

Jan Peter Müller

**Rezeption privater
Rechnungslegungsstandards
durch den Staat**



Herbert Utz Verlag · München

Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (EBS Universität für Wirtschaft und Recht Wiesbaden)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 96



Zugl.: Diss., Heidelberg, Univ., 2013

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2014

ISBN 978-3-8316-4327-1

Printed in EC

Herbert Utz Verlag GmbH, München

089-277791-00 · www.utzverlag.de

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg im Wintersemester 2012/2013 als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Juli 2013 berücksichtigt werden. Da es ohne die Mithilfe vieler Personen nicht möglich gewesen wäre, diese Arbeit zu verwirklichen, sei es mir gestattet, einige Worte des Dankes auszusprechen:

Zu Dank verpflichtet bin ich zunächst meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Richter am Bundesverfassungsgericht a.D. Er hat die Ausfertigung der Dissertation in sämtlichen Belangen in vorbildlicher Art und Weise betreut und gefördert, wertvolle Anregungen gegeben und mich auf dem Weg der Erarbeitung stets begleitet. Er hat sich über das erforderliche Maß hinaus neben der Betreuung der Dissertation als Förderer hervorgetan. Als einem seiner Wissenschaftlichen Mitarbeiter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg gab er mir die Möglichkeit, mein Wissen und meine Erfahrungen stets zu erweitern.

Dankenswert erwähnen möchte ich darüber hinaus die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, insbesondere Frau Ellen Reimann, sowie die Doktorandinnen und Doktoranden, die ihre Promotionszeit mit mir in Heidelberg bestritten haben. Die stets freundschaftliche Zusammenarbeit und der gegenseitige Erfahrungsaustausch haben maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Nicht vergessen werden sollen auch alle meine Freunde und Wegbegleiter, die mir stets verständnisvoll zur Seite standen.

Überaus dankbar bin ich auch Herrn Claus-Peter Knöller, LL.M. (LSE) für die Vornahme des Lektorats. Auch Frau Carmen Ritter und meine Mutter haben mit großer Mühe die letzten Fassungen dieser Arbeit im Hinblick auf Rechtschreibung und Grammatik Korrektur gelesen und wertvolle Hinweise gegeben.

Mein Dank gilt auch meiner Freundin Sophie Ritter, welche mich auf dem Weg begleitet hat, viel Verständnis und Geduld aufbrachte und mich stets unterstützte.

Nicht zuletzt gebührt mein ganz herzlicher und uneingeschränkter Dank meinen Eltern, Hans-Peter und Pia Müller als auch meiner Schwester, Sabrina Großmann, die mich während meiner gesamten Ausbildung in jeglicher Hinsicht gefördert, unterstützt und motiviert haben. Ihrer grenzenlosen Unterstützung konnte ich mir zur jeder Zeit gewiss sein.

Heidelberg, im Juli 2013

Jan Peter Müller

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel: Rechnungslegung zwischen staatlichen und privaten Quellen	1
§ 1 Einführung	1
A. Ausgangsbefund	1
B. Untersuchungsgegenstand	7
C. Gang der Untersuchung	10
Zweites Kapitel: Das deutsche Handelsbilanzrecht nach dem HGB	11
§ 2 Rechnungswesen und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	12
A. Abstrakte Überlegungen zu den Funktionen und Vorgaben eines Rechnungslegungsrechts	13
B. Unterschiede der bestehenden Rechnungslegungssysteme	18
C. Die deutsche Rechnungslegungstradition und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	20
D. Das deutsche Rechnungssystem und die Einbeziehung von Standards	54
E. Zusammenfassung	59
§ 3 Standards, Bilanzrecht und Rechnungslegungstraditionen	62
A. Der Begriff „Standard“	62
B. „Standards“ im Rechnungslegungsrecht	64
Drittes Kapitel: Die Setzung des Handelsbilanzrechts	64
§ 4 Wirtschaftsordnung und Grundgesetz	65
A. Bedeutung der Wirtschaft	65
B. Markt und Staat	70
§ 5 Vorgaben an den parlamentarischen Gesetzgeber	71
A. Europarechtliche Vorgaben	71
B. Vorgaben des Grundgesetzes in formeller Hinsicht	73
C. Vorgaben des Grundgesetzes in materieller Hinsicht	91
D. Zusammenfassung	151
§ 6 Rezeptionstechniken und deren Anforderungen	153
A. Direkte und indirekte Einbindung	154
B. Beweisrechtliche Institute	174
C. Delegation nach Art. 80 GG	198
D. Zusammenfassung	212

§ 7 Die nicht-parlamentarische Rechtsetzung	213
A. Maßstabsbildung für die verfassungsrechtliche Prüfung	213
B. Der Maßstab für untergesetzliche Regelungen	255
C. Zusammenfassung	257
<u>Viertes Kapitel: Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee</u>	258
§ 8 Aufbau und Organisation eines deutschen Standardisierungsgremiums	258
A. Entwicklungsgeschichte bis hin zur Anerkennung des DRSC	258
B. Das DRSC als altes und neues deutsches Standardisierungsgremium	263
C. Gesetzliche Vorgaben an das anzuerkennende Standardisierungsgremium	265
D. Der Rechnungslegungsbeirat	269
E. Fazit	270
§ 9 Qualifikation des § 342 Abs. 2 HGB und Maßstabsbildung	271
A. Nicht anerkennungsbedürftige Einbindung auf Ebene des Untersatzes	272
B. Nicht anerkennungsbedürftige Einbindung auf Ebene des Obersatzes	276
C. Einbindung auf Ebene des Parlamentsgesetzes	278
D. Einbindung auf untergesetzlicher Ebene	280
E. Ergebnis	288
§ 10 Prüfung des § 342 Abs. 2 HGB und der Deutschen Rechnungslegungs Standards	289
A. Rechtmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage	289
B. Prüfungsmaßstab für die Deutschen Rechnungslegungs Standards	307
C. Fazit	315
§ 11 Bewertung der Ergebnisse	316
<u>Fünftes Kapitel: Einbindung privater Rechnungslegungsstandards in das Rechnungslegungsrecht nach dem HGB</u>	320
§ 12 Zusammenfassung	320
A. Das Bedürfnis nach privaten Standards und das deutsche Handelsbilanzrecht	320
B. Verhältnis von Inhalt des privaten Regelwerks und staatlicher Anerkennung	323
C. Vorgaben an die inhaltliche Ausgestaltung des Handelsbilanzrechts	325

D. Rezeption durch den parlamentarischen Gesetzgeber	326
E. Rezeption auf untergesetzlicher Ebene	327
F. „Rezeption“ abseits der Einbeziehung in den Kosmos des positiven Rechts	329
§ 13 <i>Schlusswort</i>	330

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel: Rechnungslegung zwischen staatlichen und privaten Quellen	1
§ 1 Einführung	1
A. Ausgangsbefund	1
I. Handeln des Staates	1
1. Die Rechtsetzung	2
2. Weiteres Handeln des Staates	3
II. Bewegung auf den Märkten	5
1. Konkurrenz auf einem globalen Markt	6
2. Konkurrenz der Rechnungslegungstraditionen	6
B. Untersuchungsgegenstand	7
C. Gang der Untersuchung	10
<u>Zweites Kapitel: Das deutsche Handelsbilanzrecht nach dem HGB</u>	11
§ 2 Rechnungswesen und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	12
A. Abstrakte Überlegungen zu den Funktionen und Vorgaben eines Rechnungslegungsrechts	13
I. Bilanztheorie - statische und dynamische Bilanzauffassung	13
1. Statische Bilanzauffassung	13
2. Dynamische Bilanzauffassung	14
II. Funktionen der Rechnungslegung	14
III. Interessenabhängigkeit der Rechnungslegung	15
1. Interessen der Rechnungslegenden	15
2. Adressateninteressen	16
IV. Rechnungslegungsrecht als Interessen- und Funktionenausgleich	17
B. Unterschiede der bestehenden Rechnungslegungssysteme	18
C. Die deutsche Rechnungslegungstradition und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	20
I. Die Geschichte der GoB	20
1. Die Stationen der GoB	20
a) Die GoB des Handelsgesetzbuches von 1897	21
b) Die GoB im Blickfeld der Betriebswissenschaft	22
c) Die Steuerrechtsprechung und die Aktiennovelle von 1965	23

