

# Claus Luttermann, Paulina Wiese-Ptak

## Europäisches und polnisches Bilanzrecht: Grundlagen, System und Praxis nach der Richtlinie 2013/34/EU

### I. Einführung

Bilanzrecht bildet den Kern des Unternehmensrechts:<sup>1</sup> Die Basis für die Finanzierung einer Gesellschaft, ihre Bewertung und Besteuerung, für Haftungsfragen (Gläubigerschutz), letztlich auch für Reorganisation, Sanierung und Insolvenz. Die Normen des Bilanzrechts prägen damit (mikroökonomisch) die Geschäftstätigkeit der Unternehmen und gestalten insgesamt (makroökonomisch) die Wirtschaftsordnung. Ein originär juristisches Arbeitsfeld – auch für einen funktionierenden Binnenmarkt in der Europäischen Union.

Die Harmonisierung und Standardisierung des Bilanzrechts in den Mitgliedstaaten, allgemein als Rechnungslegung von Gesellschaften (Unternehmenspublizität), ist seit Jahrzehnten ein wichtiges Ziel der europäischen Rechtsharmonisierung. Davon zeugt die neue Richtlinie 2013/34/UE (Bilanzrichtlinie)<sup>2</sup>; sie wurde im Amtsblatt der EU am 29. Juni 2013 veröffentlicht und ist zwanzig Tage später in Kraft getreten. Die Mitgliedstaaten müssen die Vorgaben der Richtlinie bis zum 20. Juli 2015 in die nationale Rechtsordnung umsetzen. Der polnische Gesetzgeber hat zur Implementierung der Vorschriften der Richtlinie bisher zwei Gesetze zur Änderung des Rechnungslegungsgesetzes (RLG)<sup>3</sup> erlassen.<sup>4</sup> Das RLG ist die wichtigste Quelle des polnischen Bilanzrechts.

Die Reform gibt Anlass, die grundlegenden Prinzipien des europäischen Bilanzrechts darzulegen: Die gesetzlichen Normen und dazu die Rechtsprechung des EuGH, die auch die neue Richtlinie betrifft als Maßgabe für die Praxis (Auslegungsregeln). Besonders mit der – unveränderten – Generalnorm, dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (true and fair view).<sup>5</sup> Ihn hat der EuGH als die „Hauptzielsetzung“ (poln. „podstawowy cel dyrektywy“) der Richtlinie (78/660/EG) bezeichnet. Die Auslegung des Grundsatzes ist umstritten im nationalen Recht der Mitgliedstaaten. Inwieweit die neue Richtlinie ihre Rolle als Harmonisierungsinstrument erfüllen kann, hängt in erster Linie von der Umsetzungspraxis in den Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene ab. Hier werden dafür beispielhaft die wichtigsten Änderungen des Bilanzrechts in Polen analysiert.

---

<sup>1</sup> C. Luttermann, Das Bilanzrecht der Aktiengesellschaft, in: Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, B. Kropff/J. Semler (Hrsg.), 2. Aufl. München 2003, Band 5/1, Einf BilanzR, Rn. 2.

<sup>2</sup> Über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen ABL/EU vom 29.6.2013, L 182/19-76 (kurz: BilRiLi).

<sup>3</sup> Dz. U. 2013, Pos. 330 mit sp. Änderungen. Weiter als RLG bezeichnet.

<sup>4</sup> Das Gesetz vom 11. Juli 2014 über die Änderung des Rechnungslegungsgesetzes, Dz. U. 2014, Pos. 1100 (weiter als erstes Novellierungsgesetz bezeichnet), sowie das Gesetz vom 23. Juli 2015 über die Änderung des Rechnungslegungsgesetzes und bestimmten weiteren Gesetzen, Dz. U. 2015, Pos. 1333 (weiter als zweites Novellierungsgesetz bezeichnet).

<sup>5</sup> In der Fachliteratur wird dieses Prinzip unterschiedlich bezeichnet, insbesondere als Prinzip des wahrheitsgetreuen Bildes oder als Wahrheitsgebot. Unabhängig von den terminologischen Unterschieden ist in dem vorliegenden Beitrag anzunehmen, dass es sich stets um das traditionell im englischsprachigen Raum als true and fair view bezeichnete Prinzip handelt. Der Kern dieses Prinzips ist eine Darstellung der Wirtschaftslage, die den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

## II. Die neue Bilanzrichtlinie

Zunächst sind europarechtliche Eckpunkte der Reformrichtlinie zu bezeichnen: Die ratio legis (unter 1.), die besonderen Erleichterungen für Mikroeinheiten (unter 2.) und Bewertungsaspekte (unter 3.).

### 1. Zielsetzung (Überblick)

Die neue Richtlinie ist als wesentlicher Schritt im Harmonisierungs-<sup>6</sup> und Koordinierungsprozess gedacht. Die angestrebte Vereinheitlichung (Harmonisierung) der Angaben, die sich auf die Informationen in den Jahresabschlüssen beziehen, soll deren Vergleichbarkeit möglichst gewährleisten. Dies soll wiederum das „öffentliche Vertrauen“ in die Jahresabschlüsse stärken.<sup>7</sup> Das kann zu einer Beschleunigung in der Entwicklung ausländischer Investitionen im Rechtsverkehr zwischen den EU-Mitgliedstaaten beitragen.

Der Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie solche Personengesellschaften, bei denen jeweils sämtliche voll haftenden Gesellschafter Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind. Die Vorschriften beziehen sich auch auf solche Gesellschaften, bei denen das nicht der Fall ist, die aber trotzdem beschränkt für die Verpflichtungen dieser Personengesellschaft haften.<sup>8</sup> Dabei ist anzumerken, dass manche Unternehmensformen mit beschränkter Haftung lediglich das Nettovermögen als Haftungsmasse bieten.<sup>9</sup> Ihre Jahresabschlüsse, die unter dem Gebot der Bilanzwahrheit erstellt werden, erfüllen deshalb in der ersten Linie eine Schutzfunktion.<sup>10</sup> Die Richtlinie zielt also darauf, die Gesellschafter sowie Dritte zu schützen, indem sie die Wahrheit der in den Jahresabschlüssen enthaltenen Informationen fordert. Weitere Ziele sind demgegenüber juristisch untergeordnet.<sup>11</sup>

Die BilRiLi sieht Regelungen vor, die wesentlich die Rechnungslegung vereinfachen von kleinen Unternehmen sowie von sog. Kleinstunternehmen (in Polen: mikropodmioty), die auf den nationalen Märkten tätig sind. Die Entlastung soll Kostenersparnis bringen. Als Basis gilt das Prinzip „think small first“,<sup>12</sup> das den rechtspolitischen Ansätzen des Programms „Small Business Act“ (2008/2011) für die Europäische Union entstammt.

