

---

## Teil 3 – Rechnungslegung und Rechtsfindungsmethode

### § 6 Die bilanzrechtliche Prinzipienorientierung

Um den Bedarf für den hier angestrebten Dogmatisierungsprozess aufzuzeigen 1  
und die unter § 5 C. skizzierten Thesen zu untermauern, werden nachfolgend  
die Besonderheiten der bilanzrechtsdogmatischen Methode herausgearbeitet. Da  
die Rechnungslegungsordnung in Deutschland mittels staatlichen Rechts erfolgt,  
ist dabei als selbstverständlich vorauszusetzen, dass Bilanzierungsfragen im Wege  
der Rechtsanwendung<sup>363</sup> und damit der Gesetzesauslegung zu beantworten sind.  
Dies gilt auch im Hinblick auf die im Wege des Komitologie-Verfahrens in das  
europäische Recht überführten IFRS.<sup>364</sup> Damit ist die Rechnungslegung tauglicher  
Gegenstand rechtsdogmatischen Denkens. Die Rechtsdogmatik umfasst Auslegung  
und Fortbildung der §§ 238 ff. HGB, wobei die allgemein anerkannten Grundsätze  
der juristischen Methodenlehre zugrunde zu legen sind.<sup>365</sup> Durch diese Grundsätze  
werden zugleich die Grenzen des richterlichen Handelns definiert.<sup>366</sup> Demnach ist  
der in den §§ 238 ff. HGB zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetz-  
gebers zu ermitteln,<sup>367</sup> wozu die herkömmlichen Auslegungsmethoden dienen.<sup>368</sup>  
Insofern es um die Beantwortung schwieriger Bilanzierungsfragen geht, müssen bei  
der Rechtsanwendung aber die Besonderheiten des kodifikatorischen Ansatzes des  
Bilanzrechts einbezogen werden. Diese werden unter A. skizziert. Sofern man seine  
Besonderheiten unter einen Begriff fassen möchte, liegt es nahe, das Bilanzrecht unter  
Rückgriff auf die Regulierungstheorie als prinzipiengeleitete Kodifikation einzu-  
ordnen (B.). Die eigentliche Besonderheit des Bilanzrechts besteht aber darin, dass  
die grammatikalische Normauslegung kaum weiterführt (§ 7 A). Vielmehr greift die  
Praxis primär auf eine hier als „außerpositivistisch“ eingeordnete Methode zurück,  
bei welcher der Bedeutungsinhalt eines Bilanzierungsprinzips unter Rückgriff auf

---

363 Bydlinski/Bydlinski, Methodenlehre, S. 24 definieren diesen Akt treffend also die „Überbrückung zwischen generell-abstrakter Norm und konkretem Sachverhalt“.

364 Merkt, in: Hopt, HGB, Einleitung vor § 238 Rn. 71.

365 Vgl. ausführlich Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 50; ders., Wahlrechte im Bilanzrecht, S. 79 ff.; ders./Pöschke Der Konzern 2009, 532; Hommelhoff, in: Kleindiek/Oehler, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, S. 141 (146); Großfeld NJW 1986, 955.

366 Hennrichs/Pöschke, Der Konzern 2009, 532 (535).

367 Vgl. allgemein z.B. BFH Urt. v. 20.11.2019 – XI R 46/17 = BFHE 266, 241 = BStBl. II 2020, 195 = DStR 2020, 378 Rn. 25.

368 Im Hinblick auf das (Handels- und Steuer-) Bilanzrecht vgl. etwa BFH Urt. v. 1.12.1998 – VII R 21/97 = BFHE 187, 177 = DStRE 1999, 603 (604); BFH Beschl. v. 21.7.2016 – IV R 26/14 = BFHE 254, 371 = BStBl. II 2017, 202 = DStR 2016, 2516 Rn. 36 f.; BFH Urt. v. 20.11.2019 – XI R 46/17 = BFHE 266, 241 = BStBl. II 2020, 195 = DStR 2020, 378 Rn. 25; Merkt, in: Hopt, HGB, Einleitung vor § 238 Rn. 46; Leffson, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 29 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 42; Siebler, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 198.

einen im Dialog der Rechtsanwender erarbeiteten und vertieften Konsens bestimmt wird (§ 7 B).

### *A. Bloße Regelungstupfer*

- 2 Die Bilanzrechtsdogmatik, als rechtswissenschaftliche Beschäftigung mit dem geltenden Bilanzrecht, steht vor der Schwierigkeit, dass das Kern-Bilanzrecht aus wenigen Vorschriften besteht. Zudem beschränkt sich der Kern des (Handels-)Bilanzrechts sowohl auf nationaler (§§ 238 ff. HGB) als auch auf europäischer Ebene – bildlich gesprochen – auf bloße „Regelungstupfer“. Die Regelungen, die sozusagen den Allgemeinen Teil des Bilanzrechts bilden sollten, in dem man die Verortung der zentralen Prinzipien erwarten würde, an denen sodann eine Dogmatik anknüpfen könnte, weisen einen denkbar hohen Abstraktionsgrad auf. Die wesentlichen Abbildungsmaximen werden im HGB nur in Form unscharfer Begrifflichkeiten, als unbestimmte Rechtsbegriffe, wiedergegeben.<sup>369</sup> So enthält die Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU etwa zwar eine Definition des Anlagevermögens (Art. 2 Nr. 4) sowie der Anschaffungs- (Art. 2 Nr. 6) und Herstellungskosten (Art. 2 Nr. 7). Die Regelung des Vorsichtsprinzips ist für sich genommen aber von geringer Aussagekraft, obschon sich das Vorsichtsprinzip auf den Realisationszeitpunkt auswirkt, der seinerseits über den Gewinnausweis bestimmen soll (vgl. Art. 6 Abs. 1 c) i)). Spiegelbildlich hierzu verhält sich das HGB.<sup>370</sup> Der HGB-Gesetzgeber hat zwar die Vorgaben des europäischen Rechts aufgegriffen, sie jedoch nur mit wenigen eigenständigen Konkretisierungen angereichert. Hand in Hand mit dem Fehlen von Definitionen geht, dass die Behandlung selbst ganz grundsätzlicher Abbildungsvorgänge im geltenden Recht nur rudimentär vorgeprägt wurde, insofern man etwa von den Vorgaben zum Ausweis von Rückstellungen (Art. 12 Abs. 12 der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU bzw. § 249 HGB) absieht, welchen zumindest ein – beschränkter – Aussagegehalt zukommt. Insbesondere fehlt es aber auf nationaler Ebene ebenfalls an weitergehenden Maßgaben zum Wesensgehalt des Vorsichtsprinzips. Vielmehr drückt § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sowohl, in seinem Halbsatz 1, das sog. Vorsichtsprinzip als auch, in Halbsatz 2, das Realisationsprinzip aus. Zum Realisationsprinzip heißt es in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB apodiktisch: „Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind.“ Dabei handelt es sich bei Vorsichts- und Realisationsprinzip mit um die zentralen Abbildungsmaximen. Je nachdem, wie

