

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 154

Ein Framework für das DRSC

**Modell einer verfassungskonformen gesellschaftlichen
Selbststeuerung im Bilanzrecht**

Von

Jens Berberich



Duncker & Humblot · Berlin

JENS BERBERICH

Ein Framework für das DRSC

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 154

Ein Framework für das DRSC

Modell einer verfassungskonformen gesellschaftlichen
Selbststeuerung im Bilanzrecht

Von

Jens Berberich



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät
der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
hat diese Arbeit im Jahre 2001 als Dissertation angenommen

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

D 16

Alle Rechte vorbehalten
© 2002 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-026X
ISBN 3-428-10831-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

*Meinen Eltern, meinem Patenonkel
und Marie-Louise*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg im Dezember 2001 als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Januar 2002 berücksichtigt werden.

Meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Peter Hommelhoff, gebührt mein aufrichtiger und tiefer Dank. Er hat einerseits die inhaltliche Entstehung der Arbeit in vielfältigster Art und Weise bereits von der Themenstellung an gefördert, durch seine ständige und fortwährende Diskussionsbereitschaft und seinen wissenschaftlichen Weitblick gelenkt und nicht zuletzt trotz seiner hohen zeitlichen Inanspruchnahme nunmehr als Rektor der Universität Heidelberg in Rekordzeit das Erstgutachten erstellt. Daneben bin ich ihm in noch bedeutenderem Maße auch für die persönliche Förderung zu Dank verpflichtet, die er mir in ebenso vielfältiger Weise wie seine fachliche Unterstützung stets hat zukommen lassen. So gab er mir Gelegenheit zu wissenschaftlicher Mitarbeit an seinem Lehrstuhl bei zahlreichen Forschungsvorhaben, die durch abwechslungsreiche Fragestellungen meinen juristischen Horizont nicht unbeträchtlich erweitert haben. Nicht zuletzt die von ihm unterstützte Aufnahme in das Graduiertenkolleg „Unternehmensorganisation und unternehmerisches Handeln nach deutschem, europäischem und internationalem Recht“ an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und das damit verbundene Promotionsstipendium der Deutschen Forschungsgemeinschaft machten die Entstehung der Arbeit für mich überhaupt erst finanzierbar. Deshalb darf ich mich an dieser Stelle ebenfalls bei den Leitern des Graduiertenkollegs für die Aufnahme in dasselbe sowie der Deutschen Forschungsgemeinschaft bedanken.

Des weiteren möchte ich mich bei Herrn Prof. Dr. Schulze-Osterloh für die Übernahme und rasche Erstattung des Zweitgutachtens bedanken. Insbesondere seine zahlreichen und konstruktiven Denkanstöße haben, so hoffe ich, die Überzeugungskraft meiner Darlegungen noch erhöhen können. Ebenso schulde ich Herrn Prof. Dr. Paul Kirchhof Dank für die zügige Durchsicht meiner Arbeit mit besonderem Fokus auf meine öffentlich-rechtlichen Überlegungen sowie die Erstattung des Drittgutachtens.

Dank sagen möchte ich in besonderem Maße auch Herrn Dr. Martin Schwab; er stand mir vor, während und nach der Entstehung der Arbeit jederzeit mit Rat und Tat zur Seite und für Fragen zur Verfügung. Insbesondere manche öffentlich-rechtliche Problematik – gerade die komplizierten

Fragen zu Rechtsnatur und Geltungsgrund der Standards nach § 342 II HGB – hat sich mir erst nach Lektüre seiner Dissertation und anschließender längerer Diskussion mit ihm erschlossen, für die er sich immer und jederzeit trotz der hohen eigenen Arbeitsbelastung Zeit nahm.

Meinen Eltern, meinem Patenonkel Karl-Ludwig Bechtold sowie meiner Freundin Marie-Louise Hopf danke ich in besonderem Maße für die Unterstützung, die sie mir nicht nur während der Arbeit an dieser Dissertation, sondern auch darüber hinaus haben zukommen lassen; ihnen widme ich dieses Buch. Gerade meine Eltern förderten mich ständig und rückhaltlos unter Hintanstellung ihrer eigenen Interessen. Jetzt habe ich auch Gelegenheit, meinem Patenonkel für die unzähligen immateriellen und materiellen Hilfen in meinem Leben und seine Vorbildfunktion einen besonderen Dank auszusprechen. Die Anfertigung dieser Dissertation parallel zu meinem Zweitstudium der Betriebswirtschaftslehre wäre ohne den selbstlosen Verzicht meiner Freundin wohl kaum möglich gewesen; für die gewährten Freiräume gebührt ihr hier ebenfalls ein nicht zu kleines, besonderes Dankeschön.