aa) Realisations- und Imparitätsprinzip im Steuerbilanzrecht	23
bb) Statische und dynamische Bilanzauffassung	24
cc) Deduktive Ermittlungsmethode	25
d) Europäische Richtlinien, BiRiLiG, „true and fair view“ und GoB	27
aa) Die GoB als altes und neues Kernstück des Bilanzrechts	28
bb) Das Verhältnis der GoB und des Grundsatzes „true and fair view“	29
cc) Hermeneutische Ermittlungsmethode	29
e) Neuere Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Auswirkung auf die GoB	30
2. Moderne Interpretation der GoB	32
a) Rechtsnatur und Ermittlungsmethode	32
b) Zur Struktur der GoB	34
c) Öffentlich-rechtlicher Charakter der GoB	34
3. Konsequenzen für die Einbeziehung von Standards	34
II. Funktionen und Zwecke der deutschen Handelsbilanzen und die GoB	35
1. Europarechtliche Einbettung	35
2. Der Einzelabschluss	37
a) Die Ausschüttungsbemessungsfunktion/Gewinnverteilungsfunktion	37
aa) Minderheitenschutz	37
bb) Gläubigerschutz	38
cc) Kapitalverminderungskontrolle	38
dd) Zwischenergebnis	39
b) Informationsfunktion	39
aa) Selbstinformation	40
bb) Fremdinformation	41
(1) Informationen der Anteilseigner und Rechenschaftsfunktion	41
(2) Information Dritter	42
cc) Reflexion	42
c) Dokumentationsfunktion	43
d) Steuerbemessungsfunktion	43
e) Zusammenfassung	44
f) Konsequenzen für das Wesen der „den Einzelabschluss betreffenden“ GoB	44
3. Der Konzernabschluss	45
a) Informationsfunktion	46
b) Gewinnverteilungsfunktion	47
c) Steuerrechtliche Funktion	48
d) Zwischenergebnis	49
4. Das Verhältnis von Einzel- und Konzernabschluss	49
a) Einbeziehung der GoB durch Verweisung	50
b) Abkopplung des Konzernabschlussrechts als Ausdruck der Internationalisierung	50
c) Konsequenzen für das Wesen der „konzernartigen“ GoB	52
d) „Allumfassende“ Geltung der GoB	52

D. Das deutsche Rechnungslegungssystem und die Einbeziehung von Standards	54
I. „Internationalisierung“ der Rechnungslegung	54
1. Erste Einführung privater Standards auf dem Gebiet der Rechnungslegung im Jahre 1998	54
2. Erweiterte Einführung privater Standards auf dem Gebiet der Rechnungslegung im Jahre 2005	55
3. IFRS für alle?	56
4. Änderungen durch das BilMoG	57
5. Zusammenfassung	57
II. Inhaltliche Gegenüberstellung der Grundsätze des HGB und der internationalen Standards	58
1. Formale Unterschiede	58
2. Inhaltliche Unterschiede	58
3. Überschneidungen	59
E. Zusammenfassung	59
§ 3 Standards, Bilanzrecht und Rechnungslegungstraditionen	62
A. Der Begriff „Standard“	62
I. Allgemeine Bedeutung des Begriffs „Standard“	62
II. Einheitliche rechtliche Einordnung?	62
B. „Standards“ im Rechnungslegungsrecht	64
<u>Drittes Kapitel: Die Setzung des Handelsbilanzrechts</u>	64
§ 4 Wirtschaftsordnung und Grundgesetz	65
A. Bedeutung der Wirtschaft	65
I. Wirtschaft	65
II. „Wirtschaftsverfassung“	66
III. Wirtschaft als Freiheitsforum des Bürgers	68
B. Markt und Staat	70
§ 5 Vorgaben an den parlamentarischen Gesetzgeber	71
A. Europarechtliche Vorgaben	71
B. Vorgaben des Grundgesetzes in formeller Hinsicht	73
I. Annahme durch den Staat	73
1. Öffentliche Aufgaben und Staatsaufgaben	73
2. Umfang staatlicher Aufgaben	77

3. Grad der staatlichen Aufgabenerfüllung	80
4. Notwendige Staatsaufgaben und des Ausschluss privater Akteure	81
5. Staatliche Eigenverantwortlichkeit und Verlagerung von Hoheitsgewalt	82
6. Zusammenfassung	82
II. Kein staatliches Rechtsetzungsmonopol	83
1. Umfassendes Rechtsetzungsmonopol	83
2. Bereichsspezifische staatliche Rechtsetzungsmonopole	84
3. Staatliches Anerkennungs- und Aberkennungsmonopol	86
III. Zuständigkeit des Bundes	86
IV. Ordnungsmäßiges Gesetzgebungsverfahren	87
1. Einleitungsverfahren und Hauptverfahren	87
2. Abschlussverfahren	88
C. Vorgaben des Grundgesetzes in materieller Hinsicht	91
I. Europarechtliche Vorgaben	91
1. Unanwendbarkeit des Europarechts?	91
2. Kontrolle von Rechtsakten der Europäischen Union	92
3. Vorgaben an das Recht der Rechnungslegung	94
4. Konsequenzen	94
II. Vereinbarkeit mit den Grundrechten	95
1. Freiheitsgrundrechte	95
a) Rechte des Anteilseigners	96
aa) Die Eigentumsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG	96
(1) Schutzbereich	96
(a) Grundlagen	96
(b) Anteilseigentum	98
(2) Inhalts- und Schrankenbestimmungen	99
(a) Die Verhältnismäßigkeit	99
(b) Die Sozialpflichtigkeit des Anteilseigentums und die Rechenschaftslegung	101
bb) Allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG	102
b) Rechte des Unternehmens	102
aa) Die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG	103
(1) Eingriff in den Schutzbereich	103
(a) Einheitlicher Schutzbereich der Berufsfreiheit	103
(b) Persönlicher und sachlicher Schutzbereich	103
(c) Eingriff in den Schutzbereich	105
(d) Berufsfreiheit und Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten	106
(2) Rechtfertigung	106
(a) Regelungsvorbehalt und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	106
(b) Rechtfertigung	107
bb) Die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG	107

(1) Schutzbereich	107
(2) Eingriff	108
(3) Rechtfertigung	109
cc) Recht auf informationelle Selbstbestimmung	109
(1) Schutzbereich	109
(a) Sachlicher Schutzbereich	109
(b) Persönlicher Schutzbereich	111
(2) Rechtfertigung	112
c) Fazit	113
2. Allgemeiner Gleichheitssatz und Folgerichtigkeit	113
a) Befürwortung des Gebots der Folgerichtigkeit	114
b) Kritik am Gebot der Folgerichtigkeit	116
c) Stellungnahme	116
d) Fazit	119
III. Spezielle Anforderungen	120
1. Zitiergebot nach Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG	121
2. Verbot des Einzelfallgesetzes nach Art. 19 Abs. 1 S. 1 GG	121
3. Wesensgehaltstheorie nach Art. 19 Abs. 2 GG	121
IV. Vereinbarkeit mit Grundprinzipien	122
1. Regelungsform und Regelungsdichte	122
a) Der Vorbehalt des Gesetzes	123
aa) Der Vorbehalt des Gesetzes in nicht-demokratischer Vorzeit	123
bb) Vorbehalt des Gesetzes und Volkssouveränität	127
cc) Der Vorbehalt des Gesetzes und das Bonner Grundgesetz	129
(1) Wandel des Staatsverständnisses	129
(2) Der Vorbehalt des Gesetzes und spezielle Gesetzesvorbehalte des Grundgesetzes	131
(a) Die ausdrücklich genannten Gesetzesvorbehalte	131
(b) Existenz eines allgemeinen Gesetzesvorbehaltes	133
(3) Das geschichtliche Institut des Gesetzesvorbehaltes und das Grundgesetz	135
(4) Rahmenbedingungen des Gesetzesvorbehalts innerhalb des grundgesetzlichen Gefüges	135
(5) Von „Eigentum und Freiheit“ zur „Wesentlichkeit“	138
(6) Die Wesentlichkeitsrechtsprechung aus heutiger Sicht	141
(7) Zusammenfassung	143
b) Unterscheidung von Gesetzesvorbehalt und Parlamentsvorbehalt	144
aa) Verständnis des Bundesverfassungsgerichts	144
bb) Ansichten der Literatur	146
cc) Stellungnahme	146
c) Zusammenfassung	147
2. Allgemeiner Bestimmtheitsgrundsatz	148
3. Verhältnismäßigkeit	149
D. Zusammenfassung	151

§ 6 Rezeptionstechniken und deren Anforderungen

153

A. Direkte und indirekte Einbindung

154

I. Verweisungsarten

- 1. Deklaratorische und konstitutive Verweisungen 155
- 2. Verweisungsobjekte und konstitutive Verweisungen 156
- 3. Binnen- und Außenverweisungen 158
- 4. Autonome und heteronome Verweisungen 159
- 5. Statische und dynamische Verweisungen 159
- 6. Normkonkretisierende und normergänzende Verweisungen 160

