
Einleitung

Das Bilanzrecht ist, wie schon der Name deutlich macht, eine in Rechtsnormen geregelte Rechtsmaterie, also kein reines Konstrukt ökonomischer Überlegungen und Theorien. Gibt es dementsprechend auch eine eigenständige Bilanzrechtsdogmatik? Was unterscheidet sie gegebenenfalls von der allgemeinen Zivilrechtsdogmatik und ihrem Erkenntnisstand? Gibt es gegenseitige Einflüsse, so dass der Blick in das jeweils andere Rechtsgebiet lohnt? Stellt man diese Fragen deutschen Privatrechtsdogmatikern, wird man kaum spontane Antworten erwarten können, allzu fremd sind doch die Bilanzierungsfragen.

Die Arbeit unternimmt es, am Beispiel der Mehrkomponentengeschäfte die Möglichkeiten und Grenzen einer eigenständigen, aber zugleich mit dem Privatrecht verzahnten Bilanzrechtsdogmatik auszuloten. Ziel der Arbeit ist dabei nicht, eine in sich geschlossene, also vollständige Bilanzrechtsdogmatik vorzulegen. Vielmehr geht es um die Erarbeitung von Grundelementen einer Bilanzrechtsdogmatik in einem für die Praxis sehr wichtigen Teilbereich, dem der Ertragsrealisierung. Motiviert ist dieses Anliegen durch die vielfältigen Herausforderungen, die sich bei der Entwicklung einer bislang allenfalls punktuell vorhandenen Bilanzrechtsdogmatik stellen. Widmet man sich mit einem notwendig international geschärften Blick dieser Aufgabe, so lockt die Aussicht, zugleich neue Aussagen zu den Grenzen und der Innovationskraft der Rechtsdogmatik deutschen Zuschnitts treffen zu können.

Schon im Ausgangspunkt weisen die Bedingungen für eine Dogmatik des Bilanzrechts Eigentümlichkeiten auf. Jedes nationale Rechtssystem muss sich die Frage stellen, ob es dazu in der Lage ist, die externe Rechnungslegung von Unternehmen als primär wirtschaftlichen Sachverhalt überhaupt zu erfassen und ob es sie überhaupt erfassen sollte. Insofern nimmt der Bereich der Rechnungslegung in der heutigen Wirklichkeit, in der die Lebensverhältnisse tendenziell immer stärker „verrechtlicht“ werden, eine Ausnahmestellung ein. Dem Recht fehlt hier die expansive Kraft, welche ihm ansonsten innewohnt, jedenfalls tritt sie in einer veränderten Form hervor. Angesichts dieser Umstände steht die Bilanzrechtswissenschaft unter einem ebenso beständigen Rechtfertigungsdruck wie das Recht selbst. Dabei suggeriert die Ausgestaltung der gesetzlichen Regelungen des Bilanzrechts einen besonders hohen Bedarf an genuin rechtswissenschaftlichen Untersuchungen, da viele der in den §§ 238 ff. HGB getroffenen Bestimmungen vage formuliert sind und deshalb viel Raum für eine rechtsdogmatische Systematisierung und Prinzipienbildung zu bestehen scheint. Die Rechtswissenschaft muss aber generell mit Skepsis rechnen, wenn sie für sich in Anspruch nimmt, dazu in der Lage zu sein, zu einer adäquaten Ordnung des rechtlichen Korsetts, welches der Rechnungslegung über die Jahre übergestülpt wurde, beizutragen. Sie wird mit der Forderung konfrontiert, das Feld

der Rechnungslegung besser den wissenschaftlichen Nachbardisziplinen – speziell dem wirtschaftswissenschaftlichen Accounting – und damit den eigentlichen Experten zu überlassen. Sicher: Auch auf anderen Gebieten des Wirtschaftsrechts wird die Rechtswissenschaft häufig das Gefühl haben, in einem interdisziplinären Deutungswettstreit zu stehen und in diesem Wettstreit an Relevanz einzubüßen. Geht es um die Rechnungslegung, wird dieser Wettbewerbs- und Rechtfertigungsdruck aber konkret greifbar.