---

369 Vgl. Hennrichs/Schruff, Stand und Perspektiven des europäischen Bilanzrechts, S. 19: Es fehlten in den die bilanzrechtlichen Grundbegriffe wiedergebenden Gesetzesnormen zu vielen dieser Begriffe aussagekräftige Definitionen, aus denen sich erste „bilanzrechtliche Weichenstellungen“ ableiten lassen; s. auch Adler/Düring/Schmaltz, § 243 Rn. 6; Siebler, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 197.

370 Vgl. zu den nachfolgenden Beispielen auch Pöschke, in: Staub, HGB, § 238 Rn. 43.

man § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB versteht, ergeben sich, wie noch zu zeigen sein wird, grundlegende bilanzrechtliche Weichenstellungen. Es stellt sich daher zwingend die Frage, zu welchem Grad überhaupt eine dogmatische Arbeit mit § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB möglich ist.

## B. Nähere begriffliche Kategorisierung

### I. Abstellen auf die Regulierungstheorie

Ein Regelungskonvolut, welches wie das Bilanzrecht vor allem offen normative Begriffe<sup>371</sup>, also unbestimmte Rechtsbegriffe<sup>372</sup> und Generalklauseln<sup>373</sup>, enthält, lässt sich begrifflich bekanntlich als „prinzipienbasierte“ Regelung kategorisieren.<sup>374</sup> Im Rechnungslegungskontext wird das so genannte „principles-based accounting“ dabei zumeist mit einer Rechnungslegung auf der Grundlage der IFRS oder des in den Bilanzrichtlinien bzw. im HGB verfolgten Regelungsmodells gleichgesetzt, wohingegen die Rechnungslegung nach US-GAAP als „rules-based accounting“ bezeichnet wird. Die gewählten Begriffe haben aber ohnehin zunächst einmal nur den Zweck, bestimmte Eigenschaften von Rechtssätzen deskriptiv zu erfassen: „Standards“ bzw. „Principles“ oder „Prinzipien“ sollen unbestimmt gehaltene, wertungsoffene Rechtssätze umschreiben, wohingegen „rules“ oder „Regeln“ Rechtssätze bezeichnen, die unmittelbar subsumtionsfähig sind, ohne dass noch eine nähere Konkretisierung erforderlich wäre.<sup>375</sup>

### II. Bedeutungsgehalt der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“

Anknüpfend an I. wird vorgeschlagen, im bilanzrechtsdogmatischen Diskurs die Bezeichnung „Prinzipien“ als vorzugswürdiges Synonym für die (kodifizierten) Grund-

371 Rütters/Fischer/Birk Rechtstheorie, § 5 Rn. 183: „Wertbegriffe“, denen ein Element der „evaluativen Offenheit“ innewohnt.

372 Hier zugrundegelegt wird das Begriffsverständnis von Groh, in: Weber Rechtswörterbuch, 28. Ed. 2022, „Unbestimmte Rechtsbegriffe“ als in gesetzlichen Tatbeständen verwendete Rechtsbegriffe mit einem vagen, mehrdeutigen oder nicht abschließend aufgezählten Inhalt.

373 Hier zugrundegelegt wird das Begriffsverständnis von Groh, in: Weber Rechtswörterbuch, 28. Ed. 2022, „Generalklauseln“ als Regelungen, die durch ihre wenig detaillierte Ausgestaltung darauf angelegt sind, möglichst viele Tatbestände zu erfassen.

374 Vgl. nur Binder, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 174 f.; Weber-Rey ZGR 2010, 543 (563). Allerdings ist die Terminologie nicht einheitlich. Binder, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 175 f. weist zutreffend darauf hin, dass der Begriff „principle“, genau wie der Ausdruck „Prinzip“, auch für ungeschriebene Rechtssätze verwendet wird; vgl. auch Weber-Rey ZGR 2010, 543 (563): Prinzipienbasiert bedeute, dass der regulatorische Rahmen im Wesentlichen aus abstrakt-generell formulierten Grundsätzen besteht, die ausfüllungsbedürftig bzw. konkretisierbar sind. Regelbasierte Regulierung hingegen wende sich auch Einzelfällen zu und sei damit detaillierter und oft sehr kasuistisch ausgestaltet.

