiger	121
aa) Haftungssituation	121
bb) Insolvenzanfälligkeit	122
IV. Ergebnis	123
§ 4 Zusammenfassung und Würdigung	124
Literaturverzeichnis	127

§ 1 Einleitung

Die vierte EG-Richtlinie zum Gesellschaftsrecht¹ (Bilanzrichtlinie) wurde maßgeblich durch das deutsche Aktienrecht bestimmt. Als in den Jahren 1965 bis 1968, angeregt von der Generaldirektion „Innerer Markt“ der EWG, eine Sachverständigengruppe aus Vertretern der Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer den Grundstein für eine vereinheitlichte Rechnungslegung in der EWG erarbeitete, waren die gesetzlichen Bestimmungen zur Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in den Mitgliedstaaten Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg und den Niederlanden nur rudimentär ausgebildet². Die Praxis orientierte sich an Handelsbräuchen oder — soweit vorhanden — an steuerlichen Regelungen. Allein in Deutschland hatte der Jahresabschluß schon in den §§ 38 ff. HGB a.F. und den §§ 125 ff. AktG 1937 eine relativ umfassende Regelung erfahren. Die aktienrechtlichen Vorschriften wurden 1965 überarbeitet und ergänzt, so daß mit dem AktG 1965 in Deutschland die detaillierteste und fortschrittlichste Kodifizierung handelsrechtlicher Rechnungslegung in der EWG bestand³. Darauf ist es wohl zurückzuführen, daß die oben erwähnte Sachverständigengruppe der Leitung eines deutschen Wirtschaftsprüfers, Dr. Wilhelm Elmendorff, unterstellt wurde und daß besonders in dem Vorentwurf vom 9. März 1968 und in dem Vorschlag vom 16. November 1971 der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu der vierten Richtlinie⁴ eine weitgehende Übereinstimmung zwischen den deutschen und den vorgeschlagenen europäischen Vorschriften zur Erstellung des Jahresabschlusses wahrzunehmen ist⁵. Diese Dominanz deutschen Gedankenguts im europäischen Bilanzrecht hat zwar mit dem Eintritt Großbritanniens in die EG durch die so einfließenden angelsächsischen Rechnungslegungsvorstellungen eine gewisse Relativierung gefunden⁶, doch bleibt die Prägung der Richtlinie, wie sie 1978 verabschiedet wurde, durch das deutsche Aktienrecht nach wie vor unverkennbar⁷.

¹ ABl. EG vom 14.8.1978, Nr. L 222/11-31.

² Siehe dazu im einzelnen AWW, Der Jahresabschluß von Aktiengesellschaften in Europa und USA, I. und II. Teil, und Busse von Colbe / Lutter (Hrsg.), Die Rechnungslegung in den Ländern der Europäischen Gemeinschaft und in den USA.

³ Hahn, DStR 1979, S. 553.

⁴ Beide abgedruckt in der Synopse bei Schruoff, Spalten 1 und 2.

⁵ Müller, AG 1971, S. 11; Niehus, The International Journal of Accounting — Education and Research, Vol. 7, No. 2, S. 91, 93; Nobes / Parker, S. 348 (14.4).

⁶ Näher zu den Einflüssen des englischen Rechts auf die 4. EG-Richtlinie: Nobes, Introduction, S. 185 f. (15.5); ders., Towards 1992, S. 121.

⁷ Hahn, DStR 1979, S. 553; Knobbe-Keuk, EuR 1979, S. 312, 315; Niehus, WPg 1978, S. 465, 466; Nobes, Introduction, S. 185 (15.5); Oldham, S. 66.

