
Teil 8 – Ergebnisse

1 Die Ergebnisse der Arbeit lassen sich in 22 Thesen zusammenfassen:

I. Zur herkömmlichen Bilanzrechtsdogmatik

1. Der Sinngehalt der in den §§ 238 ff. HGB kodifizierten Bilanzierungsprinzipien wird herkömmlich in einem praktischen Diskurs rekonstruiert. Schlussendlich wird im Rahmen der Bilanzrechtsdogmatik ein Konsens der Bilanzrechtsgemeinschaft gefunden und bestätigt. Eine bestimmte Norminterpretation wird dabei durch den impliziten, vergangenheitsbezogenen Verweis auf ein bestehendes Bündel an geteilten Überzeugungen, dessen Gewichtung nur jeweils angepasst werden muss, plausibel und stabil.
2. Insofern es um neue Geschäftsvorfälle geht, deren Abbildung das Gesetz nicht ausdrücklich adressiert, fokussiert sich die Bilanzrechtsdogmatik auf die Rezeption der BFH-Rechtsprechung, also ständiger Gerichtsgebräuche. Da sich die finanzgerichtliche Rechtsprechung (selbstverständlich) immer nur zu dem aus ihrer Sicht entscheidungsrelevanten Sachverhalt äußert, führt dies zu einer teillösungsfixierten und damit limitierten Dogmatik.
3. Abzulehnen ist die vom BFH und Teilen der bilanzrechtsdogmatischen Literatur befürwortete wirtschaftliche (Kontroll-)Betrachtung zivilrechtsakzessorischer Bilanzierungshypothesen ohne jeglichen Gesetzesbezug. Denn die Existenz und Anerkennung dieser Betrachtungsmöglichkeit macht ein normatives Erwarten der Rechtsadressaten unmöglich. Solange sie den Gerichten als Alternativoption zur Entscheidungsbegründung zur Verfügung steht, können die Rechtsanwender erst dann auf die Rechtmäßigkeit des eigenen Handelns vertrauen, wenn der BFH konkret über dieses Handeln entschieden hat. Denn die Argumentation mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist immer eine Argumentation ad hoc und ad hominem. Sie stützt sich allein darauf, welche Sachverhaltsbetrachtung das Gericht konkret für „realistisch“ erachtet. Aus ihr lassen sich aber keinerlei Folgerungen für angrenzende Fragestellungen ableiten, selbst wenn diese Fragestellungen einen sehr vergleichbaren Gehalt aufzuweisen scheinen. Im freien argumentativen Raum auf wirtschaftliche Erwägungen abstellenden Gerichtsentscheidungen fehlt es mit anderen Worten an Anhaltspunkten für Typisierungsprozesse. An die Stelle von Dogmatik tritt eine Einzelfallbetrachtung.
4. Die Arbeit zeigt drei Methodenperspektiven der Bilanzrechtsdogmatik auf: die zivilrechtsakzessorische Methode (§ 3), die Argumentation mit einer durch den Verweis auf die Rechtsidee des Bilanzrechts abgesicherten „wirt-

schaftlichen“ Betrachtungsweise (§ 4) und die privatordnungsorientierte Methode (§ 5).