<sup>6</sup> Das primäre Ziel der Harmonisierung ist die Reduzierung und Aufhebung der Unterschiede zwischen dem von den europäischen Institutionen vorgeschlagenen Rechtssystem und den nationalen Systemen. Siehe *M. Andrzejewski/K. Grabiński*, *Perspektywy rozwoju polskiego prawa bilansowego*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie* 2008, S. 169. Siehe auch *K. Beckmann*, *Die Internationalisierung der Rechnungslegung und ihre Implikationen für das Europäische Bilanzrecht*, Berlin 2008, S. 17. Bezüglich des Begriffs der Harmonisierung im Bereich der Rechnungslegung siehe auch u.a. *M. Bąk*, *Harmonizacja i standaryzacja zasad rachunkowości w Unii Europejskiej a polskie prawo bilansowe*, *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Finanse i rachunkowość: teoria i praktyka*, 2007, Nr. 1186, S. 171–188.

<sup>7</sup> *C. Luttermann*, *Neue Bilanzrichtlinie: Europäisches Bewertungsrecht in prozessualer Praxis*, *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG)* 29/2013, S. 1129.

<sup>8</sup> Siehe Pkt. 5 der Präambel der BilRiLi.

<sup>9</sup> Siehe Pkt. 3 der Präambel der BilRiLi.

<sup>10</sup> Zum Investorenschutz als Zweck des Bilanzrechts siehe *Luttermann*, Fn. 1, Rn. 37 ff.

<sup>11</sup> Siehe *C. Luttermann*, in: *Internationale Rechnungslegungsstandards für börsenabhängige Unternehmen?*, *W. Ebke/C. Luttermann/S. Siegel* (Hrsg.), Baden-Baden 2007, S. 47–49.

<sup>12</sup> Siehe Pkt. 10 der Präambel der BilRiLi.

Die Kommission hat damit die Notwendigkeit erklärt, die Belastungen der kleinen Einheiten aufzuheben und gleichzeitig die größtmögliche Qualität der Jahresabschlüsse zu erreichen (sog. Strategie Europa 2020).<sup>13</sup>

## 2. Erleichterungen für „Mikroeinheiten“

In diesem Sinne können die Mitgliedstaaten nach der Bilanzrichtlinie ein besonderes Regime für die Mikroeinheiten bei der Rechnungslegung einführen. Die einschlägigen Normen haben – im Sinne der Subsidiarität (Art. 5 EUV) – optionalen Charakter: Es mögen alle oder nur bestimmte Regelungen der Richtlinie in das nationale Recht umgesetzt werden; leitend bleiben dabei spezifische Bedingungen und Bedürfnisse in dem jeweiligen Land.<sup>14</sup>

Die Mikroeinheiten wurden nach objektiven Kriterien definiert. Eine „Mikroeinheit“ kennzeichnet, dass sie am Bilanzstichtag die Grenzen von mindestens zwei der drei Größenmerkmalen nicht überschreiten: eine Bilanzsumme von 350.000 EUR (1.486.380 PLN)<sup>15</sup>, Nettoumsatzerlöse von 700.000 EUR (2.972.760 PLN), eine durchschnittliche Zahl von 10 während des Geschäftsjahres Beschäftigten.<sup>16</sup> Formal sind davon umfasst insbesondere (kleine) Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Kommanditgesellschaften auf Aktien (sowie Gesellschaften, die von ihnen gegründet werden).

Zu den wichtigen Erleichterungen gehören die Freistellung von der Verpflichtung, Jahresabschlüsse abzugeben, die andere Angaben als nur die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung enthalten. Mikroeinheiten können auch von der Verpflichtung freigestellt werden, die sog. zusätzliche Information darzustellen<sup>17</sup>; und zwar unter der Voraussetzung, dass sie bestimmte ergänzende Angaben zu der Bilanz darstellen (Art. 48 Abs. 3 RLG).<sup>18</sup> Wesentliche Vereinfachungen beziehen sich auch auf die Prüfung sowie Offenlegung der Jahresabschlussberichte.

Bezüglich der kleinen Unternehmen wurde in der Richtlinie die Methode der Maximalharmonisierung vorgesehen. Die Mitgliedstaaten dürfen deshalb den kleinen Unternehmen keine weitergehenden Verpflichtungen auferlegen als diejenigen, die in der Richtlinie gesetzt worden sind.<sup>19</sup>

---

<sup>13</sup> Die Strategie Europa 2020 für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum zielt darauf ab, die Verwaltungslasten zu verringern, das Umfeld für Unternehmen und insbesondere KMU zu verbessern und die Internationalisierung von KMU zu fördern.

<sup>14</sup> Siehe Pkt. 14 der Präambel der BilRiLi

<sup>15</sup> Nach dem Währungsumrechnungskurs (1 EUR=4,2468 PLN).

<sup>16</sup> Falls die Mitgliedstaaten die Kategorie der Mikroeinheiten einführen, sind die verpflichtet, die oben genannten Schwellen vorzusehen. Siehe *A. Stachniak*, Nowa dyrektywa UE o rachunkowości, *Rachunkowość* 11|2013, S. 4.

<sup>17</sup> Die „zusätzliche Information“ ist neben der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung einer von drei Bestandteilen des Jahresabschlusses. Die „zusätzliche Information“ betrifft die Einführung in den Jahresabschlussbericht sowie zusätzliche Informationen und Erläuterungen (Art. 45 Abs. 2 RLG).

<sup>18</sup> Gemäß Art. 48 Abs. 3 RLG ergeben sich die gleichwohl darzustellenden ergänzenden Informationen zu der Bilanz aus Anhang 4 des RLG. Danach umfassen die ergänzenden Informationen u. a. die Summe aller finanziellen Verbindlichkeiten.

<sup>19</sup> *Stachniak*, Fn. 16, S. 7.