Abschließend möchte ich mich bei all denen bedanken, die mich – als Lehrstuhlkollegen und Freunde – während der Anfertigung der Arbeit in fachlicher oder persönlicher Hinsicht unterstützten und damit ebenfalls wesentlich zu ihrem Gelingen beigetragen haben.

Die Arbeit wurde 2002 mit dem Max-Hachenburg-Gedächtnispreis ausgezeichnet, wofür insbesondere der Jury mein außerordentlicher Dank gebührt.

Heidelberg, im Mai 2002

Jens Berberich

Inhaltsübersicht

§ 1	Einleitung	23
	A. Ökonomischer Hintergrund der Untersuchung	23
	B. Problemstellung	36

1. Kapitel

	Private Selbststeuerung und staatliche Regulierungsverantwortung	42
§ 2	Grundlagen	42
	A. Privater Sachverstand im Bilanzrecht – ein Novum?	42
	B. Rechnungslegungsgremium und Rechnungslegungsbeirat	43
	C. Das „Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee“ (DRSC)	44
	D. Zwischenergebnis	50
§ 3	Generalklauseln und private Regelwerke	51
	A. Organisationsformen sachverständiger Mitwirkung	51
	B. Transformationsbedarf	53
	C. Rezeption privater Regelwerke durch Generalklauseln	55
	D. Transfer ins Bilanzrecht	58
§ 4	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	60
	A. Überblick	60
	B. Historische Stationen	61
	C. Zwischenergebnis	66
§ 5	Funktionen und Zwecke der Handelsbilanz	68
	A. Europäische Bezüge	68
	B. Konzernabschluß	75
	C. Einzelabschluß	85
	D. Zwischenergebnis	104
§ 6	Steuerung und Steuerungsverantwortung	109
	A. Demokratieprinzip und private Standardsetzung	109
	B. Die Steuerungsdiskussion	112
	C. Transfer ins Bilanzrecht	116
	D. Interpretation des § 342 II HGB im Lichte des Steuerungsmodells	123
§ 7	Bilanzen, Grundrechte und Gestaltungsspielräume	138
	A. Einleitung	138

B. Rechtsstaatlichkeit, Demokratie und Parlamentsvorbehalt	138
C. Grundrechtsrelevanz und Gemeinwohlwesentlichkeit der Bilanzierung ..	142
D. Ausgestaltungsermessen des Gesetzgebers	152
E. Zwischenergebnis und Fortgang der Untersuchung	158

2. Kapitel

Materieller Steuerungsbedarf im Bilanzrecht	160
§ 8 Allgemeine Vorschriften	160
A. Buchführung	160
B. Inventur	165
C. Aufbewahrungspflichten	169
D. Bilanzierung	169
E. Regelungszuständigkeit	170
§ 9 Ansatzregeln	173
A. Vollständigkeitsgebot	173
B. Vermögensgegenstände	179
C. Schulden	196
D. Rechnungsabgrenzungsposten	216
E. Bilanzierungshilfen	233
§ 10 Bewertungsregeln	245
A. Grundsatz der Einzelbewertung	245
B. Grundsatz der Unternehmensfortführung	249
C. Grundsatz der Vorsicht	255

3. Kapitel

Ergebnisse	270
§ 11 Bilanzrecht 2004 – Pflicht und Vision	270
§ 12 Thesenförmige Zusammenfassung	273
Literaturverzeichnis	277
Stichwortverzeichnis	305

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einleitung	23
A. Ökonomischer Hintergrund der Untersuchung	23
I. Internationale Entwicklungen	23
II. Europäische Entwicklungen	29
III. Nationale Entwicklungen	35
B. Problemstellung	36
I. Deutsches Bilanzrecht – Quo vadis?	36
II. Gesellschaftliche Selbststeuerung im Bilanzrecht	37
III. Ziel der Untersuchung	38
IV. Gang der Untersuchung	39
1. Kapitel I – Grundlagen	39
2. Kapitel II – Materialisierung der Grundwertungen	40
a) Induktiver Ansatz	40
b) Abstraktion	40
 <i>1. Kapitel</i> 	
Private Selbststeuerung und staatliche Regulierungsverantwortung	42
§ 2 Grundlagen	42
A. Privater Sachverstand im Bilanzrecht – ein Novum?	42
B. Rechnungslegungsgremium und Rechnungslegungsbeirat	43
C. Das „Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee“ (DRSC)	44
I. Aufbau und Organisation	44
II. Aufgaben	45
1. § 342 I (1) Nr. 3 HGB – Vertreten	46
2. § 342 I (1) Nr. 2 HGB – Beraten	47
3. § 342 I (1) Nr. 1 HGB – Empfehlen	48
D. Zwischenergebnis	50
§ 3 Generalklauseln und private Regelwerke	51
A. Organisationsformen sachverständiger Mitwirkung	51
I. Einleitung	51
II. Private Trägerschaft	51
III. Staatsgetragene Expertengremien	52
B. Transformationsbedarf	53
I. Ausgangspunkt	53