375 Vgl. Armour/Hansmann/Kraakman, in: Anatomy of Corporate Law, S. 32 f.

sätze ordnungsmäßiger Buchführung zu verwenden. Denn bei näherer Betrachtung geht der Begriff der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ in der Kategorie „Prinzipien“ auf, weshalb hier, obschon er im Gesetz weiterhin verwendet wird (vgl. § 5 B. II. 1. c.), dafür optiert wird, ihn im Interesse einer leichteren Verständigung fallen zu lassen. Dafür spricht, dass die Suche nach Beispielen für „ungeschriebene“ GoB angesichts der Regelungsstruktur des geschriebenen Bilanzrechts wohl zwingend ergebnislos bleiben muss. Aufgrund seiner prinzipienorientierten Verfassung sind die bilanzrechtlichen Normen des HGB nicht darauf angelegt, einen fest umrissenen Sachverhalt zu adressieren. Vielmehr handelt es sich um ausfüllungsbedürftige Wertmaßstäbe, die – worauf noch näher einzugehen sein wird – konkretisiert und gegeneinander abgewogen werden müssen, um so inhaltlich ausgefüllt zu werden. Dieser Regelungsansatz bedingt – zumindest der Theorie nach – ein lückenloses System, in dem die Figur ungeschriebenen Rechts denklogisch ausgeschlossen ist.

- 5 Dies lässt den Schluss zu, dass den in §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 243 Abs. 1 HGB enthaltenen Generalverweisen auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ kein greifbarer eigenständiger Bedeutungsgehalt mehr zukommen kann. Es lässt sich zwar weiterhin sagen, dass der Ausdruck „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ selbst einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellt,<sup>376</sup> dieser Begriff lässt sich aber (allein) aus dem Inhalt der handelsrechtlichen Vorschriften, insbesondere den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsgrundsätze, heraus definieren.<sup>377</sup> Die Aussage, das Handelsbilanzrecht sei erst *aufgrund* der Generalverweise lückenlos,<sup>378</sup> trifft mithin nicht zu. Die GoB sind nicht außerhalb der Gesetzesvorschriften,<sup>379</sup> sondern in ihnen zu suchen. All dies hat zugleich zur Folge, dass das Anliegen, den unbestimmten Rechtsbegriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ näher konkretisieren zu wollen, heute ohne eigenen Erkenntniswert bleiben muss. Die Aussagen der §§ 238 Abs. 1 Satz 1, 243 Abs. 1 HGB sind allein noch programmatisch zu verstehen, insofern, als sie den besonderen Regelungsansatz des Bilanzrechts aufzeigen und dem Rechtsanwender die damit verbundenen methodischen Schwierigkeiten vor Augen führen.
- 6 Bei der Ermittlung einer konkreten Bilanzierungsregel helfen die genannten Regelungen hingegen nicht (mehr) weiter.<sup>380</sup> Die Nichttextistenz ungeschriebener GoB hat

376 Merkt, in: Hopt, HGB, § 238 Rn. 12; Pöschke, in: Staub, HGB, § 238 Rn. 42; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 50; Justenhoven/Usinger, in: BeckBilKomm, § 243 HGB Rn. 12; Kirsch/Höbner, in: Baetge/Kirsch/Thiele, BilKomm, Einf Rn. 43; diese Qualifikation geht wohl auf Leffson, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 21, zurück, laut Pöschke, in: Staub, HGB, § 238 Rn. 42 ist sie heute nahezu allgemein anerkannt.

377 Hennrichs/Pöschke, Der Konzern 2009, 532 (535).

378 So aber noch Hommel, Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, S. 5.

379 So aber Hommel, Bilanzierung für Dauerschuldverhältnisse, S. 5; vgl. auch Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 107.

380 Ähnlich Hennrichs/Pöschke, Der Konzern 2009, 532 (535).

unmittelbare praktische Konsequenzen: Sofern in der betriebswirtschaftlichen Literatur die Rede davon ist, die gesetzlichen Festlegungen im Wege der Herausarbeitung „neuer“ GoB konkretisieren zu wollen, sind die dabei erarbeiteten Ergebnisse nicht notwendigerweise als juristisch „falsch“ zu qualifizieren. Um Missverständnisse und Fehlentwicklungen zu korrigieren, sollte für das gewählte Vorgehen jedoch zwingend eine andere Bezeichnung gewählt werden. Denn aus rechtswissenschaftlicher Sicht steht jedenfalls fest, dass sich die vermeintlich „ungeschriebenen GoB“ nicht in Widerspruch zum geltenden Recht setzen könnten: Weder die kaufmännische Praxis noch die Fachkompetenz der Betriebswirtschaftslehre können insofern rechtsschöpferisch wirken, als dass die daraus empirisch-induktiv oder betriebswirtschaftlich-deduktiv abzuleitenden Erkenntnisse für die Rechnungslegungspraxis verbindlich wären, auch wenn sie den geltenden handelsrechtlichen Vorschriften widersprechen.<sup>381</sup> Andernfalls würde eine ungebundene, freie Rechtsfortbildung zugelassen. Das HGB kann mit anderen Worten nicht „GoB-widrig“ sein.<sup>382</sup> Zulässig ist allein die rechtspolitisch fundierte Kritik am geltenden Recht. Jedenfalls im Rahmen der hiesigen Untersuchung wird deshalb, wenn Bezug auf die kodifizierten „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“ genommen wird, von Bilanzierungsprinzipien die Rede sein, um eine sachgerechte Differenzierung zu ermöglichen. Auf diese Weise wird zugleich die besondere Regulationsstruktur der §§ 238 ff. HGB und das damit einhergehende methodische Problem stärker unterstrichen. Aus rechtspolitischer Sicht wäre es sicherlich hilfreich, wenn im HGB *de lege ferenda* gänzlich davon abgesehen würde, auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu verweisen. Diesem Wunsch entgegen steht jedoch die ungebrochene Bedeutung, welche dem Begriff in der Rechtspraxis (zu Unrecht) weiterhin zugemessen wird.