### 3. Bewertung

Die Bewertung der Bilanzposten ist Kern jeder Rechnungslegung. Bezüglich der Bewertungsmethoden setzt die Richtlinie auf das traditionelle Prinzip der Anschaffungs- und Herstellungskosten (Art. 6 Abs. 1 lit. i). Alternativ ist die Möglichkeit vorgesehen, das Anlagevermögen zu Neubewertungsbeträgen zu bewerten (Art. 7 Abs. 1). Übernimmt ein Mitgliedstaat diese Bewertungsmethode, muss er auch ihren Inhalt, die Beschränkungen und den Anwendungsbereich dieser Regelungen festlegen. Zudem wurde als alternative Methode die Bewertung nach dem beizulegenden Zeitwert zugelassen (sog. „fair value“). Die Richtlinie definiert diesen Begriff (Art. 8 Abs. 7). Die Bewertungsmethode betrifft vor allem Finanzinstrumente. Für andere Aktiva können die Mitgliedstaaten den Unternehmen gestatten oder vorschreiben, die Zeitbewertung entweder voll oder auch nur zur Konsolidierung anzuwenden.

## III. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit

Als bilanzrechtliche Generalnorm ist der Grundsatz der Bilanzwahrheit gesetzt, der hier rechtspraktisch gezeigt wird: mit seiner normativen Basis (unter 1.), in seiner Funktion (unter 2.) und seinem begrifflichen Gehalt (unter 3.); damit ist er einzuordnen in seinem zivilprozessualen Bezug mit der Rechtsprechung des EuGH (unter 4.). Rechtsvergleichend tritt dann die polnische Rechtspraxis hervor (unter 5.) mit der neuen Rechtsprechung des polnischen Verfassungsgerichtshofes (unter 6.).

### 1. Normative Basis

Die neue Bilanzrichtlinie zielt auf die Systematisierung der Rechnungslegungsnormen. Mit dem Grundsatz des Wahrheitsgebots, der Idee der Rechnungslegung für verlässliche Unternehmenspublizität, ist die Kernregelung der Vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie (78/660/EG) in die neue Richtlinie übernommen worden.

Gemäß Art. 4 Abs. 3 sollen die Jahresabschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln. Bei der Reform des europäischen Bilanzrechts hat der europäische Gesetzgeber den bisherigen Grundsatz der Bilanzwahrheit (true and fair view) formal wie materiell als Generalnorm für Jahres- und Konzernabschluss beibehalten.<sup>20</sup> Das ist die maßgebende Grundentscheidung für die gesamte Rechnungslegung. Der EuGH hat diese Regelung (Norm) in ständiger Rechtsprechung als die „Hauptzielsetzung“: „podstawowy cel dyrektywy“ der Bilanzrichtlinien hervorgehoben – eindrücklich bestätigt erneut in jüngster Zeit.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Auch der EuGH betont das in seiner Rechtsprechung bezüglich der IV. Richtlinie. Siehe insbesondere C-234/94 Tomberger, Slg. I-3133, Nr. 17 und C-275/97 DE + ES Bauunternehmung, Slg. I-5331, Nr. 26.

<sup>21</sup> EuGH, C-322/12, Gimle, ECLI:EU:C:2013:632 Nr. 30 siehe u. a. auch EuGH, C. 234/94, Tomberger I-3233. Eignend rechtsvergleichend Luttermann, Fn. 1, § 264 HG, Rn. 16 ff.; Siehe auch C. Teichmann, Binnenmarktkonformes Gesellschaftsrecht, Berlin 2006, S. 226; M. Franzen, Privatrechtsangleichung durch die Europäische Gemeinschaft, Berlin 1999, S. 532 ff.

## 2. Funktion

Die Funktion des Wahrheitsgrundsatzes, sowohl im europäischen als auch in den nationalen Rechtsordnungen, wird (dennoch) in der Fachliteratur breit diskutiert. Die Unterschiede in der Auslegung betreffen insbesondere die Praxis der Mitgliedstaaten, die von ihren unterschiedlichen Rechtstraditionen geprägt wird. Insbesondere lässt sich der Unterschied zwischen Ländern des Gesetzesrechts (civil law) und des Fallrechts (common law) erkennen. In den common law-Systemen hat der Wahrheitsgrundsatz traditionell den Charakter eines sog. overriding principle. Damit kann er als Begründung für die Nichtanwendung von einzelnen Sonderprinzipien dienen, wenn diese im Konflikt mit dem Grundsatz wirken.<sup>22</sup> Es wurde darauf hingewiesen, dass in den Rechtssystemen der kontinentalen Rechtstradition die Geltung des Prinzips *lex specialis derogat legi generali* gegen die Zulässigkeit dieser Wirkung des Wahrheitsprinzips als overriding principle spricht.<sup>23</sup>

Aus den Vorschriften beider Richtlinien ergibt sich wörtlich, dass dem Wahrheitsgebot der Charakter eines overriding principle zukommt. Dennoch haben zahlreiche Mitgliedstaaten diese Vorschriften bei der Richtlinienumsetzung in die nationalen Rechtsordnungen umformuliert. Dabei haben sie die jeweiligen Rechtstraditionen sowie die bisher festgelegten Definitionen berücksichtigt.<sup>24</sup> Dies bezieht sich insbesondere auf die Transformationsländer, darunter auch auf Polen.<sup>25</sup> Damit gilt, rechtsvergleichend bestätigt:<sup>26</sup> Das Wahrheitsprinzip, das in der Vierten Richtlinie geregelt wurde und danach in die neue Richtlinie übernommen wurde, wirkt allgemein in der EU im Ergebnis als overriding principle. Mit dieser Maßgabe stehen Generalnorm und Einzelregeln in einem Komplementärverhältnis und sind Konflikte praktisch zu lösen.<sup>27</sup>

Die neue Richtlinie sieht vor, dass ein Unternehmen, falls in Ausnahmefällen der Jahresabschluss kein wahrheitsgemäßes Bild darstellt, auf die Anwendung der sonstigen Vorschriften der Richtlinie verzichten soll, um ein wahres Bild der Finanzlage zu erhalten.<sup>28</sup> Die Mitgliedstaaten sind dafür zuständig, solche Ausnahmefälle zu bestimmen. Sie sollen entsprechende Vorschriften einführen, die in solchen Situationen Anwendung finden. Als Ausnahmesituationen können allerdings nur gewisse untypische Transaktionen sowie untypische Situationen gelten.<sup>29</sup> Die Wirkung des Wahrheitsgrundsatzes (overriding principle) fördert eine europarechtsfreundliche Auslegung gemäß dem Prinzip des Vorrangs des Europarechts;<sup>30</sup> damit werden Verstöße gegen das europäische Recht gemieden.

---

<sup>22</sup> K. Kosmala-MacLulich, Truth and Fairness in Accounting: A Case of Polish Transition Economy, Center for Economic Reform and Transformation, Discussion Paper 2001/02, S. 3 und ff.