- 4 Zusätzlich unter Druck gesetzt wird die rechtswissenschaftliche Forschung durch die charakteristische Volatilität der Rechnungslegung. Bekanntlich hat schon *Kirchmann* im 19. Jahrhundert es als maßgebliche Schwachstelle einer „Jurisprudenz als Wissenschaft“ ausgemacht, dass drei berichtigende Worte des Gesetzgebers ganze Bibliotheken zu Makulatur werden lassen können.¹ Angesichts einer „Motorisierung der Gesetzgebung“, „die sich in einer Fließbandproduktion unübersichtlicher und wenig aufeinander abgestimmter Einzelregelungen manifestiert“² und zu Gesetzesnovellierungen in immer höherer Schlagzahl führt, ist die Gefahr, dass wissenschaftliche Erkenntnisse durch die Rechtswirklichkeit überholt werden, heute besonders groß.³ Auf dem Gebiet des Bilanzrechts sind es allerdings weniger die nationalen und europäischen Gesetzgebungsinstanzen, welche das rechtswissenschaftliche Erkenntnisstreben durch übergroße Aktivität zu konterkarieren drohen. Denn dafür handelt es sich zu sehr um eine Spezialmaterie, der im politischen Prozess wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird, die also „unter dem Radar“ der politischen Aufmerksamkeit fliegt. Es sind vielmehr private Standardsetzer, die für die Volatilität der Rechnungslegung und ihre andauernde Metamorphose sorgen. Namentlich die IFRS-Foundation erschafft ein immer engmaschigeres Netz an (privaten) Rechnungslegungsregeln und dazu passenden Interpretationen. Die Geschwindigkeit, in der dabei vorgegangen wird, lässt daran zweifeln, ob eine wissenschaftliche Durchdringung des gesamten Rechnungslegungsregelkonvoluts durch Personen, die außerhalb des IFRS-Kosmos stehen, überhaupt möglich ist. Jedenfalls aber stellen die kontinuierlichen Veränderungen und Erweiterungen der Rechnungslegung alle Bemühungen um die Systematisierung ihrer Regeln von rechtswissenschaftlicher Seite in Frage. Denn der Versuch, über die Systematisierung eine Beantwortung konkreter Bilanzierungsfragen mittels allgemeinen Bilanzierungsprinzipien zu gewährleisten, muss im Lichte der privaten Alternativregelbildungen aus Praktikersicht geradezu vorsintflutlich erscheinen. Der Rechtswissenschaft kann es unter diesen Umständen

1 v. *Kirchmann*, Die Werthlosigkeit der Jurisprudenz, S. 23.

2 So Dreier NJW 1986, 890 (895).

3 Vgl. auch Auer, Marietta, „Was mich eigentlich interessiert, ist das Gesellschaftliche“, Interview mit Maximilian Steinbeis, VerfBlog, 29.1.2020, abrufbar unter: <https://verfassungsblog.de/was-mich-eigentlich-interessiert-ist-das-gesellschaftliche/>, letzter Abruf: 13.1.2025.

kaum gelingen, die Vermittlungsfunktion gegenüber der Praxis, die ihr nach ihrem Selbstverständnis zukommt, auszufüllen.

Das Hauptanliegen der Arbeit ist es, die trotz der skizzierten Schwierigkeiten möglichen Dogmatisierungsprozesse im Bilanzrecht und ihre bereichstypischen Besonderheiten aufzuzeigen. In diesem Zusammenhang nimmt die Arbeit zu der Frage Stellung, inwiefern das Bilanzrecht im geltenden Recht eine Sonderstellung einnimmt. Weitere Anliegen der Arbeit sind es, die Implikationen des europarechtlichen Gehalts der §§ 238 ff. HGB für den Jahresabschlusszweck herauszustellen sowie zur rechtsökonomischen Auslegung des Bilanzrechts, speziell zur rechtsökonomischen Rechtfertigung einer am Gläubigerschutz ausgerichteten Bilanzrechtsauslegung, beizutragen. Zugleich soll ein Forschungsbeitrag zum Umgang mit privaten Bilanzierungsregeln und dazu, wie das Recht seinen Geltungsanspruch im Angesicht einer andauernden Regelprivatisierung aufrechterhalten kann, geleistet werden. Verknüpft sind die bilanzrechtlichen Überlegungen mit einem eigenständigen privat-rechtsdogmatischen Teil. Aufbauend auf den Erkenntnissen der bilanzrechtlichen Studie wird in Teil 5 eine Privatrechtstheorie der aus mehreren wirtschaftlich verbundenen Leistungskomponenten bestehenden Geschäfte (Mehrkomponentengeschäfte) entwickelt.