---

381 Pöschke, in: Staub, HGB, § 238 Rn. 44; Merkt, in: Hopt, HGB, § 238 Rn. 12.

382 Vgl. Pöschke, in: Staub, HGB, § 238 Rn. 44.

---

## § 7 Besonderheiten der Bilanzrechtsfindungsmethode

- 1 Eine prinzipienbasierte Regulierung ohne Konkretisierung (etwa mittels Rechtsverordnungen), wie wir sie insbesondere in § 252 HGB antreffen, ist für sich genommen keine echte bilanzrechtsspezifische Eigenart. Das eigentliche Problem der Bilanzrechtsdogmatik, ist – abgesehen vom Festhalten am problematischen GoB-Begriff – ein methodisches. Es ist darin zu sehen, dass die auf Prinzipien beschränkte Regelung mit einer Limitierung der Bilanzrechtsmethodik einhergeht. Damit ist der Umstand gemeint, dass der Inhalt der maßgeblichen Bilanzierungsprinzipien nicht aus dem Gesetz selbst gefolgert wird, sondern dass ein darüber außerrechtlich erzielter, historischer Konsens der Rechnungslegungspraxis maßgeblich ist. Es gibt mit anderen Worten kaum Anknüpfungspunkte für eine im eigentlichen Sinne wörtliche, historische oder herkömmliche teleologische Auslegung der Prinzipien. Das bedeutet zugleich, dass die Bindung an die Prinzipien nicht aus dem Gesetz gefolgert wird; sie gelten aus Sicht der Praxis nicht, weil eine rechtsetzende Autorität sie entworfen hat, sondern vor allem deshalb, weil sich ein Konsens über sie gebildet hat. Es handelt sich beim Bilanzrecht also gewissermaßen um „außerpositivistisches“ Recht. In der Folge ist ununterscheidbar, wo die bilanz-„rechtliche“ Argumentation aufhört und die „außerrechtliche“ beginnt. Nun handelt es sich bei dem Prinzip Konsensbildung statt Dogmatik nicht um ein Konzept, welches dem Handelsrecht gänzlich unbekannt ist. Wir reden hier also nicht von einem absoluten Fremdkörper. Darum geht es aber auch gar nicht. Worauf es eigentlich ankommt, sind die Auswirkungen dieser Spezialmethode auf die Möglichkeiten der Bilanzrechtsauslegung und -fortbildung. Denn in der Folge mangelt es an dogmatisch tragfähigen Möglichkeiten, um das Rangverhältnis von Vorsichts- und Realisationsprinzip näher zu bestimmen und so einen neuen schwierigen Fall wie die Mehrkomponentengeschäfte zu lösen. Stattdessen erreichen neue Auslegungsvorschläge für § 252 HGB faktisch allein über einen ständigen Gerichtsgebrauch Legitimität.

### *A. Grammatikalische Auslegung des Bilanzrechts*

- 2 Zu betonen ist zunächst, dass trotz der aufgezeigten Besonderheiten bei einigen Fallkonstellationen keinerlei Unterschiede zwischen der Auslegung von Bilanzrechtsnormen und der Auslegung anderer Rechtsnormen bestehen. So ist etwa bereits dem Wortlaut der §§ 253, 255 HGB (relativ eindeutig) zu entnehmen, welche Vorgaben für den höhenmäßigen Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden gelten. Abgesehen davon, lässt sich aber angesichts des prinzipienbasierten Ansatzes kaum

eine Bilanzierungsentscheidung im Wege der „reinen Rechtsanwendung“<sup>383</sup>, d.h. unter Heranziehung einer unmittelbar einschlägigen gesetzlichen Regelung, treffen. Der erste Blick gilt dann immer dem unmittelbar auszulegenden, weil (vermutlich) anzuwendenden Bilanzierungsprinzip. Da die einzelnen Bilanzierungsprinzipien, wie aufgezeigt, nahezu ausschließlich aus unbestimmten Rechtsbegriffen und Generalklauseln bestehen, also (bewusste) „Ungenauigkeiten“ aufweisen, führen sprachliche Überlegungen insofern jedoch selten weiter. In der Folge sind die Erfolgsaussichten der wörtlichen („grammatischen“) Auslegung der Bilanzierungsprinzipien gering zu schätzen. Anders stellt sich die Lage in Bezug auf die korrespondierenden Normen im Bilanzsteuerrecht dar. Stellenweise sind diese weitaus ausführlicher verfasst, womit einhergeht, dass bereits auf sprachlicher Ebene gewichtige Weichenstellungen im Hinblick auf den Aussagegehalt der Regelungen erfolgt sind. Für das Handelsbilanzrecht bedeutet all dies aber in praxi, dass sich die herkömmliche Abgrenzung von Gesetzesauslegung und richterlicher Rechtsfortbildung nur bedingt durchführen lässt. Die Methodenlehre möchte insofern bekanntlich eine Differenzierung anhand der Wortlautgrenze, d.h. des äußersten Sinnes des Gesetzeswortlauts, vornehmen: Insofern sich die Rechtsanwendung innerhalb der Wortlautgrenze halte, finde eine bloße Gesetzesauslegung statt. Außerhalb davon sei das Gesetz lückenhaft, also planwidrig unvollständig, und es soll die richterliche Rechtsfortbildung in Form von Analogie und teleologischer Reduktion zulässig sein.<sup>384</sup> Der Wortlaut der Bilanzierungsprinzipien des HGB ist jedoch planvoll unbestimmt. Hier ist ausgeschlossen, dass der Bereich der Rechtsfortbildung überhaupt erreicht wird. Demnach kommt von vornherein keine analoge Anwendung oder teleologische Reduktion eines Bilanzierungsprinzips in Betracht.<sup>385</sup>

### *B. Dominanz der außerpositivistischen Bilanzrechtsfindungsmethode*

An die Stelle der grammatikalischen Auslegung tritt im Bilanzrecht – wie angesprochen – ein Umgang mit den Gesetzesnormen, der sich als „außerpositivistisch“ umschreiben lässt. Denn mit den herkömmlichen, auf rechtspositivistischen Überzeugungen beruhenden Begrifflichkeiten lassen sich die im Rahmen der Bilanzrechtsanwendung stattfindenden Entscheidungsvorgänge kaum erfassen. Näher verdeutlichen lässt sich dies, wenn man Umgang mit Bilanznormen in Kontrast setzt zu den Intentionen, welche der Rechtstheorie zufolge eigentlich hinter der Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, Generalklauseln bzw. eines prinzipienba-

383 Hennrichs/Pöschke, in: Fink/Schultze/Winkeljohann, Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht, 2010, S. 47 (49); vgl. auch Pöschke, in: Staub, HGB, § 238 Rn. 43.