<sup>23</sup> Ebd., S. 3 und ff. Bezüglich des deutschen und österreichischen Rechts siehe D. Alexander/E. Eberhartinger, The True and Fair View in the European Union, European Accounting Review, Vol. 18, 3|2009, S. 573.

<sup>24</sup> Siehe u. a. A. Helin, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, 5. Aufl. Warszawa 2012 Art. 4, Rn. 5, S. 82.

<sup>25</sup> Kosmala-MacLulich, Fn. 23, S. 4.

<sup>26</sup> Eingehend Luttermann, Fn. 1, § 264 HGB, Rn. 16–82.

<sup>27</sup> Siehe bereits Luttermann, Fn. 1, § 264 HGB, Rn. 136–169 sowie Rn. 81–135 (mit dem EuGH).

<sup>28</sup> Diese Regelung wurde durch das zweite Novellierungsgesetz in das polnische Recht eingeführt; siehe Art. 4 Abs. 1b RLG.

<sup>29</sup> Siehe Pkt. 9 der Präambel der BilRiLi.

<sup>30</sup> Siehe Alexander/Eberhartinger, Fn. 23, S. 581.

### 3. Zur Begrifflichkeit

Der Begriff des wahrheitsgemäßen Bildes (Bilanzwahrheit) wurde in keiner Richtlinie definiert. Beachtlich sind die Unterschiede in den einzelnen Sprachversionen, die konzeptionell und im Einzelfall zu Ungleichheiten führen können. In der deutschen Version etwa hat der Jahresabschluss ein den „tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln“ (Art. 4 Abs. 3 BilRiLi). Diese Formulierung ist aus der IV. EG-Richtlinie übernommen worden. Nach der polnischen Übersetzung soll der Jahresabschluss auf „wahre“ (prawdziwy) und „wahrheitsgetreue“ (rzetelny)<sup>31</sup> Weise den Stand der Aktiva und Passiva, die finanzielle Lage sowie das Finanzergebnis darstellen. Diese begriffliche Doppelung wirkt verwirrend.

Ein weiteres bedeutsames Beispiel für Unterschiede in der Übersetzung der BilRiLi liefert Art. 4 Abs. 2 BiRiLi. Diese Vorschrift verkörpert den Grundsatz der Bilanzklarheit. Beispielsweise spricht die deutsche Übersetzung der BilRiLi von der „Übersichtlichkeit“ und „Klarheit“ des Jahresabschlusses, während die polnische Übersetzung den Begriff der „Verständlichkeit“ (zrozumialy) verwendet.

### 4. Zivilprozessuale Ordnung und EuGH

Eine Lösung solcher in der Praxis auftauchender Zweifel hinsichtlich der korrekten Terminologie kann letztverbindlich nur durch die Rechtsprechung des EuGH erfolgen.<sup>32</sup> Aus der Rechtsprechung folgt, dass es sich um ein Bild handelt, welches die finanzielle Situation so darstellt, wie sie tatsächlich ist. Mit diesem Faktenbezug ist das Bilanzrecht einbezogen in das zivilprozessuale Wahrheits- und Beweis-Konzept einer Zivilordnung (s. §§ 138, 286 f. ZPO).<sup>33</sup> Gefordert sind beweiskräftige Fakten für Ansatz und Bewertung (Substanz), nicht haltlose Prognosen (Luftschlösser, Hoffnungswerte). Das entspricht der polnischen Rechtslage<sup>34</sup> und gewährleistet die nötige Rechtssicherheit (Gesetzesnormen, Rechtsförmlichkeit, gerichtlichen Rechtsschutz) als die unternehmerische Basis. Sie ist mit dem Rechtsstaatsgebot (rule of law) prinzipiell allen Mitgliedstaaten der Union gemein.

Der EuGH hat gemäß Art. 31 Abs. 1 lit. c der Vierten Richtlinie, der den Grundsatz der Vorsicht enthält, betont: Die Berücksichtigung aller Faktoren (realisierte Gewinne,

<sup>31</sup> Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass die Übersetzung von Art. 4 Abs. 2 und 3 BilRiLi auch in anderen slawischen Sprachversionen fast identisch klingt, beispielsweise auf Tschechisch („věrný a poctivý obraz“) oder auf Slowakisch („pravdivý a verný obraz“).

<sup>32</sup> Gemäß Art. 41 Verfahrensordnung des EuGH von 2012 ist zwar ein Urteil nur in der Verfahrenssprache verbindlich (poln. „stanowi tekst autentyczny“). Dennoch kann aber die Auslegung des EuGH die Rolle eines „Wegweisers“ spielen. Zur Verbindlichkeit der Rechtsprechung des EuGH siehe u. a. *M. Koszowski*, *Granice związane orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, in: *Granice państwa jako granice jurysdykcji i w Unii Europejskiej*, S. *M. Grochalski* (Hrsg.), Dąbrowa Górnicza 2012, S. 35–54.

<sup>33</sup> Grds. *C. Luttermann*, Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, *Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften (StuW)* 4|2010, S. 346–355. Eingehend *C. Luttermann*, Juristische Anforderungen einer ordnungsmäßigen Unternehmensbewertung, in: *K. Petersen/C. Zwirner/G. Brösel* (Hrsg.), *Handbuch der Unternehmensbewertung*, Köln 2013, S. 152–166.

<sup>34</sup> So baut auch das polnische Zivilprozessrecht auf das Wahrheitsprinzip auf, siehe Art. 3 poln. Zivilgesetzbuch (Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r., Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. 1964, Nr. 43, Pos. 296 mit sp. Änd.). Nach dieser Vorschrift müssen die Parteien wahrheitsgemäß vortragen. Auch im Übrigen spiegeln die Vorschriften des Beweisrechts das Konzept des Wahrheitsgebotes wider, siehe insbes. Art. 212 § 1, Art. 227 ff.

Aufwendungen, Erträge, Risiken und Verluste-, die sich tatsächlich auf das fragliche Geschäftsjahr beziehen), gestattet, die Beachtung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit sicherzustellen. Insbesondere regelt Art. 31 Abs. 1 Buchst. c Unterabs. aa, dass nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne ausgewiesen werden dürfen.<sup>35</sup>

In dem Urteil vom 3. Oktober 2013 in der Sache GIMLE SA v. Belgien (C-322/12) hat sich der EuGH mit der Frage beschäftigt, welche Bewertungsmethoden angesichts der Bilanzwahrheit in gewissen Situationen zulässig sind.<sup>36</sup> Der Gerichtshof stellte fest, dass es der in Art. 2 Abs. 3 bis 5 der IV. Richtlinie genannte Grundsatz der Bilanzwahrheit nicht erlaubt, vom Grundsatz der Bewertung auf der Grundlage ihrer Anschaffungs- und Herstellungskosten zugunsten einer Bewertung auf der Grundlage ihres tatsächlichen Werts abzuweichen, wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten dieser Vermögensgegenstände offenkundig niedriger sind als ihr tatsächlicher Wert.