II. Inkorporierende und nicht-inkorporierende Verweisungen

161

III. Rang und Rechtscharakter der Verweisungsregelung

165

IV. Verweisungen und andere Rechtsinstitute

167

- 1. Verweisungen und unbestimmte Rechtsbegriffe 167
- 2. Verweisung und Ermächtigung 168
 - a) Verweisung und Ermächtigung als unterschiedliche Institute? 168
 - aa) Meinungsstand 168
 - bb) Stellungnahme 170
 - b) Die dynamisch-heteronome Verweisung als Ermächtigung 170
 - aa) Meinungsstand 170
 - bb) Stellungnahme 172

V. Zusammenfassung

172

B. Beweisrechtliche Institute

174

I. Die Sätze des juristischen Syllogismus

174

- 1. Tatsachen als Gegenstände des Beweises 175
- 2. Erfahrungssätze 176
 - a) Erfahrungssätze als Gegenstände des Beweisrechts? 177
 - b) Erfahrungssätze und das Induktionsproblem 179
- 3. Rechte als Gegenstand des Beweises 180
- 4. Zusammenfassung 180

II. Beweisregeln, Beweislastregeln, Beweiserleichterungen

181

- 1. Beweislastnormen 181
- 2. Beweisregeln 182
- 3. Beweiserleichterungen 182
- 4. Zusammenfassung 183

III. Vermutungen

183

- 1. Einordnung der widerlegbaren gesetzlichen Vermutungen 183
- 2. Wirkung der widerlegbaren gesetzlichen Vermutung 187
 - a) Wirkweise der Vermutung im Zivilprozess 187
 - b) Gleichrangige Wirkung bei unterschiedlicher Verfahrensmaxime? 188
- 3. Zusammenfassung 189

IV. Gesetzliche Vermutungen und angrenzende Institute

189

- 1. Tatsächliche Vermutung und Anscheinsbeweis 190
- 2. Gesetzliche Vermutung und Lebenserfahrung 191

V. Zukunftsbezogene Urteile als Gegenstand des Beweisrechts?

192

1. Das Wesen zukunftsbezogener Aussagen	193
2. Zukunftsbezogene Urteile und Fragen des Beweisrechts	193
a) Stellungnahmen der Rechtsprechung	194
b) Stellungnahmen der Literatur	194
aa) Ablehnende Stimmen	195
bb) Befürwortende Stimmen	195
c) Stellungnahme	196
VI. Fähigkeit zur Einbeziehung privater Standards	197
C. Delegation nach Art. 80 GG	198
I. Der Vorbehalt des Gesetzes und die Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG	200
II. Der Parlamentsvorbehalt	200
III. Die Bestimmtheitstrias des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG	202
1. Zweck der Regelung	202
2. Bestimmung des Gehaltes	203
a) Einheitliche Bestimmung	204
b) Bestimmtheitsgrad	205
3. Zusammenfassung	205
IV. Subdelegation und Subdelegatäre	205
V. Verfassungsrechtliche Prüfung dynamisch-heteronomer Verweisungen	211
D. Zusammenfassung	212
§ 7 Die nicht-parlamentarische Rechtsetzung	213
A. Maßstababildung für die verfassungsrechtliche Prüfung	213
I. Problemstellung	213
II. Die „klassischen Rechtsquellen“	215
1. Die Verfassung	216
2. Das Parlagamentsgesetz	216
a) Der Gesetzesbegriff und das Grundgesetz	216
aa) Historische Grundlagen	217
bb) Der Gesetzesbegriff des Grundgesetzes	218
b) Die Bedeutung des Parlagamentsgesetz und des parlamentarischen Verfahrens	220
3. Die Rechtsverordnung	221
a) Die Rechtsverordnung im historischen Kontext	221
aa) Vom Konstitutionalismus bis zum Dritten Reich	222
(1) Abgrenzung von (Parlagaments-) Gesetz und Rechtsverordnung	222
(2) Abgrenzung von Verwaltungsvorschrift und Rechtsverordnung	222
(3) Die Rechtsverordnung als Handlungsinstrument in der Weimarer Republik	223
bb) Die Rechtsverordnung und das Grundgesetz	224
b) Definitionsmerkmale der Rechtsverordnung	225

4. Die Verwaltungsvorschrift	228
a) Organisations- und Geschäftsführungsgewalt als Geltungsgrund	229
aa) Weisungen und Verwaltungsvorschriften	229
bb) Weiterreichende Bindungswirkung nach dem Grundgesetz	230
cc) Weiterreichende Bindungswirkung aufgrund parlamentarischer Anweisung	231
dd) Zusammenfassung	231
b) Verwaltungsvorschriften und Impermeabilitätsdogma: Die Wirkung der Regelung	232
aa) Durch Transformationsnormen vermittelte Außenwirkung von Verwaltungsvorschriften	232
bb) Die Bedeutung des Art. 3 Abs. 1 GG	233
cc) Differenzierung nach Erscheinungsform der Verwaltungsvorschrift	233
(1) Erscheinungsformen der Verwaltungsvorschriften	233
(2) Rechtswirkung	234
(a) Grundsätzlich keine unmittelbare Außenwirkung	234
(b) Mittelbare Außenwirkung entscheidungslenkender Verwaltungsvorschriften	235
(c) Unmittelbare Außenwirkung gesetzeskonkretisierender Verwaltungsvorschriften?	235
c) Verwaltungsautonome Rechtsetzung und Gesetzesvollzug	237
d) Flexible Bindungswirkung der Verwaltungsvorschriften	237
e) Fazit	238
5. Die Satzung	238
a) Der Facharztbeschluss des Bundesverfassungsgerichts	238
b) Satzungsgeber	239
c) Satzungsunterworfenen	240
d) Das Recht zum Erlass von Satzungen	242
e) Verfassungsrechtlich gewährleistete Gestaltungsspielräume	244
f) Ergebnis	246
g) Reflexion	246
III. Rechtssätze abseits des Katalogs der klassischen Rechtsquellen	246
1. Formenoffenheit des Grundgesetzes	247
a) Gewohnheitsrecht, Richterrecht und Völkerrecht als Beleg der Formenoffenheit?	247
b) Der numerus clausus als Ausdruck grundlegender Verfassungsprinzipien?	248
c) Stellungnahmen der Rechtsprechung	249
d) Der Tarifvertrag als Stütze der Formenoffenheit und der „privaten Rechtsetzung“	250
e) Die Bedeutung der klassischen Rechtsquellen innerhalb des Grundgesetzes	251
f) Stellungnahme	253
2. Formenoffenheit und Maßstababildung	254

B. Der Maßstab für untergesetzliche Regelungen	255
I. Normsetzung aufgrund gesetzlicher Ermächtigung	255
II. Normsetzung kraft Organisations- und Geschäftsführungsgewalt	255
III. Normsetzung kraft verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraum	256
C. Zusammenfassung	257
<u>Viertes Kapitel: Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee</u>	<u>258</u>
<i>§ 8 Aufbau und Organisation eines deutschen Standardisierungsgremiums</i>	<i>258</i>
A. Entwicklungsgeschichte bis hin zur Anerkennung des DRSC	258
B. Das DRSC als altes und neues deutsches Standardisierungsgremium	263
C. Gesetzliche Vorgaben an das anzuerkennende Standardisierungsgremium	265
D. Der Rechnungslegungsbeirat	269
E. Fazit	270
<i>§ 9 Qualifikation des § 342 Abs. 2 HGB und Maßstabsbildung</i>	<i>271</i>
A. Nicht anerkennungsbedürftige Einbindung auf Ebene des Untersatzes	272
B. Nicht anerkennungsbedürftige Einbindung auf Ebene des Obersatzes	276
C. Einbindung auf Ebene des Parlamentsgesetzes	278
D. Einbindung auf untergesetzlicher Ebene	280
I. Einführende Unterscheidung von „Ermächtigungen“	280
II. Regelungen kraft Organisations- und Geschäftsführungsgewalt	280
III. Regelungen kraft verfassungsrechtlich eingeräumten Gestaltungsspielraum	283
IV. Regelungen aufgrund gesetzlicher Ermächtigung	285
E. Ergebnis	288
<i>§ 10 Prüfung des § 342 Abs. 2 HGB und der Deutschen Rechnungslegungs Standards</i>	<i>289</i>
A. Rechtmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage	289
I. Formelle Rechtmäßigkeit	289