384 Zum Ganzen Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 2. Aufl. 1983, S. 30; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 377; Wank/Maties, Die Auslegung von Gesetzen, S. 81.

385 Vgl. zum Ganzen bereits Hennrichs/Pöschke, Der Konzern 2009, 532 (534).

sierten Ansatzes stehen. Dabei wird deutlich, dass mit einem prinzipienbasierten Ansatz im Allgemeinen zwei Dinge bezweckt werden: Einerseits geht es darum, bei der Rechtsanwendung Außeneinflüsse zuzulassen. Derartige Außeneinflüsse prägen auch die Bilanzrechtsanwendung, sogar geradezu im Übermaß. Andererseits nimmt die Rechtstheorie aber auch an, dass unbestimmte Rechtsbegriffe etc. für Innovationsoffenheit sorgen sollen, also die Anpassungsfähigkeit von Rechtsnormen an sich wandelnde gesellschaftliche Verhältnisse. Diese Zielsetzung wird zwar auch auf dem Gebiet des Bilanzrechts verfolgt, der tatsächliche Umgang mit den bilanzrechtlichen Normen erfolgt aber primär rückwärtsgewandt.

#### I. Intention hinter einer prinzipienbasierten Regulierung

- 4 Im Mittelpunkt einer prinzipienbasierten Regelung steht zunächst das Bestreben, die Regelungsmaterie gegenüber Einflüssen vonseiten der Rechtsanwender zu öffnen (1.). Daneben geht es aber auch darum, eine langfristige Flexibilität des Gesetzesrechts zu gewährleisten. Das Gesetzesrecht soll Innovationen aufnehmen und sich an wandelnde Verhältnisse anpassen können (2.).

##### 1. Öffnung für Außeneinflüsse

- 5 Der Gesetzgeber will im Hinblick auf die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe und Generalklauseln, den Rechtsanwender und Richter damit betrauen, „die Zwecke und Ziele, die mit der Vorschrift im konkreten Fall verfolgt werden sollen, selbst zu definieren und unter ihnen abzuwägen“.<sup>386</sup> Beispiel für eine nach diesen Grundsätzen ausgestaltete Norm ist § 138 Abs. 1 BGB, wo der Rechtsanwender den in Bezug genommenen, außerhalb der Rechtsordnung liegenden Wertungsrahmen, die „guten Sitten“, selbst definieren soll, bevor er anschließend den Sittenverstoß zu prüfen vermag. In seinem Ermessen, zu dem es hier gesetzlich autorisiert wird, soll das rechtsanwendende Organ dabei nicht völlig frei sein. Vielmehr soll es insbesondere an die Wertungen des Grundgesetzes gebunden sein und die Interessen der beteiligten Parteien abzuwägen haben.<sup>387</sup> Vergleichbar dazu, wird im Hinblick auf einen prinzipienbasierten Regelungsansatz die Auffassung vertreten, dass das unterhalb der Ebene des Gesetzgebers verfügbare Praxiswissen beim Rückgriff auf Prinzipien stärker in den Prozess der Normkonkretisierung einfließen könne als bei einer Regelbasierung.<sup>388</sup> Es schwinde beim prinzipienbasierten Ansatz, so *Binder*,

---

386 *Rüthers/Fischer/Birk Rechtstheorie*, § 5 Rn. 183.

387 *Rüthers/Fischer/Birk Rechtstheorie*, § 5 Rn. 183.

388 Vgl. *Binder*, *Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien*, S. 192: „Im Rahmen der Auslegungspraxis durch Gerichte und sonstige Normanwender fließt eine Vielzahl situationsbezogener Erfahrungen und Wertungen in den Aussagegehalt von Standards ein, die in der Regelbildung nur schwer zu erfassen und zu kanalisieren wäre.“



implizit die Hoffnung mit, dass er die Rechtsanwender zur Mündigkeit erziehe, also eine verhaltenssteuernde Wirkung habe, weil er die Normadressaten mittelbar dazu anrege, selbst zu einer Optimierung des Regelwerks beizutragen. Durch Antizipation und Gewichtung von Grundsätzen seitens der Rechtsanwender solle die Rechnungslegung selbständig optimiert werden.<sup>389</sup> In der Folge bedeute es für den Regelsetzer tendenziell einen geringeren Aufwand, „nur“ Prinzipien zu formulieren.<sup>390</sup> Die Anreizwirkungen eines prinzipienbasierten Systems sollen sich dabei selbst auf Ebene der Rechtsdurchsetzung fortsetzen, indem auch hier zu einer reflektierten Entscheidungsfindung angeregt wird.<sup>391</sup> Zugleich soll eine prinzipienbasierte Regulierung die Anreize mindern, überhaupt eine Regelumgehung anzustreben. Denn, da es dabei zu geringeren Über- und Untersteuerungseffekten komme, seien sie besser dazu geeignet, „komplexe, ex ante kaum abstrakt definierbare Interessenlagen“ gerecht zu erfassen.<sup>392</sup>