## 5. Zur polnischen Rechtspraxis

Auch die Auslegung in der polnischen Rechtspraxis aufgrund des polnischen RLG entspricht dieser Interpretation. Art. 4 Abs. 1 RLG enthält die Generalklausel<sup>37</sup> des polnischen Bilanzrechts. Die Rechnungslegung soll ordnungsmäßig sein, die Darstellung der Finanzlage wahrheitsgetreu (*rzetelny*) und klar (*jasny*). Der Grundsatz umfasst somit drei Bestandteile: Ordnungsgemäßheit, Wahrheitstreue und Klarheit. Das Gesetz definiert die Begriffe jedoch nicht.

Das Oberste Gericht (OG), die höchste zivilgerichtliche Instanz in Polen, hat in einem Urteil vom 30. Mai 2001<sup>38</sup> die Anforderungen an eine wahrheitsgetreue Führung von Handelsbüchern behandelt. Das OG betont die Objektivität der Wahrheitstreue. Alle Angaben, so die Richter, die nicht die materielle Wahrheit widerspiegeln, erfüllen die Voraussetzungen dieses Grundsatzes nicht. Das OG hob hervor, dass der Begriff „wahrheitsgetreu“ (*rzetelny*) in Bezug auf die Rechnungslegung bedeute, dass es sich um die materielle Wahrheit handelt (den Tatsachen entsprechend). Selbst wenn das umgangssprachliche Verständnis es zulässt, das Wort „*rzetelny*“ als „gut überprüft“ oder „fehlerfrei“ zu verstehen, kommt ein solches Verständnis hier nicht in Frage.

Mit dem Grundprinzip der Bilanzwahrheit hängt das gesetzlich geregelte Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zusammen. Gemäß Art. 4 Abs. 2 RLG hat das Unternehmen die Geschäftsvorfälle entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt in den Handelsbüchern zu erfassen und im Jahresabschluss darzustellen. Bei der Beurteilung eines Sachverhalts ist nicht auf seine rechtliche Gestaltung, sondern auf seine wirtschaftliche Auswirkung abzustellen.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> EuGH, C. 234/94, Tomberger, Slg. I-3133, Nr. 22

<sup>36</sup> Siehe *D. Dziadkowski*, Bilanzwahrheit aus europäischer Sicht - zugleich Anmerkungen zum EuGH-Urteil Gimle SA, Internationales Steuerrecht (IStR) 13|2014, S. 461–466.

<sup>37</sup> Siehe *M. Gmytrasiewicz/A. Karmanska*, Rachunkowość finansowa, Warszawa 2006, S. 16 ff.; *N. Zimmiewicz*, Polityka rachunkowości w świetle zasady true and fair view, in: Krajowy i międzynarodowy wymiar współczesnej rachunkowości, W. Gabrusiewicz (Hrsg.), Poznań 2009, S. 164, 168 ff.

<sup>38</sup> Az. II KKN 85/99, veröffentl. LEX Delta Nr. 384960.

<sup>39</sup> Siehe dazu *M. Tuszyński*, Ustawa o rachunkowości po nowelizacji, Warszawa 2002, S. 11.

## 6. Polnisches Verfassungsgericht

Der polnische Verfassungsgerichtshof (VG) hat in einem neueren Urteil vom 18. Februar 2014<sup>40</sup> Beachtliches für die Praxis festgestellt: Die Grundprinzipien, die im Rechnungslegungsgesetz geregelt wurden, haben eine überragende Funktion, nämlich obligatorischen Charakter und sind von jeder Einheit anzuwenden, die dem RLG unterliegt. Dazu gehört die Bilanzwahrheit, die vom Gesetzgeber als Hauptziel des Führens von Handelsbüchern gesehen werde. Aufgrund des Grundsatzes der Wahrheit seien die Wirtschaftseinheiten verpflichtet, die angenommene Rechnungslegungspolitik anzuwenden und die Finanzlage sowie das Finanzergebnis wahrheitsgemäß sowie klar darzustellen.<sup>41</sup>

Nach Ansicht des VG sollen sich diese Anforderungen ebenso auf alle Ereignisse beziehen, die nach der Erstellung des Jahresabschlusses eingetreten sind. Gemäß Art. 54 Abs. 1 RLG solle ein Unternehmen den Jahresabschluss entsprechend korrigieren, wenn es nach dessen Erstellung, aber noch vor dessen Bestätigung, Kenntnis von Ereignissen erlangt, die für den Jahresabschluss wesentliche Bedeutung hätten. Das Unternehmen müsse in einem solchen Fall die Einträge in den Rechnungsbüchern ändern und den Wirtschaftsprüfer über die Änderungen informieren. Das Gleiche gelte, wenn ein Unternehmen in einem Geschäftsjahr vor der Bestätigung eines Jahresabschlusses feststelle, dass in dem vorherigen Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren Einträge fehlerhaft waren, diese mithin die Anforderungen des Art. 4 Abs. 1 RLG nicht erfüllen (Art. 54 Abs. 3 RLG).

Die polnische Regelung entspricht in dieser Fassung nicht wortwörtlich der Vorschrift der Richtlinie. Das Prinzip der Auslegung der nationalen Vorschriften im Einklang mit dem europäischen Recht (s. o. unter III. 4.) darf allerdings nicht vergessen werden. Bei der Umsetzung der europäischen Vorschriften sowie bei der Rechtsanwendung ist die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts ein zwingendes Gebot. Der Grundsatz der Wahrheit ist Telos des europäischen Bilanzrechts.<sup>42</sup> Das Gebot der Vermittlung der „tatsächlichen Verhältnisse“ der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens ist das Primärgebot der nationalen Bilanzrechtssysteme, jenseits der möglichen Unterschiede zwischen den sprachlichen Versionen.