II. Materielle Rechtmäßigkeit	290
1. Vereinbarkeit mit den Grundrechten	290
a) Freiheitsgrundrechte	290
b) Gleichheitssatz und Folgerichtigkeit	292
aa) „Empfehlungen“ nach § 342 Abs. 1 S. 1 Nr. HGB	292
bb) Interpretationen nach § 342 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB	293
cc) Fazit	294
2. Spezielle Anforderungen	294
3. Vereinbarkeit mit Grundprinzipien	295
a) Bestimmtheitstrias (Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG)	295
aa) Regelung des „Wesentlichen“ durch das Parlament	296
bb) Rechtstaatliche Mindestanforderungen	299
(1) Bindungswirkung	299
(2) Die „Vermutung“	300
(3) Prüfungspflicht des BMJ	302
(4) Die doppelte Umdeutung des § 342 Abs. 2 HGB	303
b) Fazit und Konsequenzen	304
III. Zwischenergebnis	305
B. Prüfungsmaßstab für die Deutschen Rechnungslegungs Standards	307
I. Formelle Rechtmäßigkeit	307
1. Zuständigkeit	307
2. Verfahren	307
a) Verfahren bis zur endgültigen Erarbeitung der Standards	307
b) Prüfungspflicht des BMJ	308
c) Beschränkung des BMJ auf die von einem anderen Gremium erarbeiteten Standards	310
3. Form	312
II. Materielle Rechtmäßigkeit	313
C. Fazit	315
<i>§ 11 Bewertung der Ergebnisse</i>	<i>316</i>
Fünftes Kapitel: Einbindung privater Rechnungslegungsstandards in das Rechnungslegungsrecht nach dem HGB	320
<i>§ 12 Zusammenfassung</i>	<i>320</i>
A. Das Bedürfnis nach privaten Standards und das deutsche Handelsbilanzrecht	320
B. Verhältnis von Inhalt des privaten Regelwerks und staatlicher Anerkennung	323
C. Vorgaben an die inhaltliche Ausgestaltung des Handelsbilanzrechts	325

D. Rezeption durch den parlamentarischen Gesetzgeber	326
E. Rezeption auf untergesetzlicher Ebene	327
I. Organisations- und Geschäftsführungsgewalt	327
II. Verfassungsrechtlich eingeräumter Gestaltungsspielraum	328
III. Aufgrund gesetzlicher Ermächtigung	328
F. „Rezeption“ abseits der Einbeziehung in den Kosmos des positiven Rechts	329
§ 13 Schlusswort	330

Erstes Kapitel

§ 1 Einbindungswege

Die nachfolgende Arbeit sucht verfassungskonforme Wege, um private Rechnungslegungsstandards in das deutsche Handelsbilanzrecht einzubeziehen. Aus deutscher Sicht belegt die Diskussion um die Möglichkeiten, eine neue Finanzmarktkrise¹ abzuwenden, die hohe Aktualität der Thematik. Anlass der vorliegenden Untersuchung war die Kündigung des zwischen dem deutschen Standardisierungsgremium und dem BMJ im Jahre 1998 geschlossenen Standardisierungsvertrages nach § 342 Abs. 1 HGB seitens des DRSC im Juni 2010. Diese Krise der deutschen Rechnungslegungsstandardisierung ist mit Vertrag vom 02.12.2012 nun durchschritten. Sie stellt jedoch erneut die nach wie vor unbeantwortete Frage, ob die bestehenden gesetzlichen Vorschriften ein – aus verfassungsrechtlicher Sicht – unbedenkliches Modell schaffen, nach dem „private“ Rechnungslegungsstandards in das handelsrechtliche Bilanzrecht einbezogen werden können.

Die vorliegende Arbeit dient dem Ziel, verfassungskonforme Einbindungswege aufzuzeigen und die bestehenden gesetzlichen Regelungen einer verfassungsrechtlichen Prüfung zu unterziehen. Die hierdurch gewonnenen Erkenntnisse können zugleich vom Gesetzgeber aufgegriffen als auch vom zivilrechtlichen Schrifttum genutzt werden, um – hierauf aufbauend – die noch ausstehenden Fragen zu beantworten.

A. Ausgangsbefund

I. Handeln des Staates

„Das Grundgesetz regelt [mehr] die Mittel, weniger die Ziele staatlichen Handelns“². Verfasstheit besteht für den Staat zumeist in seinen Handlungsweisen und nur selten in seinen Aufgaben. Sein Einfluss und seine Verantwortlichkeit berühren alle Bereiche des individuellen und gesellschaftlichen Lebens. Er bindet sich als freiheitsverpflichteter Staat, der in

¹ Siehe hierzu: Höfling, „Finanzmarktregulierung – Welche Regelungen empfehlen sich für den deutschen und europäischen Finanzmarktsektor?“, in: NJW-Beilage 2010, S. 98, 99 f.; Verhandlungen zum 68. Deutschen Juristentag Berlin 2010, Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Band I, Gutachten, München 2010; hier: Hellwig, „Finanzmarktregulierung – Welche Regelungen empfehlen sich für den deutschen und europäischen Finanzsektor“, Gutachten E; Höfling, „Finanzmarktregulierung – Welche Regelungen empfehlen sich für den deutschen und europäischen Finanzsektor“, Gutachten F; Zimmer, „Finanzmarktregulierung – Welche Regelungen empfehlen sich für den deutschen und europäischen Finanzsektor“, Gutachten G.

² Kirchhof, „Mittel staatlichen Handelns“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 1. (Zitat)

einem prinzipiellen Freiheitsvertrauen die Gestaltung von individuellem Leben und Gemeinwohl³ von den freiheitsberechtigten Bürgern erwartet. Rechtliche Gewährleistungen und Rechtsinstitute ermöglichen die individuelle Freiheit. Öffentliche Einrichtungen, Organisations- oder Finanzhilfen bilden oftmals die Grundlage des freiheitlichen individuellen Handelns. Darüber hinaus wehrt der Staat Störungen – sowohl von außen als auch von innen – ab. Er koordiniert die Bedürfnisse und Anliegen des Gemeinwesens; plant und lenkt die Entwicklungen des öffentlichen Lebens. Dabei ist der Einzelne auf die Gemeinschaft angewiesen. Der Staat beansprucht eine Allzuständigkeit⁴ für den Einsatz seiner begrenzten Handlungsmittel⁵. Deutlich tritt diese Allzuständigkeit in dem thematisch kaum beschränkten Staatsvorbehalt zur Rechtsetzung und Rechtsdurchsetzung hervor. Diese Allzuständigkeit ist nicht als Alleinzuständigkeit zu verstehen⁶. Neuerdings verringert sich aber die (nötige) freiheitssichernde Distanz zwischen den Sphären der freiheitsberechtigten Gesellschaft und des freiheitsverpflichteten Staats⁷. Aufgaben des Staates – sowohl die der Rechtsetzung als auch der Durchsetzung und Kontrolle – werden zunehmend von privaten Organisationen beeinflusst und bestimmt⁸.

1. Die Rechtsetzung

Das Grundgesetz gewährt begrenzte Freiheiten⁹. Im Grundsatz ist lediglich der Gesetzgeber berechtigt, dem Freiheitsberechtigten Lasten aufzuerlegen¹⁰. Der Rechtsstaat schafft durch Gesetze die Grundlagen seiner Rechtsordnung. Jedoch drücken nicht allein Gesetze oder gesetzlich autorisierte hoheitliche Rechtsquellen, wie etwa Rechtsverordnungen, allgemeine Rechtsregeln aus.

³ Isensee, „Gemeinwohl im Verfassungsstaat“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band IV, Heidelberg 2006, § 71, Rn. 20 ff.

⁴ Siehe unten: S. 73 ff.

⁵ Kirchhof, „Mittel staatlichen Handelns“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 1.

⁶ Kirchhof, „Mittel staatlichen Handelns“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 9; zum „Rechtsetzungsmonopol“ siehe: Ossenbühl, „Gesetz und Recht – Die Rechtsquellen“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band V, Heidelberg 2007, § 100, Rn. 38 f.

⁷ Kirchhof, „Mittel staatlichen Handelns“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 4.

⁸ Vgl. zur Einbeziehung Privater in die Rechtsetzung auf dem Gebiet des Bilanzrechts: §§ 315a, 342 HGB; zur Einbeziehung Privater in die Kontrolle auf dem Gebiet des Bilanzrechts (Enforcement): § 342b HGB.

⁹ Sachs in: Sachs, GG, 6. Auflage, München 2011, Art. 20, Rn. 16 u. 20; Horn, Die grundrechtsunmittelbare Verwaltung, Tübingen 1999, S. 33 f.