## 2. Flexibilität und Innovationsoffenheit

Allein mit dem Verweis auf die Öffnung für Eigenwertungen der Rechtsanwender sind die mit Prinzipien verfolgten Absichten aber nur unzureichend beschrieben. Vielmehr und vor allem geht es darum, die Gesetzesmaterie zukunftsgerichtet zu flexibilisieren. So wird seitens der Rechtstheorie hinter einem Rückgriff des Gesetzgebers auf unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln die Absicht vermutet, ein Rechtsgebiet für „veränderte Weltansichten und Wertvorstellungen“ offen zu halten.<sup>393</sup> Das Gesetz solle durch die kalkulierten Unbestimmtheiten in Form von unbestimmten Rechtsbegriffe und Generalklauseln Elastizität gewinnen und damit die Fähigkeit erlangen, sowohl auf neue Sachverhalte als auch auf neue soziale und politische Wertvorstellungen angewendet zu werden.<sup>394</sup> Dementsprechend sollen prinzipienbasierte Rechnungslegungsregeln der Theorie nach sicherstellen, dass das

389 Vgl. *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 193.

390 *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 192.

391 Vgl. *Armour/Hansmann/Kraakman*, in: *Anatomy of Corporate Law*, S. 33: „Standards [...] require courts (or other adjudicators) to become more deeply involved in evaluating and sometimes molding corporate decisions ex post“. Demgegenüber gelte für „rules“: „rules can be mechanically enforced, but require effort to be invested ex ante by rule-making bodies to ensure they are appropriately drafted“; ähnlich *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 194: Bei einer Regelbasierung würden Abschlussprüfer und Gerichte dazu verleitet, „nur mehr die formale Vereinbarkeit von Bilanzierungspraktiken mit bilanzrechtlichen Regeln zu prüfen, ohne die materialen wirtschaftlichen Konsequenzen der jeweiligen Entscheidung hinreichend zu erörtern.“; s. auch *Hennrichs*, in: *Hennrichs/Schruff*, Stand und Perspektiven des europäischen Bilanzrechts, S. 6: Der Anwender werde bei einer Regelbasierung (ausschließlich) auf eine strikte Beachtung des Wortlauts verpflichtet, was sich leicht in Formalismus erschöpfen könne. Gerade die übermäßige Konzentration auf die Wortlautkonformanz eröffne also den Raum für „kreative Bilanztricks“.

392 *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 192; gleichgerichtet *Armour/Hansmann/Kraakman*, in: *Anatomy of Corporate Law*, S. 33.

393 *Rüthers/Fischer/Birk* Rechtstheorie, § 5 Rn. 174.

394 *Rüthers/Fischer/Birk* Rechtstheorie, § 5 Rn. 185.

Recht der Rechnungslegung über längere Zeiträume hinweg und auch im Angesicht der vielgestaltigen und veränderlichen Rahmenbedingungen des Wirtschaftslebens unverändert bleiben kann, wohingegen bei einem regelbasierten Rechnungslegungssystem ein ständiger Anpassungsbedarf zu befürchten wäre.<sup>395</sup>

- 7 *Hennrichs* bringt darüber hinaus vor, dass das mit einem regelbasierten System einhergehende Bedürfnis nach kontinuierlichen Anpassungen auf längere Sicht zu einer Überregulierung beitragen könne: Es drohe sich im regelbasierten System über die Jahre ein zumindest in Teilen widersprüchliches Regelungskonvolut aufzutürmen, welches dann selbst von Fachleuten kaum mehr zu erfassen sei.<sup>396</sup>

## II. Im Kontrast dazu: Tatsächlicher Umgang mit §§ 238 ff. HGB

- 8 Auch hinter der besonderen Form der §§ 238 ff. HGB steht, wie bereits angedeutet, zweifellos die *Intention*, auf diese Weise die Beständigkeit der Rechtsnormen angesichts des raschen Flusses der wirtschaftlichen Entwicklung zu gewährleisten. Hier wird aber die These vertreten, dass die Prinzipienbasierung der §§ 238 ff. HGB tatsächlich zu etwas ganz anderem genutzt wird. In der alltäglichen Rechtsanwendung führt der bilanzrechtliche Regelungsansatz nämlich nur am Rande dazu, dass gewandelte tatsächliche Verhältnisse bei der Normauslegung zur Geltung gebracht werden. Vorrangig wird er dazu gebraucht, um den Sinngehalt der Normen anhand homogener Überzeugungen der (Bilanz-)Rechtsgemeinschaft zu rekonstruieren. Eine bestimmte Norminterpretation wird dabei plausibel und stabil durch den impliziten, vergangenheitsbezogenen Verweis auf ein bestehendes Bündel an geteilten Überzeugungen, dessen Gewichtung für den konkreten Fall nur jeweils angepasst werden muss. Dies hat zur Konsequenz, dass eine Normlektüre Außenstehender nahezu ohne Erkenntnisgewinn bleiben muss. Der anekdotische Befund, dass viele Juristen das Bilanzrecht als elitäre, wenig inklusive Materie wahrnehmen, wird dadurch jedenfalls teilweise erklärbar. Denn die Gesetzesauslegung vollzieht sich primär durch den Rückgriff auf einen außerrechtlichen Konsens der „eingeweihten“ Bilanzierungspraxis über die Rechnungslegungsgrundlagen, der im praktischen Diskurs immer wieder rekonstruiert wird. Dieser Diskurs wird hier als außerrechtliche „Grundlagenwissenschaft“ bezeichnet (1.). Dieses Vorgehen vermindert den Aussa-