II. Sicherheitstechnische Generalklauseln	53
III. Private Regelwerke	54
IV. Zwischenergebnis	54
C. Rezeption privater Regelwerke durch Generalklauseln	55
I. Funktionsmechanismus	55
II. Grenzen des Modells	56
1. Wissenschaftliche Erkenntnisse	56
2. Politische und juristische Wertungen	56
3. Zwischenergebnis	57
D. Transfer ins Bilanzrecht	58
I. Bilanzrechtliche Generalklauseln	58
II. Rechtswirkungen der DRS	58
§ 4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	60
A. Überblick	60
B. Historische Stationen	61
I. Die GoB des HGB 1897 – Handelsbräuche	61
II. Die GoB der 20er Jahre – Fachnormen der Betriebswirtschaft	63
III. Die GoB des AktG 1965 – Rechtsnormen	63
IV. Die GoB des BiRiLiG 1985 – Hermeneutik	65
C. Zwischenergebnis	66
I. Moderne Interpretation der GoB	66
II. Konsequenzen	67
§ 5 Funktionen und Zwecke der Handelsbilanz	68
A. Europäische Bezüge	68
I. Vorüberlegung	68
II. Richtlinien auf dem Gebiet der Rechnungslegung	68
III. Verhältnis von europäischem zu nationalem Recht	69
1. Vorrang des Gemeinschaftsrechts	69
2. Besonderheiten bei Richtlinien	70
a) Transformationsbedarf	70
b) Transformation durch das BiRiLiG	70
3. Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung	71
4. Konsequenzen	72
a) Einheitliche Auslegung?	72
b) Differenzierte Auslegung	72
IV. Zwischenergebnis	73
1. Auslegungsgrenze	73
2. Letztinstanzliche Zuständigkeit des EuGH	74
3. Folgerungen für den Fortgang der Untersuchung	74
B. Konzernabschluß	75
I. Grundlagen	75
II. Aufgaben	76

1. Informationsfunktion	76
2. Keine Ausschüttungs- oder Steuerbemessung	77
III. Materielle Verbindungslinien zwischen Konzern- und Einzelabschluss	77
1. Verweisungstechnik	77
2. Generalklausel	79
3. Konzernarteigene GoB	79
4. Stellungnahme	80
5. Zwischenergebnis	82
IV. Konsequenzen	83
1. Für das Konzernbilanzrecht	83
2. Für die Arbeit des DRSC	83
3. Für die gerichtliche Kontrolle der DRS	85
C. Einzelabschluss	85
I. Aufgaben	85
II. Dokumentationsfunktion	86
1. Inhalt	86
2. Ziele	86
III. Ausschüttungsbemessungsfunktion	87
1. Inhalt	87
2. Ziele	87
a) Schutz der Minderheiten durch Mindestdividenden	87
b) Schutz der Gläubiger durch Kapitalerhaltung	89
c) Schutz durch Kapitalverminderungskontrolle	91
3. Zwischenergebnis	92
4. Abschaffung des Mindestkapitals	93
5. Stellungnahme	94
IV. Informationsfunktion	95
1. Inhalt	95
2. Ziele	96
a) Information des Kaufmanns – Rechenschaft vor sich selbst .	96
b) Information der Anteilseigner – Rechenschaft vor dem Geldgeber	97
c) Information Dritter – Rechenschaft und Publizität	99
3. Zwischenergebnis	101
V. Steuerbemessungsfunktion	102
1. Inhalt	102
2. Wechselwirkungen	102
D. Zwischenergebnis	104
I. Aufgaben der Rechnungslegung	104
II. Interessengegensätze	104
1. Innerhalb der Funktionen	104
2. Kapitalerhaltung und Rechenschaft	105