¹⁰ Schulze-Fielitz, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Band II, 2. Auflage, Tübingen 2006, Art. 20 (Rechtsstaat), Rn. 106; Zum Vorbehalt des Gesetzes: Schmidt-Aßmann, „Der Rechtsstaat“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band II, Heidelberg 2004, § 26 Rn. 63; vgl. auch: Starck, „Grundrechtliche und demokratische Freiheitsidee“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band III, Heidelberg 2005, § 33 Rn. 22.

Neben einem staatlichen Akteur kann vielmehr auch ein privater Normsetzer durch den Staat befähigt werden, verbindlicher Rechtsregeln zu schaffen¹¹, sofern und soweit sich der Betroffene dieser Regelungsmacht willentlich unterworfen hat oder diese Rechtsregeln eine staatliche Anerkennung erfahren haben. Verfassungsrechtlich verbürgt ist diese Möglichkeit unter anderem für den Abschluss von Tarifverträgen (Art. 9 Abs. 1 GG) oder das Aufstellen von Vereinigungs- (Art. 9 Abs. 3 GG) oder Parteiensatzungen (Art. 21 GG). Die Freiheitsbeschränkung verliert dabei zumeist einen großen Teil ihrer Belastungswirkung in der willentlichen Unterwerfung.

Eine weitere Form des nicht-staatlich „entworfenen“ Rechts bietet die „gute Gewohnheit“. Sie ist eine aus historischer Sicht verlässliche Entstehensquelle des Rechts¹². Dass sie sowohl Entstehens- als auch Erkenntnisquelle¹³ sein kann, hat das Grundgesetz für das Völkergewohnheitsrecht nach Art. 25 GG ausdrücklich anerkannt. Die Gewohnheit begründet Recht, auch in den Bereichen des Gesetzesvorbehalts, des Grundrechtseingriffs und des Wesentlichkeitskriteriums¹⁴. Darüber hinaus nimmt die gute Gewohnheit auch bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe eine tragende Rolle ein.

Über diese beiden Formen hinaus weist das positive Recht selbst ausdrücklich auf private Regelwerke hin. Bekannt ist dieses Phänomen bereits sehr lange und findet gerade im Umwelt-, im Technik- und im Sicherheitsrecht, wie durch die Bezugnahme auf den „Stand von Wissenschaft und Technik“, „allgemein anerkannter Regeln“ oder sogenannte DIN-Normen ein weites Anwendungsgebiet¹⁵. Privat gefundene Regelungen können dabei wie staatlich gesetztes Recht wirken und sind geeignet, dem Bürger Lasten aufzuerlegen.

2. Weiteres Handeln des Staates

Das geltende Verfassungsrecht kennt keine strikte, sachgegenständliche Grenze zwischen staatlichem und gesellschaftlichem Handlungsbereich¹⁶. Ein

¹¹ Vgl. F. Kirchhof, *Private Rechtsetzung*, Speyer 1987, S. 124 ff.

¹² Kirchhof, „Gesetzgebung und private Regelsetzung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten“, in: ZGR 2000, S. 681, 682.

¹³ Zur Unterscheidung vgl.: Ross, *Theorie der Rechtsquellen*, Leipzig u.a. 1929, S. 291 ff.; Liver, „Der Begriff der Rechtsquelle“ (1955), in: Liver, *Privatrechtliche Abhandlungen*, Bern 1972, S. 31 ff.; Kirchhof, in: Kirchhof, *Stetige Verfassung und politische Erneuerung*, Bd. 2, Goldbach 1995, S. 130, 132 ff.

¹⁴ Bethge, „Der Grundrechtseingriff“, in: VVDStR 57 (1998), S. 7 ff.

¹⁵ Salzwedel, „Schutz natürlicher Lebensgrundlagen“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *HdStR*³, Band IV, Heidelberg 2006, § 97 Rn. 19 ff.; Ossenbühl, „Gesetz und Recht – Die Rechtsquellen im demokratischen Staat“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *HdStR*³, Band V, Heidelberg 2007, § 100, Rn. 74 ff.; Papier, „Rechtsschutzgarantie gegen die öffentliche Gewalt“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *HdStR*³, Band VIII, Heidelberg 2010, § 177, Rn. 81 ff.; Kloepfer, *Umweltrecht*, 2. Auflage, München 1998, S. 143 f.; vergleiche auch: BVerwGE 55, 250 – TA-Luft; BVerwGE 72, 300 – Wyhl.

¹⁶ Kirchhof, „Mittel staatlichen Handelns“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *HdStR*³, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 31.

Nebeneinander von Staat und Gesellschaft ist jedoch in der Verfassung angelegt¹⁷. Der Staat gewährleistet dabei die im Grundgesetz vorgesehenen staatsrechtlichen Strukturen von Staat und Gesellschaft. Dabei baut er auf die Handlungen freier Bürger und Menschen. Im Rahmen dieser Ordnung sind dem Staat alle Aufgaben offen, soweit sie das Recht nicht versperrt¹⁸. In den Staatsaufgaben ist das Verfassungsrecht frei. Es bindet mehr in den Mitteln des staatlichen Handelns. Einen Kernbereich von Pflichtenaufgaben muss der Staat dabei selbst und „eigenhändig“ erfüllen¹⁹. Darüber hinausgehende Organisations- und Handlungsformen des Staates sind durch die Verfassungsgebote – insbesondere das der demokratischen Legitimation der Staatsgewalt, der Staatsorganisation in der Teilung der Gewalten, des Rechtsschutzsystems der Haftung und der Grundrechtsbindung – bestimmt. Neben den Kernbereichen verschieben sich die Anteile staatlicher und privater Handlungsverantwortlichkeit ständig. Staatliche Handlungs-, Erfüllungs- oder Gewährleistungsverantwortung bauen oftmals auf ein Nebeneinander von staatlichem und privatem Handeln oder gar auf Konkurrenz²⁰. Andere Bereiche sehen gar eine Vermengung vor. Bei aller Unübersichtlichkeit bleibt der Staat jedoch Rechtssetzer, Aufsichts- und Regulierungsorgan, Steuergläubiger, Lenker, Informant und Koordinator. Die Anforderungen hieran – speziell die der notwendigen freiheitssichernden und vertrauensstiftenden Distanz zwischen Staat und Gesellschaft – sind nur der Verfassung selbst zu entnehmen.

In weiten Bereichen nähern sich Staat und Gesellschaft somit einander an. Das Grundgesetz baut jedoch auf ein Nebeneinander und auf eine gewisse Distanz. Eine Annäherung oder eine Einbeziehung Privater in die Erfüllung staatlicher Aufgaben ist nur in den von der Verfassung vorgegebenen Grenzen möglich. Auch Erwägungen der politischen Opportunität sind hieran gebunden.

II. Bewegung auf den Märkten

Auch das Handelsbilanzrecht bezieht private Regelwerke in das Normengefüge ein. Diese Entwicklung beruht im Wesentlichen auf zwei sich gegenseitig beeinflussenden Strömungen der Gegenwart: der Konkurrenz auf einem globalen Markt und der damit einhergehenden Konkurrenz der Rechnungslegungstraditionen.

¹⁷ Rupp, „Die Unterschiede von Staat und Gesellschaft“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band II, Heidelberg 2004, § 31, Rn. 44.

¹⁸ Ossenbühl, „Die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch Private“, in: VVDStRL 29 (1971), S. 137, 151 f.; Heintzen, „Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatlicher Verantwortung“, in: VVDStRL 62 (2003), S. 222, 227 f.

¹⁹ Gramm, Privatisierung und notwendige Staatsaufgaben, Berlin 2001, S. 32; Schuppert, „Rückzug des Staates“, in: DÖV 1995, S. 671 ff.

²⁰ Für das Verkehrswesen: Kirchhof, „Mittel staatlichen Handelns“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band V, Heidelberg 2007, § 99, Rn. 34 m.w.N.

1. Konkurrenz auf einem globalen Markt

Die Welt befindet sich im Wandel. Moderne technische Möglichkeiten versetzen Unternehmen in die Lage, ihre Waren und Dienstleistungen in den entlegensten Winkeln dieser Erde anzubieten²¹. Wirtschaftspolitische Erwägungen zwingen heute dazu, sich diesem Prozess zu stellen und die nötigen Anpassungen zu treffen. Aufgrund des Potenzials, welches weltweites Handeln in sich birgt, müssen deutsche Unternehmen erhebliche finanzielle Mittel aufbringen und sich global organisieren, um der Konkurrenz auf den vernetzten Märkten Stand zu halten.