395 Vgl. dementsprechend Begr. RegE BiRiLiG, BT-Drucks. 10/317, S. 68: „Die auch von der Sache her gebotene Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ermöglicht zudem ein hohes Maß an Flexibilität. Dadurch werden auch in Zukunft für die Neubildung und Weiterentwicklung ergänzender Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die kaufmännische Praxis Raum und Bedarf bleiben.“ S. auch *Adler/Düring/Schmaltz*, § 243 Rn. 7; *Justenhoven/Usinger*, in: BeckBilKomm, § 243 HGB Rn. 20; *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, § 9 Rn. 51; *Siebler*, Internationalisierung der Rechnungslegung, S. 197; allgemein auch *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien, S. 192; *Weber-Rey ZGR* 2010, 543 (564): „Grundsätzlich ist ein prinzipienbasierter Ansatz zu begrüßen, da [...] abstrakte Prinzipien in einem sich ständig wandelnden Markt oftmals viel beständiger sind als strikte Regeln.“

396 *Hennrichs*, in: *Hennrichs/Schruff, Stand und Perspektiven des europäischen Bilanzrechts*, S. 6, 8.

gegehalten einer Auslegung bilanzrechtlicher Normen, welche es sich zum Ziel setzt, den Willen des historischen Gesetzgebers zu erforschen (historische Auslegung), es ist aber geeignet, richterliches Ermessen im Rahmen der Fallentscheidung wirksam zu begrenzen (2.). Da diese spezifisch-bilanzrechtliche Methode im direkten Konflikt mit einer rechtspositivistischen Grundüberzeugung tritt, wird sie hier als „außerpositivistisch“ eingeordnet (3).

## 1. Identifikation einer „Grundlagenwissenschaft“

### a. Akademischer Ursprung

Die gewählte Formulierung „Grundlagenwissenschaft“ ist hier nur in der Art eines Sammelbegriffs zu verstehen und soll keine inhaltliche Aussage transportieren. In diesem Sinne dient sie dazu, das Zusammenspiel von Wissenschaft, BFH-Rechtsprechung und moderner, „normativer“ Bilanzforschung zu bezeichnen, so wie es maßgeblich für das moderne Verständnis davon ist, was mit den kodifizierten Bilanzierungsprinzipien (vor allem Vorsicht, Imparität, Realisation) gemeint ist und in welchem Verhältnis sie zueinander stehen. Das moderne Verständnis vom Wesensgehalt der maßgeblichen Bilanzierungsprinzipien wird zunächst durch eine etwa als „Bilanztheorie“ (*Moxter*)<sup>397</sup> bzw. „Theorie der Rechnungslegung“ (*Ballwieser*)<sup>398</sup> bezeichnete akademisch-theoretische Auseinandersetzung mit der – wie *Wagner* betont, als Faktum bereits angetroffenen<sup>399</sup> – Struktur der Bilanz und Praxis der Bilanzierung geprägt. In der Betriebswirtschaftslehre wird diese Auseinandersetzung auch als akademische Kritik an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung umschrieben.<sup>400</sup> Diese Kritik wird begründet durch die betriebswirtschaftliche Erforschung und Beschreibung einer „Natur der Sache“ der Handelsbilanz,<sup>401</sup> wobei im Ausgangspunkt primär die Überlegungen *Schmalenbachs* dazu, unter welchen Umständen bilanziell der wirtschaftliche Erfolg (im Gegensatz zum Vermögen<sup>402</sup>) der Unternehmung in einer Periode ermittelt werden kann, standen.<sup>403</sup> Die Kritik entzündet sich dementsprechend an Diskrepanzen zwischen dem, was im Interesse einer besseren Betriebssteuerung bzw. Selbstinformation des Unternehmens vermittelt werden sollte, und dem, was tatsächlich vermittelt wird.<sup>404</sup>

397 Zur Bilanztheorie als Oberbegriff für die verschiedenen Forschungsansätze *Moxter* Zfbf-Sonderheft 32/1993, 61 (62).

398 *Ballwieser* Zfbf-Sonderheft 32/1993, S. 107 (109).

399 *Wagner* Zfbf-Sonderheft 32/1993, S. 1 (2).

400 So der geteilte Befund bei *Wagner* Zfbf-Sonderheft 32/1993, S. 1 (2); *Moxter* Zfbf-Sonderheft 32/1993, 61 (64); *Ballwieser* Zfbf-Sonderheft 32/1993, S. 107 (109).

401 *Beisse* StW 1984, 1 (6).

402 Vgl. dazu aber insbesondere *Simon*, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, S. 2 und *passim*.

403 Vgl. nur *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, S. 49.

404 Vgl. *Wagner* Zfbf-Sonderheft 32/1993, S. 1 (3); *Moxter* Zfbf-Sonderheft 32/1993, 61 (71).

- 10 Es geht also, wie es *Schön* ausdrückt, um der Bilanz attestierte Mängel<sup>405</sup> oder, mit den Worten *Moxters*, um die Bekämpfung von Rechnungslegungsmythen<sup>406</sup>. Dementsprechend wurden Versuche unternommen, um Rechnungslegungsmodelle und -systeme zu entwerfen, welche ökonomisch „richtiger“ sind und den betriebswirtschaftlich erwünschten Bilanzfunktionen besser nachkommen können.<sup>407</sup> Es geht dabei zunächst um „reine (absolute) betriebswirtschaftliche Theorie“<sup>408</sup>. Der Einfluss dieser akademischen Theorie auf die Verfassung des modernen deutschen Bilanzrechts ist aber nicht zu unterschätzen.<sup>409</sup> Denn die theoretische Auseinandersetzung mit der Bilanzierung hat in Deutschland, wie *Michael Power* ausführt,<sup>410</sup> von Beginn an einen starken Praxisbezug aufgewiesen. Als Grund hierfür wird von *Power* neben der historischen Bedeutung der Handelshochschulen ein gewisser Gemeinsinn angeführt. Die Herausbildung der Funktionsbedingungen der Wirtschaft sei als Gemeinschaftsprojekt angesehen worden, was dazu geführt habe, dass Menschen wie *Schmalenbach* im Vergleich zu England eine stärkere Integration in den Regulierungsprozess und Anerkennung ihrer Arbeitsergebnisse von institutioneller Seite erfuhren, wohingegen der Einfluss der großen Abschlussprüfungsunternehmen auf den Regelsetzungsprozess geringer geblieben sei. Vor allem aber ist sowohl aufseiten des Gesetzgebers als auch der Bilanzierungspraxis eine hohe Bereitschaft vorhanden, die theoretischen Erkenntnisse auch zu berücksichtigen.<sup>411</sup>