Entsprechend dieser Funktion des deutschen Aktienrechts als maßgebliches Vorbild für eine vereinheitlichte Rechnungslegung in Europa konnte vom deutschen Gesetzgeber in besonderem Maße erwartet werden, daß er auch bei der Transformation der Richtlinie durch zügige und fehlerfreie Umsetzung eine „Vorbild-Rolle“ einnehmen werde. In zeitlicher Hinsicht gelang dies nicht: Als im Dezember 1985 das Bilanzrichtlinien-Gesetz⁸ erlassen wurde, war die in Art. 55 I der Richtlinie den Mitgliedstaaten gesetzte Frist schon seit über fünf Jahren verstrichen⁹, und die Umsetzung hatte in Belgien, Dänemark, Frankreich, Großbritannien, Luxemburg und den Niederlanden schon stattgefunden. Ziel der vorliegenden Arbeit ist zu klären, ob das deutsche Gesetzeswerk inhaltlich mit der europäischen Vorgabe übereinstimmt. Dabei werden nur die kritischen Punkte der deutschen Transformation erörtert. Wo Richtlinienverstöße festzustellen sind, soll außerdem untersucht werden, welche Konsequenzen sich hieraus für das nationale Recht ergeben. Anhand dieser Fragen läßt sich schließlich beurteilen, ob und inwieweit die deutschen Rechnungslegungsvorschriften der Verwirklichung der Richtlinienziele entsprechen oder entgegenstehen.

⁸ BGBl. 1985 I, S. 2355 ff.

⁹ Aus diesem Grund war vor dem EuGH bereits ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet worden, siehe Krieger, ZHR 150 (1986), S. 182, 183 f.; Lutter, Europäisches Gesellschaftsrecht, S. 12, 13, FN. 14.

§ 2 Vereinbarkeit der deutschen Rechnungslegungsvorschriften mit der Bilanzrichtlinie

In diesem Teil der Arbeit werden zunächst der Anwendungsbereich und die grundlegenden Zielvorschriften des europäischen und deutschen Rechnungslegungsrechts für Kapitalgesellschaften erörtert. Dann werden die Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung verglichen und die Übereinstimmung einzelner problematischer Posten untersucht. Schließlich wird geprüft, ob die umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz im deutschen Recht mit der Bilanzrichtlinie vereinbar ist und ob der deutsche Gesetzgeber hinreichende Sanktionen für den Fall der Verletzung der Offenlegungspflicht erlassen hat.

A. Anwendungsbereich der Richtlinie: Art. 1

I. Den vereinheitlichten Rechnungslegungsvorschriften unterworfenen Gesellschaftsformen

Art. 1 der 4. EG-Richtlinie begrenzte in seiner ursprünglichen Fassung vom 25. Juli 1978 den Anwendungsbereich der in der Richtlinie enthaltenen Vorschriften für die Bundesrepublik Deutschland auf die AG, KGaA und GmbH. Streng an diesem Wortlaut orientiert hat der deutsche Gesetzgeber davon abgesehen, die Kapitalgesellschaft & Co. in den zweiten Abschnitt des dritten Buches des HGB einzubeziehen. Es wurden verschiedentlich Zweifel daran geäußert, daß es mit den Zielen der Richtlinie vereinbar sei, die in Deutschland wirtschaftlich so bedeutende GmbH & Co. KG von den vereinheitlichten Rechnungslegungsvorschriften auszunehmen¹. In der Richtlinie 90/605/EWG des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 8. November 1990² ist nunmehr die Bilanzrichtlinie dahingehend geändert worden, daß sie auch für die Kapitalgesellschaft & Co., in der kein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, Anwendung findet. Art. 3 der Änderungsrichtlinie schreibt vor, daß die Mitgliedstaaten vor dem 1. Januar 1993 die erforderlichen Vorschriften erlassen, um diese Rege-

¹ Begr. RegE. BT-Drs. 9/1878, S. 63; Biener, AG . . . , S. 24; Busse von Colbe / Chmielewicz, DBW 46 (1986), S. 289, 291; Goerdeler, AnwBl. 1986, S. 220, 224 f.; Großfeld, NJW 1986, S. 955; Kübler, S. 259 (§ 18 I 5 b); Lutter / Mertens / Ulmer, BB 1983, S. 1737, 1738 f.; Marx / Delp, DB 1986, S. 298, 290; Schaller, RIW 1988, S. 632, 634; Schulze-Osterloh, ZHR 150 (1986), S. 403, 429; Schwierz, BB 1984, S. 703, 704.

² ABl. EG vom 16.11.1990, Nr. L 317/60 ff.