III. Ansatzpunkte	105
1. Auflösung der Interessengegensätze?	105
2. Feinabstimmung	106
IV. Konsequenzen für die Auslegung des § 342 II HGB	108
§ 6 Steuerung und Steuerungsverantwortung	109
A. Demokratieprinzip und private Standardsetzung	109
I. Erfordernis demokratischer Legitimation	109
II. Möglichkeiten der demokratischen Legitimation des DRSC	109
1. Teilvolk der Rechnungsleger?	109
2. Autonome Selbstverwaltung?	110
3. Zwischenergebnis	111
B. Die Steuerungsdiskussion	112
I. Staatsverständnis und Realität	112
II. Konsequenzen	113
1. Sachverstand und Staatsgewalt	113
2. Abdanken oder kontrollierter Rückzug?	113
III. Anforderungen verfassungskonformer Selbststeuerungssysteme ...	114
1. Von der materiellen zur prozeduralen Steuerung	114
2. Materielle Rahmendaten	115
3. Demokratische Legitimation durch staatliche Ergebnisverant-	
wortung	116
C. Transfer ins Bilanzrecht	116
I. Prozedurale Steuerungsmängel	116
II. Materielle Steuerungsmängel	117
III. Ergebniskontrollauftrag des Staates	119
1. Notwendigkeit einer Kontrolle	119
2. Kontrolldichte	121
a) Negative Rechtmäßigkeitskontrolle	121
b) Politische Zweckmäßigkeit und echte Urteilsbildung	122
D. Interpretation des § 342 II HGB im Lichte des Steuerungsmodells ...	123
I. Standards vor der Bekanntmachung	124
II. Bekanntmachung durch das Bundesjustizministerium	125
1. Tatbestandsvoraussetzungen des § 342 II HGB	125
a) Empfehlungen zur Konzernrechnungslegung	125
b) Anerkanntes Gremium	125
c) Inkraftsetzungsüberprüfung	126
d) Bekanntmachung	126
2. Rechtsfolgen	126
a) Interpretation als technische Vermutung?	126
aa) Tatsachenvermutung	127
bb) Rechtsvermutung	127
b) Dynamische oder statische Verweisung?	128

III. Rezeptionsmodell des § 342 II HGB	130
1. Normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften	130
a) Problemstellung	130
b) Zweck und Geltungsanspruch von Verwaltungsvorschriften ..	131
c) Beschränkte Außenwirkung normkonkretisierender Verwal-	
tungsvorschriften	132
2. Ähnlichkeiten und Unterschiede zu den DRS	133
IV. Gerichtliche Kontrolle	134
1. Bilanzierung unter Beachtung inkraftgesetzter DRS	134
2. Bilanzierung entgegen inkraftgesetzter DRS	135
V. Zwischenergebnis	136
§ 7 Bilanzen, Grundrechte und Gestaltungsspielräume	138
A. Einleitung	138
B. Rechtsstaatlichkeit, Demokratie und Parlamentsvorbehalt	138
I. Gesetzmäßigkeit der Verwaltung	138
1. Vorrang des Gesetzes	138
2. Vorbehalt des Gesetzes	139
II. Wesentlichkeitsrechtsprechung des BVerfG	139
C. Grundrechtsrelevanz und Gemeinwohlwesentlichkeit der Bilanzierung ..	142
I. Art. 14 GG – Eigentumsgarantie	142
1. Schutzbereich	142
2. Inhalts- und Schrankenbestimmungen	143
3. Verhältnismäßigkeit	144
4. Besonderheiten des Anteilseigentums	145
5. Zwischenergebnis	145
II. Art. 12 GG – Berufsfreiheit	146
1. Schutzbereich	146
2. Beeinträchtigungen des Schutzbereichs	148
3. Verhältnismäßigkeit	148
4. Zwischenergebnis	149
III. Art. 2 I GG – Allgemeine Handlungsfreiheit?	149
IV. Artt. 1 I, 2 I GG – Recht auf informationelle Selbstbestimmung? ..	150
V. Zwischenergebnis	151
D. Ausgestaltungsermessen des Gesetzgebers	152
I. Bilanzrecht und Bilanztheorie	152
II. Statische Bilanz – Herman Veit Simon	153
III. Dynamische Bilanz – Eugen Schmalenbach	155
E. Zwischenergebnis und Fortgang der Untersuchung	158

2. Kapitel

	Materieller Steuerungsbedarf im Bilanzrecht	160
§ 8	Allgemeine Vorschriften	160
	A. Buchführung	160
	I. Pflicht zur Buchführung – § 238 I (1) HGB	160
	II. Materielle Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	162
	1. Intersubjektive Nachvollziehbarkeit – § 238 I (2) HGB	162
	2. Verfolgbarkeit der Geschäftsvorfälle – § 238 I (3) HGB	163
	III. Formelle Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	164
	B. Inventur	165
	I. Pflicht zur Inventarisierung – § 240 I HGB	165
	II. Durchbrechungen des Einzelerfassungsgrundsatzes	166
	1. Festwertverfahren – § 240 III HGB	166
	2. Gruppenbewertung – § 240 IV HGB	167
	3. Inventurvereinfachungsverfahren – § 241 HGB	168
	C. Aufbewahrungspflichten	169
	D. Bilanzierung	169
	E. Regelungszuständigkeit	170
§ 9	Ansatzregeln	173
	A. Vollständigkeitsgebot	173
	I. Einordnung	173
	II. Regelungsinhalt	173
	1. Verpflichtung zur Vollständigkeit	173
	2. Umfang der Vollständigkeit	174
	3. Inhalt der Vollständigkeit	174
	a) Persönliche Zuordnung	174
	b) Sachliche Zuordnung	177
	III. Regelungszuständigkeit	178
	B. Vermögensgegenstände	179
	I. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	180
	1. Einführung	180
	2. Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht	183
	a) Statische Interpretation	183
	b) Dynamische Interpretation	184
	3. Konkretisierungen der selbständigen Verkehrsfähigkeit	184
	a) Konkrete Einzelveräußerbarkeit	184
	b) Abstrakte Einzelveräußerbarkeit	185
	c) Einzelzwangsvollstreckbarkeit	185
	d) Selbständige Verwertbarkeit	186