II. Grundlagen einer privatrechtlichen Mehrkomponentendogmatik

5. Unter Mehrkomponentengeschäften versteht die Bilanzierungspraxis Geschäfte, bei denen mehrere (gleich- oder ungleichartige) Leistungskomponenten wirtschaftlich miteinander verknüpft werden. Solche Mehrkomponentengeschäfte sind Alltagsphänomene des modernen Wirtschaftslebens. Dahinter stehen vor allem marketingstrategische Überlegungen ihrer Anbieter.
6. Dem BGB sind nur wenige unmittelbare Anhaltspunkte für eine Mehrkomponentendogmatik zu entnehmen. Vielmehr legt der Regelungsansatz des BGB eine separate Einzelbetrachtung von Leistungskomponenten nahe. Zudem gibt es keine Regeln, die den Parteien eines Mehrkomponentengeschäfts Vorgaben dazu machen würden, wo sie die Vertragsgrenzen zu ziehen haben.
7. Die Rechtsfigur der verbundenen und zusammenhängenden Verträge, welche den §§ 358 ff. BGB zugrunde liegt, lässt sich als Reaktion auf das ursprüngliche Schweigen des BGB zu Mehrkomponentengeschäften deuten. Mehrkomponentengeschäfte traten danach erstmalig in Gestalt des finanzierten Abzahlungsgeschäfts in das Bewusstsein der Rechtswissenschaft. Die angesprochenen gesetzlichen Regelungen lassen sich allerdings nicht im Wege der Analogie auf alle Mehrkomponentengeschäfte anwenden, weshalb sich eine übergreifende Lösung für die Mehrkomponentenproblematik auf allgemeine privatrechtsdogmatische Erwägungen stützen muss.
8. Bei Mehrkomponentengeschäften lassen sich drei Willenselemente der Parteien unterscheiden: (1) der Wille zur Begründung von Leistungspflichten, (2) der Wille zur Zusammenfassung dieser Leistungspflichten in einem Vertrag bzw. der – dem entgegengesetzte – Wille zur Vertragstrennung und (3) der Willen zur wirtschaftlichen Verknüpfung mehrerer, zunächst separater Verträge. Die Arbeit plädiert dafür, das dritte Element unter Rückgriff auf *Gernhuber* als Finalnexus zu bezeichnen.
9. Es lassen sich Kriterien aufstellen, anhand derer entschieden werden kann, unter welchen Voraussetzungen an den für Mehrkomponentengeschäfte damit aus rechtlicher Sicht typischen Finalnexus privatautonomienegierende Rechtswirkungen geknüpft werden dürfen. Mittels dieser Kriterienbildung ist zu ermitteln, wann Gerichte ein dem Abnehmer zustehendes Recht zur Lösung vom Vertrag im Hinblick auf eine Leistungskomponente so erweitern dürfen, dass es auch die anderen (nicht

- gestörten) Leistungskomponenten erfasst, obwohl die Parteien die Vertragsvereinbarungen eigentlich getrennt haben. Schlussendlich ist dafür zu plädieren, diesen Abnehmerschutz zur Gewährleistung von Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit gerichtlichen Handelns im Wege einer Typisierung auf Verbrauchermehrkomponentengeschäfte zu beschränken.
10. Der Verbraucherschutz im Wege der Gewährleistung einer gerichtlichen Eingriffsmöglichkeit in alle dem Mehrkomponentengeschäft zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen bei einem auf eine Einzelkomponente beschränkten Recht zur Lösung vom Vertrag ließe sich grundsätzlich sowohl im Wege eines „Informationsmodells“ als auch eines „Eingriffsmodells“ umsetzen. Bei einer vergleichenden Gegenüberstellung der beiden Modelle überwiegen die Vorbehalte gegenüber dem erstgenannten.
- III. Die zivilrechtsakzessorische Ertragsrealisation bei Mehrkomponentengeschäften
11. Im Ausgangspunkt des auf II. aufbauenden Modells einer zivilrechtsakzessorischen Ertragsrealisation bei Mehrkomponentengeschäften steht die allgemein anerkannte Überzeugung, dass ein Teilerlös aus einem Mehrkomponentengeschäft gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert werden darf, sobald dem Anbieter der entsprechende Teil der vom Kunden zu entrichtenden Gegenleistung „quasisicher“ ist. Dabei ist davon auszugehen, dass die Einzelkomponenten aus privatrechtlicher Sicht grundsätzlich unverknüpft sind, solange die Parteien nicht – explizit oder konkludent – eine Verknüpfung hergestellt haben. Daraus folgt, dass dem Anbieter bei Erbringung der Einzelkomponente regelmäßig bereits der ihr entsprechende Teil der Gegenleistung zusteht. Es kommt insofern allein auf die privatrechtlichen Preisgefahrregelungen im Hinblick auf die Einzelkomponente an. Demgemäß gilt, dass die sog. Konzeption der Umsatzaufgliederung bei einer zivilrechtsakzessorischen Bilanzierung den Regelfall bildet.
 12. Anders ist dies nach dem zivilrechtsakzessorischen Ertragsrealisationsmodell nur unter zwei Voraussetzungen. Zum einen müssen die dem Mehrkomponentengeschäft zugrundeliegenden Verträge im Sinne eines Finalnexus miteinander verknüpft sein. Zum anderen muss es sich beim Kunden des Mehrkomponentengeschäfts um einen Verbraucher handeln. Wenn diese zwei Voraussetzungen erfüllt sind, vermag sich der Kunde, trotzdem die Gegenleistungsgefahr im Hinblick auf die Erstkomponente bereits übergegangen ist, bei einem Vertragslösungsrecht im Hinblick auf die Zweitkomponente unter Berufung auf den Finalnexus auch vom Gesamtgeschäft lösen. Dies gilt selbst bei einem zufälligen Untergang der

Zweitkomponente, solange nicht auch insofern die Gegenleistungsgefahr übergegangen ist. In den umrissenen Fällen muss mithin bei einer zivilrechtsakzessorischen Rechnungslegung die Erlösrealisierung hinausgezögert werden.