## IV. Ergänzende Rechnungslegungsprinzipien

Die Grundlagen für den Ansatz und die Bewertung regelt Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie. Sie sind prinzipiell aus dem bisherigen Recht übernommen. In diesem Katalog befinden sich insbesondere: das Prinzip der Unternehmensfortführung (zasada kontynuacji działania), Realisation und Vorsicht (zasada realizacji i ostrożności), Periodenabgrenzung (zasada periodyzacji), Einzelbewertung mit Verbot der Verrechnung von Aktiv- und Passivposten (zasada indywidualnej wyceny wraz z zakazem kompensaty aktywów i pasywów) und das Stetigkeitsprinzip (zasada ciągłości). Neu ist der Aspekt „wirtschaftlicher“ Betrachtung („podejście ekonomiczne“ – zasada przewagi treści ekonomicznej nad formą).<sup>43</sup> Gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. h werden die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Ge-

<sup>40</sup> U 2/12, OTK, Z.U. 12/2/A/2014.

<sup>41</sup> Mit Berufung auf *W. Gos*, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, T. Kiziuiewicz (Hrsg.), Warszawa 2010.

<sup>42</sup> *Alexander/Eberhartinger*, Fn. 23, S. 587.

<sup>43</sup> *Luttermann*, Fn. 7, S. 1129.

halts des betreffenden Geschäftsvorfalles oder der betreffenden Vereinbarung bilanziert und dargestellt. Die Mitgliedsstaaten können die Befreiungen von diesem Prinzip einführen.

Das Wesentlichkeitsgebot wurde dabei hervorgehoben.<sup>44</sup> Die Anforderungen in der Richtlinie in Bezug auf Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung müssen nicht erfüllt werden, wenn die Wirkung ihrer Einhaltung unwesentlich ist. Im Lichte der Vorschriften der neuen Richtlinie kann eine Information als „wesentlich“ betrachtet werden, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass ihre Außerachtlassung oder Änderung die Entscheidungsfindung der Empfänger der Jahresabschlüsse beeinflussen kann.<sup>45</sup> Gemäß dem Wesentlichkeitsprinzip dürfen diese Informationen, die als unwesentlich gelten, insbesondere in den Jahresabschlüssen aggregiert werden. Auch wenn ein Posten als unwesentlich angesehen wird, können dennoch alle unwesentlichen Posten in ihrer Gesamtheit als wesentlich betrachtet werden.

Die Richtlinie ermöglicht den Mitgliedstaaten die Wirkung des Wesentlichkeitsprinzips zu beschränken, so dass es sich lediglich auf Darstellung sowie Offenlegung bezieht. Diese Beschränkungsmöglichkeit überzeugt nicht; sie kann mit einem zusätzlichen Aufwand verbunden sein, die Grenzen festzusetzen. Das Wesentlichkeitsprinzip gilt umfassend mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit.<sup>46</sup>

## V. Umsetzung der Bilanzrichtlinie in Polen

Für die Praxis folgen aus der Bilanzrechtsreform gemäß den vorstehenden Ausführungen spezifische Maßgaben, die für die sachgerechte Umsetzung zu beachten sind: Die polnischen Novellierungsgesetze mit ihrer Zielsetzung (unter 1.) und praktischen Änderungen (unter 2.), namentlich für Kleinstunternehmen (unter 3.) und mit dem Wahrheitsgebot (unter 4.).

### 1. Zielsetzung

Rechtsgrundlagen sind die beiden Novellierungsgesetze vom 11. Juli 2014<sup>47</sup> und 23. Juli 2015<sup>48</sup>. Kulturelle, auch konzeptionelle Unterschiede zwischen den nationalen Systemen in den Mitgliedstaaten, hier im Bereich des Rechnungslegungsrechts, überdauern auch jahrzehntelange Harmonisierungsbestrebungen. Die Rechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten weisen immer noch wesentliche konzeptionelle Unterschiede auf.<sup>49</sup>

Das polnische RLG spiegelt seit seinem Inkrafttreten zugleich Lösungen internationaler Standardsetzung (IAS/IFRS).<sup>50</sup> Damit ist der Einfluss der angloamerikanischen Lösungen sichtbar.<sup>51</sup> Das RLG wurde aber der Intention nach im Einklang mit den ge-

<sup>44</sup> Siehe *B. Großfeld/C. Luttermann*, Bilanzrecht, 4. Aufl. Heidelberg 2005, Rn. 335 ff., 1780 ff.

<sup>45</sup> *Stachniak*, Fn. 16, S. 5.

<sup>46</sup> *Luttermann*, Fn. 7, S. 1129.

<sup>47</sup> Gesetz vom 11. Juli 2014 über die Änderung des Rechnungslegungsgesetzes, Dz. U. 2014, Pos. 1100.

<sup>48</sup> Gesetz vom 23. Juli 2015 über die Änderung des Rechnungslegungsgesetzes sowie bestimmten weiteren Gesetzen, Dz. U. 2015, Pos. 1333.

<sup>49</sup> *Alexander/Eberhartinger*, Fn. 23, S. 571, 572.

<sup>50</sup> Dies entsprach den damaligen globalen Tendenzen bei Harmonisierung des Bilanzrechts, siehe *E. Eberhartinger/K. Wilczynska-Stöckl*, Rechnungslegung in Polen, Wien 2009, S. 29.

<sup>51</sup> Zur Frage der einzelnen Etappen in der Entwicklung der polnischen gesetzlichen Vorschriften, siehe *Andrzejewski/Grabiński*, Fn. 6, S. 162.

meinschaftsrechtlichen Vorschriften erlassen.<sup>52</sup> Die Änderung des ersten polnischen Gesetzes zur Umsetzung der neuen Richtlinie bezüglich der Mikroeinheiten soll den politischen Zielen der polnischen Regierung entsprechen. Ein wichtiger Punkt ist dabei die Schaffung von Regelungen, die vor allem für ausländische Investoren attraktiv wären. In der Begründung zum Novellierungsgesetz wurde von der polnischen Regierung die besondere Relevanz der Reform hervorgehoben.

Dabei wurde darauf hingewiesen, dass nach den Angaben des polnischen Statistischen Landesamts<sup>53</sup> der polnische Markt durch Kleinstbetriebe dominiert wird. Ihr Marktanteil beträgt 96 %. Im Jahre 2011 waren 1.710.598 Kleinstbetriebe<sup>54</sup> auf dem polnischen Markt tätig. 6,6 % davon (112.470) führten im Jahre 2011 Handelsbücher. Darüber hinaus entsprachen 21.760 der handelsbücherführenden Wirtschaftseinheiten (19,3 %) der Definition einer Mikroeinheit, wie sie in den Regelungen über die Rechnungslegung unter Berücksichtigung der Nettoumsatzerlöse sowie der Anzahl der Beschäftigten festgelegt ist. Deshalb können die neuen Regelungen für verschiedene Formen von Einheiten Anwendung finden.