e) Andere Ansätze	187
4. Wirtschaftsgut (un-)gleich Vermögensgegenstand	188
5. Stellungnahme	189
II. Konkrete Aktivierungsfähigkeit	191
1. Einführung	191
2. Regelungsinhalt	191
3. ratio legis	192
III. Regelungszuständigkeit	194
C. Schulden	196
I. Einleitung	196
II. Die Merkmale einer bilanzrechtlichen Schuld	197
1. Leistungszwang des Kaufmanns	198
a) Pflichten	198
b) Außen- und Innenverpflichtungen	199
aa) Statische Interpretation	199
bb) Dynamische Interpretation	200
2. Wirtschaftliche Belastung	202
3. Quantifizierbarkeit	203
III. Verbindlichkeiten	203
IV. Rückstellungen	203
1. Verbindlichkeitsrückstellungen	204
a) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	204
b) Rückstellungen für drohende Verluste	205
c) Rückstellungen für Gewährleistungen ohne Rechtspflicht ..	207
2. Aufwandsrückstellungen	208
a) Aufwandsrückstellungen für konkrete zukünftige Ausgaben	209
b) Aufwandsrückstellungen für unterlassene Instandhaltung ...	212
c) Aufwandsrückstellung für Abraumbeseitigung	213
V. Regelungszuständigkeit	213
D. Rechnungsabgrenzungsposten	216
I. Notwendigkeit zur periodischen Rechnungslegung	216
II. Gewinnbegriffe im Handels- und Steuerrecht	217
1. Gewinn als Differenz von Einzahlungen und Auszahlungen ...	217
2. Gewinn als Differenz von Einnahmen und Ausgaben	218
3. Gewinn als Differenz von Erträgen und Aufwendungen	218
III. Zahlungsströme und Reinvermögensänderungen	218
1. Verursachungsprinzip	218
2. Grundsatz der Pagatorik	220
IV. Rechnungsabgrenzung i. w. S.	220
1. Antizipative Rechnungsabgrenzung	220
2. Transitorische Rechnungsabgrenzung	222
V. Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten nach HGB	222
1. Geschichte und Zweck des Merkmals der „bestimmten Zeit“ ..	223

2.	Auslegung der „bestimmten Zeit“ im deutschen Recht	224
a)	Kalendermäßig bestimmter Zeitraum	225
b)	Bestimmbarer Zeitraum	226
c)	Imparitätische Auslegung	227
3.	Europäische Einflüsse auf die Auslegung	228
VI.	Regelungszuständigkeit	230
E.	Bilanzierungshilfen	233
I.	Einleitung	233
II.	Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	235
1.	Regelungsgegenstand	235
2.	Bilanzfremder Zweck	236
3.	Bilanzielle Folgen	237
III.	Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	238
1.	Regelungsgegenstand	238
2.	Bilanzfremder Zweck	240
3.	Bilanzielle Folgen	242
IV.	Regelungszuständigkeit	243
§ 10	Bewertungsregeln	245
A.	Grundsatz der Einzelbewertung	245
I.	Einleitung	245
II.	Grenzen	246
1.	Anwendungsgrenzen	246
2.	Einschränkungen	246
III.	Sinn und Zweck	247
IV.	Regelungszuständigkeit	248
B.	Grundsatz der Unternehmensfortführung	249
I.	Einleitung	249
II.	Folgen für die Bewertung	250
1.	Werte im Zerschlagungsfall	250
2.	Werte im Fortführungsfall	251
III.	Sinn und Zweck	252
IV.	Regelungszuständigkeit	254
C.	Grundsatz der Vorsicht	255
I.	Einleitung	255
II.	Ausprägungen	256
1.	Bewertungsvorsicht	256
2.	Realisationsprinzip	257
3.	Imparitätsprinzip	260
III.	Vorsichtsprinzip und „true and fair view“-Gebot	261
1.	Inhalt des „true and fair view“	261
2.	Stille Reserven, stille Lasten	262
3.	Abkopplungsthese	263