Deutsche Konzerne können sich der Quelle günstigen Kapitals auf den Weltmärkten nicht mehr verschließen²². Sie sind zur Finanzierung ihrer Tätigkeiten auf Eigen- und Fremdkapital angewiesen. Sie stehen somit im Konkurrenzkampf um die günstigsten Finanzierungsbedingungen. Für viele deutsche Unternehmen war dabei der Gang der Daimler Benz AG an die New York Stock Exchange (NYSE)²³ im Jahre 1993 ein Signal zum Aufbruch²⁴. Zwar verflog aufgrund der schlechten Erfahrungen in den Fällen Siemens²⁵, Daimler²⁶ und BAE²⁷ bald die anfängliche Euphorie. Dennoch werden deutsche Unternehmen auch zukünftig den Anschluss an den internationalen Wettbewerb suchen müssen. Die Offenheit des Weltmarktes für die Unternehmen ist jedoch nicht grenzenlos: Sie ist deutlich durch die einzelnen Staaten und ihr Recht geprägt²⁸.

²¹ Kirchhof, „Erwerbsstreben und Maß des Rechts“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band VIII, Heidelberg 2010, § 169, Rn. 20.

²² Biener, „Die Erwartungslücke – eine endlose Geschichte“, in: Lanfermann (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, FS Havermann, Düsseldorf 1995, S. 25, 32; Liener, „Internationale Unternehmen brauchen eine globalisierte Rechnungslegung“, in: ZfB 1992, S. 269, 270; von Rosen, „Harmonisierung internationaler Bilanzierungsstandards“, in: Förtschle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Budde, München 1995, S. 505, 507.

²³ Biener, „Die Erwartungslücke – eine endlose Geschichte“, in: Lanfermann (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, FS Havermann, Düsseldorf 1995, S. 25, 32; Hommelhoff, „Bilanzrecht im Aufbruch“, in: RabelsZ 62 (1998), S. 381, 382 f.; von Rosen, „Harmonisierung internationaler Bilanzierungsstandards“, in: Förtschle/Kaiser/Moxter (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Budde, München 1995, S. 505.

²⁴ Berberich, Ein Framework für das DRSC, Berlin 2002, S. 24.

²⁵ Vgl. Manager Magazin 7/2008, S. 40 ff.; Capital 10/2008, S. 20 ff.

²⁶ „US Imperialismus beklagt“:
www.focus.de/finanzen/news/daimlerchrysler_aid_115654.html. (Stand: Juli 2013)

²⁷ „Rüstungskonzern BAE kauft sich mit 286 Millionen Pfund frei“:
<http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/korruptionsskandal-ruestungskonzern-bae-kauft-sich-mit-286-millionen-pfund-frei-a-676372.html>. (Stand: Juli 2013)

²⁸ Kirchhof, „Erwerbsstreben und Maß des Rechts“ in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR³, Band VIII, Heidelberg 2010, § 169, Rn. 21.

2. Konkurrenz der Rechnungslegungstraditionen

Frisches Kapital gewinnt man aus Investitionen. Deutsche Unternehmen sind daher aufgefordert, potenziellen Investoren, Gläubigern und Gesellschaftern Informationen über ihre finanzielle Lage zukommen zu lassen, um jenen ihre Investitionsentscheidung zu erleichtern²⁹. Traditionell werden die Informationen an Investoren durch externe Rechnungslegung vermittelt³⁰. Der Erfolg eines Unternehmens wird so gemessen, wie er vom Jahresabschluss ausgewiesen wird³¹. Diesem Informationsinteresse wird jedoch nicht weltweit einheitlich Rechnung getragen. Die Vermittlung beruht in den westlichen Industrienationen im Wesentlichen auf zwei Konzeptionen der Rechnungslegung, namentlich der kontinentaleuropäischen oder der anglo-amerikanischen Rechnungslegungstradition. Sie unterscheiden sich vor allem in Zielrichtungen und Adressatenkreis.

Die kontinentaleuropäische Rechnungslegung verfolgte ursprünglich das Ziel, Insolvenzen zu verhindern³² und als Grundlage der steuerlichen Veranlagung zu dienen (Maßgeblichkeitsprinzip). Insofern gibt der Staat ihre Ausgestaltung vor. Im Gegensatz hierzu basiert die anglo-amerikanische Rechnungslegung auf der Idee, mögliche Investoren zu informieren. Diese Rechnungslegungstradition hat – ihrer geschichtlichen Entwicklung und dem ihr zugrunde liegenden Rechtssystem entsprechend – einen starken privaten Charakter.

Die geringe internationale Integration der Finanzmärkte ließ die beiden Rechnungslegungstraditionen zunächst nebeneinander bestehen. Die fortschreitende Verflechtung der Märkte und die oben beschriebenen Interessen der Unternehmen erlauben gegenwärtig ein solches Nebeneinander kaum mehr. Daher konkurrieren heutzutage die nationalen Grundsätze der Rechnungslegung

²⁹ Berberich, Ein Framework für das DRSC, Berlin 2002, S. 24; Kleekämper, „Aktuelle Entwicklungen beim IASC (International Accounting Standards Committee)“, in: BFuP 1995, S. 413, 416; Küting, „Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend – Bestandsaufnahme und Ausblick“, in: DStR 2000, S. 38, 39.

³⁰ Gegen die Geeignetheit vergangenheitsbezogener Rechnungslegung als Informationsmedium: Moxter, „Rechnungslegungsmythen“, in: BB 2000, S. 2143 ff.; Moxter, „Entziehbarer Gewinn“, in: Ballwieser (Hrsg.), Rechnungslegung - warum und wie?, FS Clemm, München 1996, S. 231 ff.; Schildbach, „Das private Rechnungslegungsgremium gemäß § 342 HGB und die Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland“, in: DB 1999, S. 645, 651 ff.; differenzierend: Heinrichs, „Ausbau der Konzernrechnungslegung im Lichte internationaler Entwicklungen“, in: ZGR 2000, S. 627, 630 f.

³¹ Thiel/Lüdtke-Handjery, Bilanzrecht, 5. Auflage, Heidelberg 2005, S. 26.

³² Peemöller, „Einführung in die International Reporting Standards“, in: Ballwieser u.a. (Hrsg.), Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2007, Weinheim 2007, S. 1, 3, Rn. 6 ff.

der einzelnen Staaten und Regionen miteinander³³. Da Investitionsentscheidungen weltweit tätiger Akteure unter anderem verstärkt auch auf Prognosen basieren³⁴, bleiben die (am Vorsichtsprinzip orientierten) kontinentaleuropäischen Ausgestaltungen oftmals hinter den Erwartungen des weltweiten Marktes zurück. Sie verlieren so ein Stück ihrer Autorität. Neben dem internationalen Harmonisierungsbedürfnis besteht daher die Notwendigkeit zur nationalen Anpassung. Der deutsche Gesetzgeber hat sich diesem Bedürfnis stellen wollen, indem er das deutsche Handelsbilanzrecht für Rechnungslegungsstandards privaten Ursprungs geöffnet hat.

Die zunehmende Vernetzung der Märkte scheint es mithin heute nötig zu machen, sich anderen Rechnungslegungstraditionen und damit einhergehend der Einflussnahme Privater auf diesem Gebiet zu öffnen. Zwar mag die Idee, private Kräfte an der Regelfindung im Bilanzrecht zu beteiligen, auch in Deutschland seit Langem bekannt sein³⁵. Es mangelte in der Vergangenheit aber oftmals an einer dementsprechenden Regelung durch den Gesetzgeber. Dieser hat das Bilanzrecht, die Rechnungslegung und deren Prüfung erst jüngst an internationale Vorbilder angepasst. Damit hat er diese Bereiche der gesellschaftlichen Sphäre angenähert.

³³ Zu den vier Grundmodellen der Rechnungslegung instruktiv: Havermann, „Internationale Entwicklungen in der Rechnungslegung“, in: Ballwieser u.a. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarktrecht, FS Moxter, Düsseldorf 1994, S. 655, 659 ff.; Hayn, Internationale Rechnungslegung, Ursachen, Wirkungen und Lösungsansätze zur Überwindung internationaler Rechnungslegungsdivergenzen, 2. Auflage, Stuttgart 1999; Berberich, Ein Framework für das DRSC, Berlin 2002, S. 25.

³⁴ Biener, „Die Erwartungslücke – eine endlose Geschichte“, in: Lanfermann (Hrsg.): Internationale Wirtschaftsprüfung : FS Havermann, Düsseldorf 1995, S. 37, 54 f.; Dörner, „Von der Wirtschaftsprüfung zur Unternehmensberatung“, in: WPg 1998, S. 302, 306 f.