13. Aus Sicht der Rechnungslegungspraxis würde eine strenge Befolgung der zivilrechtsakzessorischen Methode zu einer Verzerrung des Einblicks in die Unternehmenslage führen. Dem ist auf einer ersten Stufe entgegenzuhalten, dass die deutsche Bilanzrechtsordnung diese Verzerrung aushalten und die zivilrechtsakzessorische Methode gegen den Vorwurf der Realitätsferne verteidigen muss, da die vorgeschlagene Alternativlösung aus Sicht des Rechts schlichtweg unakzeptabel ist. Die Rechnungslegung muss jedenfalls so weit wie möglich in das Privatrechtssystem integriert werden, indem neu abzubildende schwierige Fälle in juristische Begriffe überführt werden, selbst wenn dies bedeutet, dass die sich daran anschließende Bilanzierung im Ergebnis im Einzelfall „unrealistischer“ erscheint als eine auf wirtschaftliche Erwägungen abstellende Rechnungslegung. Es ist dafür zu plädieren, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise eine präzisierte rechtsformalistische Sicht nur dann verdrängen darf, wenn sie sich auf ein bilanzrechtsdogmatisches Begründungsfundament stützen kann.
14. Die rein zivilrechtsakzessorisch argumentierende Bilanzrechtsdogmatik der Gewinnrealisation weist zudem eine Lücke auf, wenn es darum geht, eine rechtlich tragfähige Theorie für das Konzept der Kostenabgrenzung zu entwerfen. Sie vermag es aus sich heraus nicht, die bei der Gewinnrealisation einer Reihe von Mehrkomponentengeschäften befürwortete Wesentlichkeitsbetrachtung mit im Recht tragfähigen Argumenten zu begründen.

IV. Rechtfertigung „wirtschaftlich“ motivierter Akzessorietätsdurchbrechungen

15. Das Plädoyer für den Rückgriff auf eine dominierende Jahresabschlussfunktion (die „Rechtsidee“ des Bilanzrechts), wenn es darum geht, Vorstands- und Realisationsprinzip gegeneinander abzuwägen, beruht auf zwei Erkenntnissen der Untersuchung: Einerseits ist eine Ertragsrealisation, die sich pauschal auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise stützt, mit einer Qualifikation von Rechnungslegung als Rechtsanwendung, wie sie die §§ 238 ff. HGB implizieren, unvereinbar (3.). Andererseits wäre eine streng zivilrechtsakzessorische Ertragsrealisation bei Verbrauchermehrkomponentengeschäften realitätsfremd und damit aus bilanzpraktischer Sicht ein untragbares Arbeitsergebnis (13.). Es gilt deshalb zweierlei: Es liegt nahe, die Zivilrechtsakzessorietät bei der Ertragsrealisation von

Mehrkomponentengeschäften zu durchbrechen und den Ertrag aus einem Verbrauchermehrkomponentengeschäft (vorgezogen) zu realisieren, obwohl ein zivilrechtliches Verbraucherrecht zur Gesamtrückabwicklung des Geschäfts existiert (9. und 10.). Zugleich fehlt aber zunächst ein tragfähiges dogmatisches Fundament für dieses Ergebnis.