IV. Stellungnahme	264
1. Geglättete Erfolge und Mißerfolge	264
2. Generalnorm und einfache Bilanzierungsnormen	264
3. Wortlaut- und Systemgrenzen	265
V. Regelungszuständigkeit	267

3. Kapitel

Ergebnisse	270
§ 11 Bilanzrecht 2004 – Pflicht und Vision	270
§ 12 Thesenförmige Zusammenfassung	273
Literaturverzeichnis	277
Stichwortverzeichnis	305

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl.	Amtsblatt
AcP	Archiv für civilistische Praxis
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft
Alt.	Alternative
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater
BeckBilKomm	Beck'scher Bilanz-Kommentar
Begr.	Begründung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des BFH
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
diff.	differenzierend
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DIN	Deutsches Institut für Normung e. V.
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DRS	Deutsche(r) Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt

EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Union (EG-Vertrag)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FASB	Federal Accounting Standards Board
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung für Deutschland
Fn.	Fußnote
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
GoI	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventarisierung
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoÜ	Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensüberwachung
Großkomm.	Großkommentar
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HbStR	Handbuch des Staatsrechts
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IAS	International Accounting Standard(s)
IASC	International Accounting Standards Committee
i. d. F.	in der Fassung
i. d. S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IDW-FN	Fachnachrichten des IDW
i. E.	im Ergebnis
i. e. S.	im engeren Sinne
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JbStVW	Jahrbuch zur Staats- und Verwaltungswissenschaft
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
Kom	Kommission (der EG)
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KoR	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht

m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NuR	Natur und Recht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWVBl.	Nordrhein-Westfälische Verwaltungsblätter
NYSE	New York Stock Exchange (New Yorker Börse)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OLG	Oberlandesgericht
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RegE	Regierungsentwurf
RG	Reichsgericht
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
ROHGE	Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
S.	Seite
SEC	Security and Exchange Commission
sog.	sogenannte(r)
str.	strittig
StuW	Steuer und Wirtschaft
u. a.	und andere
US-GAAP	US-Generally Accepted Accounting Principles
u.U.	unter Umständen
VerwArch	Verwaltungsarchiv
VG	Verwaltungsgericht
VVDStRL	Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WiVerw	Wirtschaft und Verwaltung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitt.	Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen
ZBB	Zeitschrift für Bankrecht und Bankwirtschaft
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelsrechtliche Forschung
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

„Die Jahresbilanz ist also ein Gemisch von Wahrheit und Dichtung. [...] Die sich für uns daraus abzuleitende Konsequenz wäre nicht etwa die, daß wir uns nach einer anderen Art des Jahresabschlusses umsehen müssen, sondern das resignierte Bekenntnis, daß es im Leben der Unternehmung eine wahre und richtige Abrechnung überhaupt nicht gibt. Es wäre falsch zu glauben, daß diese Erkenntnis nicht auch ihren Wert hätte. Sie würde uns vielleicht abhalten, unerfüllte Forderungen an das Leben zu stellen und uns nachgiebiger stimmen gegen seine oft widerspruchsvoll erscheinenden Äußerungen.“

Wilhelm Rieger

§ 1 Einleitung

A. Ökonomischer Hintergrund der Untersuchung

I. Internationale Entwicklungen

Die externe Rechnungslegung in Deutschland steht vor tiefgreifenden Umbrüchen.¹ Auslöser hierfür sind die globalen Veränderungen des ausgehenden 20. Jahrhunderts.² Aufgrund moderner technischer Möglichkeiten wurden die Unternehmen in die Lage versetzt, ihre Waren und Dienstleistungen weltweit anzubieten und parallel dazu Infrastrukturen zur Beherrschung und Steuerung dieses globalen Absatzprozesses vorzuhalten. Ökonomische Überlegungen zwingen dazu, dieses Potential auch zu nutzen: Eine wettbewerbsfähige Kostenstruktur setzt das Ausnutzen von Skalens- und Größensparnissen voraus, die sich erst ab einer bestimmten Ausbringungsmenge einstellen – regelmäßig liegt diese über dem Aufnahmevermögen des Heimatmarktes, so daß ein vollständiger Absatz der erzeugten Güter nur durch internationale Absatzbemühungen gelingen kann. Dieses Anwachsen der nationalen Unternehmen zu weltumspannenden Großkonzernen („global players“) steigert deren Finanzbedarf immens.³ Werbung, Aufbau einer Absatzorganisation und niedrige Verkaufserlöse in der Produkteinführungsphase sind nur wenige Beispiele⁴ für kapitalintensives Agieren auf

¹ *Küting*, DStR 2000, 38. In der Literatur ist von einem „Paradigmenwechsel“ die Rede, vgl. *Busse von Colbe*, BFuP 1995, 373; *Langenbucher*, Abschlußprüfung 1997, S. 81 m. w. N.; *Moxter*, FS Kropff 1997, S. 507, 510.