³⁵ Schuppert/Bumke, „Verfassungsrechtliche Grenzen privater Standardsetzung“, in: Kleindiek/Ohler (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, Köln 2000, S. 71, 76; Forster, „Bemerkungen zu aktuellen berufsspezifischen Fragen“, in: WPg 1978, S. 648, 650 m.w.N.; Langenbucher/Blaum, „Ist ein deutsches Rechnungslegungsgremium nötig? Ein Organisationsvorschlag auf Grundlage einer Analyse ausländischer Standard Setting Bodies“, in: DB 1995, S. 2325, 2325 ff.; Lutter, in: Busse von Colbe/Lutter (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung heute, Entwicklung oder Reform – Ein Bochumer Symposium, Wiesbaden 1977, S. 45 u. 158 ff.

B. Untersuchungsgegenstand

Standardisierung stellt nicht nur ein Phänomen des Rechnungslegungsrechts dar. Sie findet auch auf anderen Gebieten des Rechts statt. Aufgrund der uneinheitlichen Verwendung oder der Vieldeutigkeit des Begriffs „Standard“ können die Erkenntnisse, welche auf anderen Rechtsgebieten bereits gewonnen wurden, nicht kurzerhand für das Recht der Rechnungslegung übernommen werden. Insbesondere herrscht Streit um die rechtsquellentheoretische Einordnung der Regelwerke, deren Herkunft und deren Verfassungskonformität – sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht.

Durch die Einführung des § 292a HGB a.F. wurden erstmals internationale Standards³⁶, namentlich die der IAS/IFRS und die der US-GAAP, in das deutsche Handelsbilanzrecht übernommen. Nach § 315a HGB finden die Standards der IFRS auch heute noch innerhalb eines begrenzten Teils des deutschen Bilanzrechts Anwendung. Das KonTraG hat mit der Einführung der §§ 342, 342a HGB auch die rechtliche Grundlage für einen nationalen deutschen Standardsetzer geschaffen, dessen Aufgabenbereich (siehe: § 342 Abs. 1 HGB) im Zuge des BilMoG noch einmal ausgeweitet worden ist.

Der Konkurrenzkampf der Rechnungslegungstraditionen und der nationalen Akteure auf einem internationalen, globalisierten Markt drängt die Frage auf, wie nationale Rechnungslegungssysteme auf geeignete Art und Weise die Rahmendaten für die notwendige Informationsvermittlung liefern können. Dieser Frage hat sich die Politik gestellt und sie mit der Einführung privater Rechnungslegungsstandards beantworten wollen. Rechtlich stellt sich hierbei sowohl in formeller³⁷ als auch in inhaltlicher³⁸ Hinsicht die Frage, nach welchen

³⁶ Im Sinne der allgemeinen juristischen Terminologie inkorrekt, jedoch allgemeine Praxis, ist die Bezeichnung als „internationale Rechnungslegung“ oder „internationale Standards“. Hierbei handelt es sich nicht um ein Recht, welches bestimmt, welches Rechnungslegungsrecht auf einen bestimmten Sachverhalt Anwendung findet. Es handelt sich vielmehr um eine Vielzahl geschriebener Regelungen zur Aufstellung eines Rechnungslegungsmodells, welches seinen Ursprung nicht in Deutschland hat, sondern im Ausland und von einer Vielzahl von Staaten genutzt wird. Vgl. Wöhe/Mock, Die Handels- und Steuerbilanz, 6. Auflage, München 2010, S. 202.

³⁷ Ohne auf die Gründe der sich nun zeigenden Unterscheidung einzugehen, sei an dieser Stelle ein prominentes Beispiel im Falle von Daimler Benz genannt. Der nach dem deutschen HGB aufgestellte Konzernabschluss wies zum derzeitigen Zeitpunkt einen Gewinn von 600 Mio. DM aus. Eine gleichzeitig durchgeführte Aufstellung nach den Regeln der US-amerikanischen US-GAAP ergab jedoch einen Verlust in Höhe von 1,8 Mrd. DM. Siehe: Berberich, Ein Framework für das DRSC, Berlin 2002, S. 27; Buhlheimer/Helmschrott, „Die neue Strategie der Europäischen Union zur Harmonisierung der Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Deutschland“, in: DStR 1996, 354, 357; Claussen, „Quo vadis – Konzernrechnungslegungsrecht“, in: Claussen (Hrsg.), Umbruch und Wandel: Herausforderungen zur Jahrhundertwende, FS Zimmerer, München [u.a.] 1997, S. 495, 497.

³⁸ Sie unterscheiden sich aber auch in Bezug auf die jeweilige Art und Weise der

Maßstäben Standards in das traditionelle System der Rechnungslegung nach dem HGB einzubeziehen sind.

Eine Überlegenheit eines der Rechnungslegungssysteme lässt sich nicht erkennen³⁹. Vielmehr folgen die verschiedenen Systeme unterschiedlichen Zielen, die zu unterschiedlichen Ergebnissen, insbesondere in Bewertungsfragen, führen. Eine – wenn auch nur als solche empfundene – Überlegenheit verschiedener Wirtschaftsstandorte kann eine „Überlegenheit“ der dort herrschenden Rechnungslegungsmodelle bedingen. Gerade die Zugangsbeschränkung der SEC zur Zulassung einer Aktie zum größten Kapitalmarkt der Welt, namentlich der amerikanischen Börse, veranlasste viele nicht-amerikanische Unternehmen dazu, sich zu beugen und „internationale“, US-amerikanische Konzernabschlüsse aufzustellen.⁴⁰ Sowohl auf internationaler als auch auf europäischer sowie auf nationaler Ebene wurde dadurch aber die Diskussion angestoßen, welche Darstellungsform den jeweiligen Unternehmen günstige Rahmenbedingungen böte.

Man kann die Diskussion jedoch bereits auf die 70er Jahre des vergangenen Jahrhunderts zurückführen. Im Zusammenhang mit der Transformation der 4. EG-Richtlinie⁴¹ in deutsches Recht wurde bereits über die Schaffung eines GoB-Rates in der Art des amerikanischen Financial Accounting Standard Board in den USA diskutiert⁴². In Deutschland waren die dahin gehenden Bemühungen seit jeher vom Willen getragen, deutschen Unternehmen die Möglichkeit einzuräumen, sich einer informationsvermittelnden Sprache zu bedienen, um auf

Regelgebung. Bilanzregeln sind nach kontinentaleuropäischer Tradition gesetzlich geregelt (Code Law). Demgegenüber werden Bilanzierungsregeln im angelsächsischen Raum von privaten Standardisierungsorganisationen gesetzt und weisen eine hohe Regelungsdichte auf (Case Law).

³⁹ Vgl.: Ballwieser, „Chancen und Gefahren einer Übernahme amerikanischer Rechnungslegung“, in: Budde (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse, Düsseldorf 1997, S. 25, 36 f.; Busse von Colbe, „Zur Anpassung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften an internationale Normen“ in: BFuP 1995, S. 373, 377; Kleber, „Amerikanische Rechnungslegungsgrundsätze: Vorbild für Europa?“ in: BFuP 1993, S. 380, 396 f.; Schildbach, „Harmonisierung der Rechnungslegung – ein Phantom“ in: BFuP 1998, S. 1, 3 f.; Schön, „Gesellschafter-, Gläubiger- und Anlegerschutz im Europäischen Bilanzrecht“ in: ZGR 2000, S. 706, 734.

⁴⁰ Vgl. Hommelhoff, „Deutscher Konzernabschluss: International Accounting Standards und das Grundgesetz“, in: Böttcher (Hrsg.), FS Odersky, Berlin [u.a.] 1996, S. 779; Biener, „Die Rechnungslegungsempfehlungen des IASC und deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung in Deutschland“, in: BFuP 1993, S. 345, 352 f.

⁴¹ Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), ABl. L 222 vom 14.8.1978, S. 11.

⁴² Vgl. Budde/Steuber, „Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“, in: DStR 1998, S. 504, 506 f.; Küting/Brackensiek, „IASC, FASB und DRSC, Ein Kurzporträt dreier Standard Setter“, in: BB 1999, S. 678, 681.

diese Weise eine zweite Rechnungslegung unnötig zu machen⁴³. So entstanden auch die Grundlagen für ein deutsches Standardisierungsgremium.

Trotz der mehr als zehnjährigen Geschichte des deutschen Standardsetzers überstand die Diskussion um Normsetzungsbefugnis und Rechtsnatur der Standards lediglich das Kindesalter der Standards, ebte dann ab, obwohl sie noch zu keinen überzeugenden Ergebnissen geführt hatte. Die vielfältigen Wandlungen des deutschen Handelsbilanzrechts innerhalb der vergangenen Jahre und die nun durchschrittene Krise des seit 1998 bestehenden privaten Standardisierers auf Grundlage des § 342 HGB, namentlich des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee, regen zur Frage nach der vermeintlichen Normsetzungsbefugnis des Standardisierers und der Rechtsnatur der gewonnenen Standards sowie zur Forschung nach einer verfassungskonformen Einbindungsmöglichkeit an.