## 2. Umfang der Änderungen

Der Kreis der Wirtschaftseinheiten, die sich auf die in der BilRiLi vorgesehenen Erleichterungen berufen können, wurde in den Novellierungsgesetzen noch weiter als in der Richtlinie selbst gefasst.

Das erste Novellierungsgesetz führt besondere Erleichterungen für die Rechnungslegung der sog. Kleinstunternehmen ein. Das spezielle Regime für die Mikroeinheiten kann sich auch auf juristische Personen beziehen, ausgenommen der Einheiten des öffentlichen Sektors, sowie auf die Zweigstellen von ausländischen Unternehmen. Vorausgesetzt wird, dass sie in dem Geschäftsjahr, auf welches sich der Jahresabschluss bezieht, sowie im vorherigen Geschäftsjahr zwei von den drei festgelegten Kriterien nicht überschritten haben. Weiterhin können dazu insbesondere folgende Einheiten gehören: Vereine, Gewerkschaften, Arbeitnehmerverbände, Handelskammern, Stiftungen.

Das erste Novellierungsgesetz erfasst auch natürliche Personen, die Zivilgesellschaften, offene Gesellschaften und Partnergesellschaften, wenn ihre Nettoumsatzerlöse im vorhergehenden Geschäftsjahr nicht weniger als EUR 1.200.000 und nicht mehr 2.000.000 EUR betragen. Darüber hinaus können natürliche Personen, Zivilgesellschaften, offene Gesellschaften sowie Partnergesellschaften gemäß Art. 2 Abs. 2 RLG die Rechnungslegung nach dessen Vorschriften führen, wenn ihre Nettoumsatzerträge weniger als EUR 1.200.000 betragen. Sie können diese Vorschriften (über die Erleichterungen) dann ab dem folgenden Geschäftsjahr anwenden.<sup>55</sup> Im Unterschied zu der bisher

<sup>52</sup> Es ist zu betonen, dass in der Transformationsphase – von 1991 bis zum Inkrafttreten des RLG – eine Reihe von untergesetzlichen Regelungen erlassen wurde, in denen die Zielstreben nach der Anpassung an die europäischen Normen sichtbar war. Siehe die Verordnung vom Finanzminister vom 15. Januar 1991 über die Grundsätze der Rechnungslegungsführung (Dz. U. Nr. 10, Pos. 35); sie basierte auf den Lösungen der IV. Richtlinie 78/660/EWG. Siehe auch *Andrzejewski/Grabiński*, Fn. 6, S. 163.

<sup>53</sup> „Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2011 r.“, GUS, Warszawa 2013, S. 45.

<sup>54</sup> Als Kleinstbetriebe gelten in diesem Zusammenhang Wirtschaftseinheiten mit maximal neun Beschäftigten.

<sup>55</sup> Nach den bisher geltenden Regelungen sind die Unternehmen, deren Nettoumsatzerlöse mehr als EUR 1.200.000 betragen, verpflichtet, sog. volle Rechnungslegung zu führen.

geltenden Regelung soll nun der Katalog der Kleinstunternehmen im Gesetz abschließend sein<sup>56</sup>.

Das zweite Novellierungsgesetz führt besondere Erleichterungen für die Rechnungslegung der sog. Kleinunternehmen ein. Diese Unternehmenskategorie wurde im neuen Art. 3 Abs. 1c und 1d RLG definiert. Insbesondere wurde eine neue Regelung über die vereinfachte Erfassung der Einnahmen und Ausgaben von bestimmten kleinen Nichtregierungsorganisationen vorgesehen.

### 3. Änderungen für Kleinstunternehmen

Hervorzuheben sind die Änderungen für Kleinstunternehmen. Die durch das erste Novellierungsgesetz eingeführten Vereinfachungen sind für Kleinstunternehmen optional vorgesehen. Die Entscheidung trifft das jeweilige Feststellungsorgan eines Unternehmens. Zu den wesentlichen Erleichterungen für den weit gefassten Katalog der Kleinstunternehmen gehört insbesondere die Befreiung von der Pflicht zur Beachtung des Vorsichtsprinzips. Die Erleichterungen erfassen weiterhin die Möglichkeit, den Jahresabschluss in einer sehr verkürzten Form zu verfassen (nur die wichtigsten Informationen in der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung). Darüber hinaus können die Mikroeinheiten von der Aufstellung eines Anhangs freigestellt werden, sofern ihre Bilanz die in der BilRiLi vorgeschriebenen Angaben enthält.

Die Kleinstunternehmen können die Bewertung von Aktiva und Passiva nicht nach dem beizulegenden Zeitwert (fair value) und korrigiertem Anschaffungspreis durchführen. Dies kann zu einer Verminderung der Kosten führen. Diese Änderung kann insbesondere für viele Aktiengesellschaften vorteilhaft sein. Nach den neuen Regelungen werden sie nämlich von der Pflicht befreit, die Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert (fair value) sowie zum angepassten Preis zu bewerten.<sup>57</sup>

Aufgrund ihrer Funktion können bestimmte Einheiten von den vorgesehenen Erleichterungen ausgenommen werden.<sup>58</sup> Von dem Katalog der Mikroeinheiten wurden insbesondere die Einheiten des öffentlichen Finanzsektors ausgenommen.

### 4. Bilanzwahrheitsgebot

Der Art. 1 Pkt. 11 des ersten Novellierungsgesetzes führt einen Art. 49a RLG ein, der sich an der Generalnorm des Art. 1 Abs. 1 (Bilanzwahrheit) orientiert. Im Prinzip sollen die Jahresabschlüsse von Mikroeinheiten, die in der vereinfachten Form verfasst werden, der Wahrheit entsprechen.

---

<sup>56</sup> Mit dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes wurde die Verordnung des Finanzministers vom 15. November 2001 über besonderen Rechnungslegungsprinzipien der Wirtschaftseinheiten, die keine Handelsgesellschaften sind (Dz. U. Nr. 137, Pos. 1539), aufgehoben.

<sup>57</sup> K. Sawicki, Podstawowe kierunki zmian w sprawozdaniach finansowych mikroprzedsiębiorstw według nowej dyrektywy Unii Europejskiej, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr. 827, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr. 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2014, S. 237 ff.

<sup>58</sup> Dazu gehören vor allem Banken sowie Versicherungsunternehmen.