² *Krumnow*, FS Moxter 1994, S. 679, 683. Zu weiteren Gründen der Internationalisierung der Rechnungslegung *Küting*, DStR 2000, 38, 39 f.; *von Rosen*, FS Budde 1995, S. 505, 506 f.

³ *Küting*, DStR 2000, 38, 39; *Liener*, ZfB 1992, 269, 270.

⁴ Weitere Beispiele bei *Kleekämper*, BFuP 1995, 413, 416.

den Weltmärkten. Entsprechend hat die Bedeutung ausländischen Kapitals zur Befriedigung dieser gestiegenen Finanzierungsnachfrage in Deutschland stark zugenommen.⁵ Deutsche Konzerne können sich dieser Quelle günstigen Kapitals nicht mehr länger verschließen, wollen sie langfristig am Markt konkurrenzfähig bleiben.⁶ Signalwirkung für viele deutsche Unternehmen hatte der Gang der Daimler Benz AG im Jahre 1993 an die New York Stock Exchange (NYSE),⁷ den größten Kapitalmarkt der Welt;⁸ diesem Beispiel haben sich zahlreiche andere börsennotierte Unternehmen in Deutschland angeschlossen.⁹

An allen Kapitalmärkten herrscht ein harter Wettbewerb um die Gunst der Anleger. Um eine Investitionsentscheidung treffen zu können, verlangen diese Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens, dem sie ihr Geld anvertrauen sollen;¹⁰ verstärkt möchten sie auch über zukünftige Entwicklungen unterrichtet werden.¹¹ Informationen werden den Investoren traditionell mittels der externen Rechnungslegung gegeben.¹² Infolge dessen sind die nationalen Rechnungslegungssysteme unter einen nie zuvor dagewesenen Konkurrenzdruck geraten, da sie die Rahmendaten für die so notwendige Informationsbereitstellung liefern. Im internationalen Kontext steht das deutsche, kontinental geprägte Bilanzierungssystem¹³ dem in der Verbreitung deutlich überlegenen¹⁴ angelsächsischen Block ge-

⁵ *Goebel*, DB 1994, 2457; *Zitzelsberger*, WPg 1998, 799.

⁶ *Ballwieser*, FS Beisse 1997, S. 25, 32; *Liener*, ZfB 1992, 269, 270; *von Rosen*, FS Budde 1995, S. 505, 507.

⁷ *Biener*, FS Havermann 1995, S. 37, 55; *Hommelhoff*, RabelsZ Bd. 62 (1998), 381, 382 f.; *von Rosen*, FS Budde 1995, S. 505.

⁸ *Mandler*, ZfB 1996, 715, 719 m. w. N.

⁹ Eine empirische Darstellung der Internationalisierungsstrategien börsennotierter deutscher Großkonzerne in bezug auf die externe Rechnungslegung bieten *Kütting/Hayn*, BB 1995, 662, 663 f.; *Förschle/Glaum/Mandler*, BFuP 1995, 392, 405–410; *dies.*, DB 1998, 2281, 2284 f.

¹⁰ *Kleekämper*, BFuP 1995, 413, 416; *Kütting*, DStR 2000, 38, 39.

¹¹ *Biener*, FS Havermann 1995, S. 37, 54 f.; *Dörner*, WPg 1998, S. 302, 306 f.

¹² Die Eignung der vergangenheitsbezogenen Rechnungslegung, insbesondere des Gewinns für die Information über die künftige Entwicklung des Unternehmens wird neuerdings verstärkt bestritten, so etwa *Moxter*, BB 2000, 2143 ff.; *ders.*, FS Clemm 1996, S. 231 ff.; *Schildbach*, DB 1999, 645, 651. Nach *Clemm*, FS Budde 1995, S. 135, 141 ff.; *Schildbach*, a. a. O., und *Pellens/Fülbier*, ZGR 2000, 572, 587, kann es einen „tatsächlich erwirtschafteten Gewinn“ nicht geben. Differenzierend jüngst *Hennrichs*, ZGR 2000, 627, 630 f.

¹³ Eine kontinental geprägte Rechnungslegung weisen neben Deutschland vor allem Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Italien, Japan, Luxemburg, Marokko, Norwegen, Österreich, Portugal, Senegal, Spanien, Schweden und die Schweiz auf. *Rost*, Harmonisierungsprozeß, S. 67.