⁴³ Kritisch hierzu: Claussen, „So mußte es kommen! – Über die Situation des deutschen Rechnungslegungsrechts“ in: AG 1993, S. 278, 279 f.

C. Gang der Untersuchung

Zunächst sollen die Grundlagen des deutschen Handelsbilanzrechts nach dem dritten Buch des HGB dargelegt werden. Dazu sollen das allgemeine System, die Unterschiede und Gemeinsamkeiten der unterschiedlichen Rechenschaftswerke aufgezeigt werden. Abstrakte Überlegungen zu Rechnungslegungsmodellen sollen bereits an dieser Stelle das Fundament für mögliche Alternativlösungen legen (zweites Kapitel).

In einem zweiten Schritt wird der Frage nachgegangen, auf welche Weise private Regelwerke in das staatliche Recht überführt werden können (drittes Kapitel). Dabei wird geklärt werden, welche Lebenssachverhalte der Regelung durch den Staat unterworfen werden können, welche Regelungen vom parlamentarischen Gesetzgeber selbst erlassen werden müssen, welche Regelungsbefugnisse an einen näher zu bestimmenden Dritten übertragen werden können und welche als Regelungen erscheinenden Materien aufgrund ihres selbstrechtfertigenden Charakters keiner Einbindung in das staatliche Recht bedürfen. Besonderes Gewicht kommt dabei den Techniken der Rezeption zu, welche umfassend auf ihre eigene Wirkung und das Verhältnis zu anderen Rezeptionstechniken hin überprüft werden sollen.

Im Anschluss hieran werden die in abstrakter Weise gewonnenen Ergebnisse auf das Rechnungslegungsgremium in seiner konkreten Gestalt (§§ 342, 342a HGB) übertragen (viertes Kapitel). Hierbei wird zu klären sein, ob der Standardisierer und die von ihm erlassenen Regelungen in verfassungskonformer Weise in die deutsche Binnenrechtsordnung eingeführt worden sind. In Betracht kommen insbesondere Verstöße gegen das grundgesetzliche Rechtsstaats- und Demokratieprinzip, die Freiheitsgrundrechte aus Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG, auch gegen das allgemeine Gleichheitsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG. Im Besonderen werden auch Fragen an die Bestimmtheit der Norm zu klären sein. Abschließend sollen alle Ergebnisse zusammengeführt werden. Hierauf aufbauend werden die Möglichkeiten zur verfassungskonformen Einbindung privater Rechnungslegungsstandards in das deutsche Handelsbilanzrecht nach dem HGB aufgezeigt werden (fünftes Kapitel). Das Resümee der Ergebnisse der gesamten Arbeit rundet das Werk ab.

Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (EBS Universität für Wirtschaft und Recht Wiesbaden)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

- Band 98: Matthias Wieser: **Intelligente Elektrizitätsversorgungsnetze – Ausgewählte Rechtsfragen unter besonderer Berücksichtigung des EnWG 2011 und des EEG 2012**
2014 · 330 Seiten · ISBN 978-3-8316-4349-3
- Band 97: Sarah Regina Helml: **Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht**
2014 · 246 Seiten · ISBN 978-3-8316-4340-0
- Band 96: Jan Peter Müller: **Rezeption privater Rechnungslegungsstandards durch den Staat**
2014 · 400 Seiten · ISBN 978-3-8316-4327-1
- Band 95: Thomas Barth: **Tarifverträge in der Zeitarbeit** · Das Spannungsverhältnis zwischen gesetzlicher Gleichstellung und Tarifautonomie
2013 · 234 Seiten · ISBN 978-3-8316-4259-5
- Band 94: Carla Wiedeck: **Priorisierung in der Gesetzlichen Krankenversicherung**
2013 · 240 Seiten · ISBN 978-3-8316-4307-3
- Band 93: Robert Ulrich Fischer: **Die Anrechnungslösung des § 19 Abs. 4 GmbHG**
2013 · 174 Seiten · ISBN 978-3-8316-4301-1
- Band 92: Stephanie Greil-Lidl: **Die Verfügungsverwaltung in der Erbengemeinschaft** · Ein Interessenkonflikt zwischen Gläubigerschutz und Privatautonomie unter dem Deckmantel des Gesamthandsprinzips
2014 · 158 Seiten · ISBN 978-3-8316-4260-1
- Band 91: Felix Kampmann: **Gehaltsstrukturuntersuchungen im Steuerrecht** · Praxis und weitere Beurteilungsansätze zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen
2013 · 250 Seiten · ISBN 978-3-8316-4257-1
- Band 90: Christoph Dachner: **Der Abwendungsvergleich in § 302 Abs. 3 S. 2 AktG an der Schnittstelle von Gesellschafts-, Steuer- und Insolvenzrecht**
2013 · 326 Seiten · ISBN 978-3-8316-4218-2
- Band 89: Florian Muß: **Präsident und Ersatzmonarch** · Die Erfindung des Präsidenten als Ersatzmonarch in der amerikanischen Verfassungsdebatte und Verfassungspraxis
2013 · 258 Seiten · ISBN 978-3-8316-4251-9
- Band 88: Joseph Schwartz: **Die Zulässigkeit der Erhebung von Baukostenzuschüssen nach nationalem und europäischem Energierecht**
2013 · 262 Seiten · ISBN 978-3-8316-4211-3
- Band 87: Martin Lars Brückner: **Sozialisierung in Deutschland** · Verfassungsgeschichtliche Entwicklung und ihre Hintergründe
2013 · 268 Seiten · ISBN 978-3-8316-4230-4

- Band 86: Mirko Werler: **Sabbaticals** · Rechtliche Rahmenbedingungen der Realisierung längerer Freistellungszeiten mit Arbeitszeitkonten
2013 · 420 Seiten · ISBN 978-3-8316-4219-9
- Band 85: Sebastian Konrads: **Entschärfung des Haftungsrisikos des verantwortlichen Vorstands einer Aktiengesellschaft zum Zwecke der Inanspruchnahme einer kartellrechtlichen Kronzeugenregelung**
2012 · 248 Seiten · ISBN 978-3-8316-4222-9
- Band 84: Caroline Zagajewski: **Das fakultative Widerspruchsverfahren** · Eine Alternative zur Abschaffung des Vorverfahrens in Nordrhein-Westfalen?
2012 · 192 Seiten · ISBN 978-3-8316-4207-6
- Band 83: Janire Mimentza Martin: **Die sozialrechtliche Stellung von Ausländern mit fehlendem Aufenthaltsrecht** · Deutschland und Spanien im Rechtsvergleich
2012 · 380 Seiten · ISBN 978-3-8316-4160-4
- Band 82: Christine Feltes: **Steuerliche Verlustkompensation und Anteilsübertragung bei Kapitalgesellschaften**
2012 · 400 Seiten · ISBN 978-3-8316-4146-8
- Band 81: Jasmin Schlenzka: **Die Rettungsfolter in Deutschland und Israel – ein Rechtsvergleich**
2012 · 422 Seiten · ISBN 978-3-8316-4040-9
- Band 80: Cindy Lahusen: **Die »Vertreterbetriebsstätte« als Anknüpfungspunkt der inländischen Besteuerung gewerblicher Einkünfte** · Eine Begriffsbestimmung am Maßstab der Grundsätze internationaler Besteuerung, dem Verfassungsrecht und den EG-Grundfreiheiten
2012 · 358 Seiten · ISBN 978-3-8316-4110-9
- Band 79: Tobias Kilian: **Die dingliche Surrogation von Personengesellschaftsanteilen im Erbrecht**
2011 · 316 Seiten · ISBN 978-3-8316-4106-2
- Band 78: Hilka Eckardt: **Der wettbewerbliche Dialog und das »competitive negotiation« Verfahren im Vergleich**
2011 · 268 Seiten · ISBN 978-3-8316-4045-4
- Band 77: Steffen Schultz: **Die deutsche Besteuerung der Aufsuchung und Förderung von Kohlenwasserstoffen auf der Grundlage von Production Sharing Contracts**
2011 · 348 Seiten · ISBN 978-3-8316-4043-0
- Band 76: Nadine Sophie Wimmer: **Haftungsrisiken und Compliance Maßnahmen nach dem »Foreign Corrupt Practices Act« der USA**
2011 · 150 Seiten · ISBN 978-3-8316-4042-3

Erhältlich im Buchhandel oder direkt beim Verlag:
Herbert Utz Verlag GmbH, München
089-277791-00 · info@utzverlag.de

Gesamtverzeichnis mit mehr als 3000 lieferbaren Titeln: www.utzverlag.de