## VI. IFRS in Polen und Digitalisierung (XBRL)

Die internationalen Bilanzstandards (IAS/IFRS) spielen in der Praxis (der Kapitalgesellschaften) eine Rolle als gewichtiges Lenkinstrument für globale Kapitalströme.<sup>59</sup> Im Grunde geht es um eine internationale Vermögensordnung.<sup>60</sup> Dabei werden mittlerweile auch neue Technologien, insbesondere das Internet und die Digitalisierung des unternehmerischen Rechnungswesens genutzt.

Für Zwecke der Standardisierung – namentlich in global agierenden Konzernen – wurde die Computersprache „eXtensible Business Reporting Language“ (XBRL) in den USA privat entwickelt.<sup>61</sup> Sie ist konzipiert als eine weltweit konkurrenzlose Plattform für den elektronischen Datentransfer: Eine durchaus kritische Entwicklung, denn wer die Form fixiert, kann auch die Inhalte prägen und etablieren.<sup>62</sup> Als „Urtyp eines Weltprotokolls“ bezieht sich XBRL auf das Rechnungswesen sowie die Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen weltweit. In manchen europäischen Ländern wird XBRL bereits weit verbreitet in der Praxis der Unternehmenspublizität eingesetzt.<sup>63</sup>

Der technologische Fortschritt auf dem Gebiet der EDV-Systeme (EDV-gestützte Finanzbuchhaltungsprogramme) wurde in den Vorschriften des RLG berücksichtigt. Das polnische RLG lässt die Buchführung in digitaler Form zu (Art. 13 Abs. 2 und 3 RLG). Wenn die Handelsbücher EDV-gestützt geführt werden, so gelten die Sammlungen von Informationen über die Rechnungslegung, die in gesonderten Computerdatenbeständen, Datenbanken oder separaten Teilen davon erfasst wurden, als den Handelsbüchern gleichgeordnet; und zwar unabhängig vom Ort ihrer Entstehung und Aufbewahrung. Hierbei ist sicherzustellen, dass die Buchungen kontinuierlich vorgenommen sowie die Umsätze und Salden übertragen werden.

Die Aufbewahrung von Sammlungen von Informationen über die Rechnungslegung setzt voraus, dass die Einheit ein Computerprogramm besitzt, das es ermöglicht, die in den Handelsbüchern vorgenommenen Buchungen durch Ausdruck oder Übertragung auf andere elektronische Datenträger lesbar zu machen. Bei Registrierung dieser Buchungen sind bestimmte Bedingungen zu erfüllen. Insbesondere müssen die Angaben ständig lesbar sein und dem Inhalt des Buchungsbelegs entsprechen. Außerdem verlangt das RLG, dass die Buchungssätze identisch und vollständig sind und die Datenquelle eruiert ist. Die Buchungsbelege sind sorgfältig in der festgelegten Reihenfolge aufzubewahren. Nach dem RLG ist darüber hinaus durch den Schutz der Daten deren Unveränderlichkeit zu gewährleisten.

<sup>59</sup> Siehe dazu C. Luttermann, Europäische Gesellschaften zwischen Weltmonopol (IFRS/XBRL) und Freiheitsverfassung, Juristenzeitung 20|2011, S. 971.

<sup>60</sup> C. Luttermann, Corporate Law and the Vermoegensordnung (Order of Assets), European Business Law Review (EBLR) 26|2015, S. 31–48.

<sup>61</sup> Siehe auch A. M. Kostur, Czynniki i zakres harmonizacji rachunkowości, in: Problemy harmonizacji rachunkowości, A. M. Kostur (Hrsg), Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2011, S. 15

<sup>62</sup> Luttermann, Fn. 59, S. 971; N. Flickinger, XBRL in der betrieblichen Praxis, Berlin 2007, S. 7.

<sup>63</sup> Beispielsweise sind nach dem deutschen Recht die Kapitalgesellschaften verpflichtet, ihren Jahresabschluss im Unternehmensregister elektronisch offenzulegen (§ 325 des deutschen Handelsgesetzbuchs). Siehe Luttermann, Fn. 59, S. 971.

## VII. Fazit und Ausblick

Für die fortschreitende Wirtschaftsintegration der Europäischen Union ist die BilRiLi als ein weiterer Harmonisierungsschritt zu begrüßen. Die Reform des polnischen Rechnungslegungsrechts zeigt, dass im Rahmen des Gestaltungsspielraums die nationalen Regelungen vor allem eigenen wirtschaftlichen Zielen angepasst werden. Ein primäres Ziel des polnischen Gesetzgebers ist hierbei eine günstige Rechtslage für ausländische Investoren.

Den Harmonisierungsvorgaben zuwider laufen die zahlreich den Mitgliedstaaten gewährten Wahlrechte: Sie konterkarieren das Harmonisierungspotenzial der BilRiLi.<sup>64</sup> Gab die Vierte Richtlinie 76 Wahlrechte, bestehen nach der neuen BilRiLi sogar 119 Wahlrechte für die Mitgliedstaaten. Sie betreffen Grundsatzfragen (z. B. Ausnahmen von der Generalnorm), Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie die Reichweite der „Wesentlichkeit“ und der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“. Dem entstammen in der Praxis leicht 28 durchaus verschiedene nationale Bilanzrechtswelten.

Der Grundsatz der Rechnungslegung, die Bilanzwahrheit, wird bekräftigt. Sie ist der Dreh- und Angelpunkt, aus dem auch zu schöpfen ist, wo die BilRiLi lückenhaft erscheint (z. B. bei bilanziellen Kernbegriffen wie Eigenkapital, Schuld). Die Reform des europäischen Bilanzrechts wirkt elementar für die Unternehmens- und Wirtschaftspraxis.<sup>65</sup> Ein kräftiges europäisches Bilanzrecht ist im globalen Wettbewerb notwendig.<sup>66</sup> Dass die neue BilRiLi diese Funktion erfüllen kann, ist aus den genannten Gründen ebenso zweifelhaft wie geboten. Getreue Rechnungslegung ist und bleibt der Ausweis seriöser, zukunftssträchtiger Unternehmensführung: Dafür müssen die Akteure der Rechnungslegung und -prüfung sorgen.

---

<sup>64</sup> Siehe *M. Kreipl*, Konsequenzen der konsolidierten EU-Bilanzrichtlinie – Zukunft zwischen Harmonisierung, Protektionismus und Internationalisierung, *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR)* 4|2013, S.198.

<sup>65</sup> *Luttermann*, Europäisches Bilanzrecht für mittelständische Gesellschaften: IFRS (for SMEs) als Reformkonzept?, *Recht der internationalen Wirtschaft* 7|2010, S. 418.

<sup>66</sup> Ebd., S. 424.