¹⁴ *Havermann*, FS Moxter 1994, S. 655, 660 f.; *Rost*, Harmonisierungsprozeß, S. 67.

genüber.¹⁵ Prominenteste Vertreter dieser Rechnungslegungssysteme sind die von einem internationalen Expertengremium entwickelten „International Accounting Standards“ (IAS)¹⁶ sowie die US-amerikanischen „Generally Accepted Accounting Principles“ (US-GAAP);¹⁷ beide zeichnen sich durch erhebliche Gegensätze zum deutschen System aus.¹⁸ Bilanzierungsregeln sind in Deutschland nach kontinentaler Tradition gesetzlich geregelt (Code Law), dienen neben Informationsaufgaben durch ihre vorsichtige Gewinnermittlung ebenso dem Gläubigerschutz¹⁹ und der Kapitalerhaltung („stakeholder value“) und beanspruchen als Rechtsnormen für alle zur Rechnungslegung verpflichteten Kaufleute unabhängig von einer Börsennotierung Geltung.²⁰

Demgegenüber handelt es sich bei angelsächsischen Bilanzierungsregeln um von privaten Standardisierungsorganisationen gesetzte Regeln mit einer hohen Regelungsdichte (Case Law).²¹ IAS und US-GAAP unterscheiden nicht zwischen Einzel- und Konzernabschluß²² und richten sich deshalb theoretisch an alle rechnungslegenden Wirtschaftsunternehmen;²³ praktische Bedeutung haben sie lediglich für die Konzernrechnungslegung börsennotierter Unternehmen erlangen können²⁴ und betreffen daher einen sehr „exklusiven Kreis“²⁵ von Unternehmen. Einseitig auf die Informationsinteres-

¹⁵ Zu den vier Grundmodellen der Rechnungslegung instruktiv *Havermann*, FS Moxter 1994, S. 655, 659 ff.; *Rost*, Harmonisierungsprozeß, S. 66; *Hayn*, Internationale Rechnungslegung 1999.

¹⁶ Zum IASC ausführlich *Biener*, BFuP 1993, 345–349; *Bolin*, WPg 1990, 482–486; *Drescher*, StuW 1998, 240, 249 ff.; *Haller*, DB 1993, 1297–1305; *Hayn/Zündorf*, FS Weber 1999, S. 481, 492–495; *Kleekämper*, BFuP 1995, 414, 417–421; *Paal*, Rechnungslegung und DRSC, S. 213 ff.; *von Rosen*, FS Budde 1995, S. 505, 526–529; *Wiedmann*, § 342 HGB, Rn. 10–30. Zu den IAS instruktiv *Goebel*, DB 1994, 2457–2464.

¹⁷ Zu den US-GAAP *Hayn/Zündorf*, FS Weber 1999, S. 481, 484–488; *Mandler*, ZfB 1996, 715, 722–724. Ausführlich *Wüstemann*, GAAP, S. 5–44.

¹⁸ *Budde*, FS Beisse 1997, S. 105, 107; *Busse von Colbe*, BFuP 1995, 373 f.; *Börner*, FS Ludewig 1996, S. 143, 150; *Hommelhoff*, RabelsZ 62 (1998), S. 381, 386 ff.; *Küffner/Hock*, BFuP 1998, 57, 61 u. 71; *Pellens/Fülbier/Ackermann*, DB 1996, 285, 286. Zu Grundkonzeption und Zielsetzung eines IAS-Abschlusses im Vergleich mit deutschem Handelsrecht *Eisolt*, BB 1995, 1127, 1129; *Goebel/Fuchs*, DStR 1994, 874, 875 ff.; *GEFIU*, DB 1995, 1137, 1140 ff. und 1185 ff.; für die US-GAAP kritisch *Kleber*, BFuP 1993, 380, 386–396.

¹⁹ *Baetge*, Bilanzen, S. 54–65; *Beisse*, FS Beusch 1993, S. 77, 82 m.w.N.; *Wüstemann*, WPg 1998, 421, 429 f.

²⁰ Statt aller *Baetge*, Bilanzen, S. 29 ff.

²¹ *Scheffler*, DStR 1999, 1285, 1286. Zu graduellen Unterschieden zwischen IAS und US-GAAP aber *Niehus*, DB 1997, 1421, 1423 f.

²² *Niehus*, DB 1997, 1421, 1424 m.w.N.; *Kleekämper*, BFuP 1995, 413, 427 m.w.N.

²³ *Ballwieser*, FS Beisse 1997, S. 25, 42; *Hayn*, WPg 1994, 713, 715 m.w.N.