16. Die Arbeit zieht aus den beiden unter 15. skizzierten Erkenntnissen den Schluss, dass Gerichte und Rechtsanwender bei „schwierigen“ Fällen der Ertragsrealisation – also insbesondere bei Mehrkomponentengeschäften –, sofern die „wirtschaftliche“ Betrachtung eine Durchbrechung der Zivilrechtsakzessorietät nahelegt, methodisch Vorsichts- und Realisationsprinzip gegeneinander abwägen müssen. Denn nur so wird die Entscheidung über die Durchbrechung – soweit dies die gegenwärtige Verfasstheit der §§ 238 ff. HGB zulässt – rechtlich begründet und findet nicht rein willkürlich statt. Auf diesem Weg können mit anderen Worten „wirtschaftlich“ motivierte Durchbrechungen der Zivilrechtsakzessorietät bilanzrechtsmethodisch fundiert werden.
17. Als Problem erweist es sich, dass eine Abwägung von Vorsichts- und Realisationsprinzip zwar grundsätzlich möglich ist, diese Abwägungsmethode jedoch an der fehlenden normativen Geschlossenheit des Bilanzrechts zu scheitern droht. Als Lösung für dieses Problem schlägt die Arbeit vor, die Durchbrechung der Zivilrechtsakzessorietät bei der Ertragsrealisation von Mehrkomponentengeschäften, durch einen Verweis auf den Jahresabschlusszweck der „Information“ als fundamentaler „Rechtsidee“ der §§ 238 ff. HGB rechtfertigen. Denn eine am Primat des „Gläubigerschutzes“ orientierte Auslegung der Bilanzierungsprinzipien entbehrt einer rechtlichen Grundlage im durch die Bilanzrichtlinie geprägten deutschen Recht.
18. Dieses Ergebnis lässt sich nicht mit letzter Gewissheit auf eine richtlinienkonforme Auslegung der §§ 238 ff. HGB stützen. Aus diesem Grund wird berücksichtigt, dass auch eine ökonomische Auslegung des Bilanzrechts einer Ausrichtung der Realisation am Gedanken des Gläubigerschutzes, sofern in der Folge Ertrag und Aufwand nicht periodengerecht ausgewiesen werden, widerspricht. Der Zusammenhang zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Anliegen des Gläubigerschutzes und einer vorsichtsprägen Bilanzierung ist also bei einer rechtsökonomischen Betrachtung nicht in das Gesetz hineinzulesen.

V. Ergänzungsfunktion einer privatordnungsorientierten Ertragsrealisation

19. Mit IFRS 15 gibt es einen privaten Rechnungslegungsstandard, der konkrete Kriterien für eine bilanzielle Wesentlichkeitsbetrachtung bei der

-
- Mehrkomponentenertragsrealisation enthält. IFRS 15 eignet sich deshalb dazu, das unter III. und IV. skizzierte Ertragsrealisationskonzept um eine Wesentlichkeitsbetrachtung zu ergänzen und so zu vervollständigen.
20. Dies geschieht, indem die (staatlichen) Gewinnermittlungsregeln bedingt ausgelegt werden. Im Hinblick auf eine Mehrkomponentenbilanzierung im HGB-Einzeljahresabschluss, die IFRS 15 folgt, wird vermutet, dass sie rechtmäßig ist. Es handelt sich bei IFRS 15 dementsprechend nicht nur um eine Rechtserkenntnisquelle.
 21. Voraussetzung für diesen Statuswechsel von IFRS 15 ist, dass die dafür im Rahmen der Auslegung erforderlichen Bedingungen im Hinblick auf die IAS/IFRS erfüllt sind. Diese Bedingungen lassen sich in die Form eines zweistufigen Abwägungsmodells bringen. Die erste Stufe des Modells besteht aus vier institutionellen Voraussetzungen, die eine private Ordnung erfüllen muss. Die zweite Modellstufe macht eine qualitative Cost-Benefit-Analyse aus. Auf dieser zweiten Stufe erfolgt ein hypothetischer Vergleich, zwischen einer Welt, in welcher der Staat sich darauf beschränkt, die institutionellen Voraussetzungen einer privaten Ordnung zu überprüfen und zu stützen, und einer Welt, in der stattdessen neue gesetzliche Detailregelungen geschaffen werden.
 22. Der Statuswechsel von IFRS 15 lässt sich damit rechtfertigen, dass mit den Bilanzierungsprinzipien und einer (neu auszurichtenden) Bilanzrechtsdogmatik zwei rechnungslegungsspezifische Mechanismen zur ständigen Überprüfbarkeit der IAS/IFRS als privater Ordnung existieren. Die politische Dimension der Rechnungslegung wurde zwar in den Anfangsjahren der transnationalen privaten Rechnungslegungsordnung nur unzureichend berücksichtigt, was gerade deshalb problematisch war, da der Ordnungsprozess einen starken Drang zur Monopolisierung aufweist. Zu berücksichtigen ist aber, dass der politische Einfluss auf Entwicklung und Fortbildung der IFRS zuletzt deutlich verstärkt wurde. Schließlich ist auch gewährleistet, dass die IAS/IFRS im „shadow of the law“ erarbeitet werden. In der Gesamtschau spricht all dies dafür, die Voraussetzungen des hier vorgeschlagenen Modells im Hinblick auf die IAS/IFRS als grundsätzlich erfüllt anzusehen.