405 Vgl. *Schön* ZHR 161 (1997), 133 (146).

406 Vgl. *Moxter* BB 2000, 2143; vgl. konkret auch etwa *Wüstemann/Wüstemann* Zfbf 79 (2009), 31 (49) unter Bezugnahme auf *Leffson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 279: Es lasse sich wohl kaum bestreiten, dass nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Gewinnrealisierung ein Jahresergebnis vermittelt wird, das als Maßgröße des wirtschaftlichen Erfolgs „unbrauchbar“ ist.

407 *Moxter* Zfbf-Sonderheft 32/1993, 61 (71).

408 *Beisse* StuW 1984, I (11).

409 Vgl. allgemein zum Zusammenhang zwischen der regionalen akademischen Auseinandersetzung mit der Rechnungslegung und der dort geltenden Verfassung des Rechnungslegungsstandardsystems *Power*, in: *Leuz/Pfaff/Hopwood*, The Economics and Politics of Accounting, S. 376 (376): „the role, or lack of role, of academics, whether temporary or institutionalized, as individuals or as groups, says much about the style of rule making in an accounting jurisdiction and provides a specific standpoint from which broader differences in accounting regulatory systems can be understood“.

410 *Power*, in: *Leuz/Pfaff/Hopwood*, The Economics and Politics of Accounting, S. 376 (380). Bei *Power*, in: *Leuz/Pfaff/Hopwood*, The Economics and Politics of Accounting, S. 376 (382) heißt es weiterhin: „the German accounting academic is embedded in a field which is closer in orientation to policy matters, in values and temperament, than the operational environment of his English counterpart“.

411 *Power*, in: *Leuz/Pfaff/Hopwood*, The Economics and Politics of Accounting, S. 376 (386) schreibt: „German industry accepts the scientific role of the German academic that is, as a critical but ultimately consensual contributor. The English academic does not function in such a clear system of values. Instead it is the accounting firms which have established themselves as authorities in the market for interpretations, mediating the views of their powerful clients.“ Vgl. auch *McLeay/Ordleheide/Young*, in: *Leuz/Pfaff/Hopwood*, The Economics and Politics of Accounting, S. 285 (312): „While the academic community on its own appears to have exerted relatively little influence over the decisions of the legislative body, academic experts acting in unison through a formal lobbying group appear to have derived significant influence through their contribution to a process in which agreement between lobbyists was a key feature of accounting lawmaking. Finally, additional tests indicate that industry's relative power was largely restricted to format and disclosure issues, again depending crucially on the support of either the academic or auditor groups.“

## b. Fortleben in der BFH-Rechtsprechung

Das akademisch vorgeprägte Verständnis vom Gehalt der Bilanzierungsprinzipien wird in Deutschland sodann durch die Finanzgerichtsbarkeit in einem praktischen Diskurs beständig rekonstruiert (vgl. zu diesem Aspekt bereits § 5 B. I. 2.). Sobald sich in der Finanzgerichtsbarkeit ein fester Gerichtsgebrauch etabliert hat, werden die Rechtsanwender diesen reflexartig heranziehen, sofern sie zwischen mehreren tauglichen Hypothesen zum Inhalt einer Rechtsnorm rechtlich selektieren müssen.<sup>412</sup> Die Wirkungsmacht von BFH-Entscheidungen wird dabei durch die Besonderheiten finanzgerichtlicher Verfahren bekanntlich noch erheblich verstärkt, da die für das jeweilige steuerrechtliche Sachgebiet zuständigen Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder durch die vorbehaltlose Veröffentlichung einer BFH-Entscheidung im BStBl. II eine Anweisung an die nachgeordneten Dienststellen der Finanzverwaltung zum Ausdruck bringen, die in der jeweiligen Entscheidung enthaltenen Rechtsgrundsätze auf gleichgelagerte Sachverhalte allgemein – über den entschiedenen Einzelfall hinaus – anzuwenden.<sup>413</sup> Aus methodischer Sicht ist dies auch grundsätzlich gerechtfertigt, da so dem Ziel der Vermeidung von Wertungswidersprüchen Rechnung getragen wird, in dem wiederum der Grundsatz des Gleichmaßes, wonach Gleiches gleich, Ungleiches entsprechend seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist, zum Ausdruck kommt.<sup>414</sup> Allerdings kommt den letztinstanzlichen Entscheidungen hierdurch eine faktisch „normerzeugende und gesetzesderogierende“ Wirkung zu.<sup>415</sup>

## 2. Auswirkungen

In der alltäglichen Bilanzrechtsanwendung wirkt sich das beschriebene Zusammen- treffen von prinzipienbasiertem Regelbestand, (ehemals) einflussreicher Bilanzfor- schung und finanzgerichtlicher Rechtsprechung in zweierlei Hinsicht aus. Insofern bei der Gesetzesauslegung ein impliziter Konsens der Praxis über die Rechnungsle- gungsgrundlagen zugrunde gelegt wird, wird im Regelfall das richterliche Ermessen im Rahmen der Fallentscheidung ebenso effektiv eingeschränkt, wie durch die herkömmlich rechtswissenschaftlich definierten Grenzen. Denn die „Unbestimmt- heit“ bilanzrechtlicher Normen ist dann gar nicht primär darauf angelegt, Eigen- wertungen des Rechtsanwenders zu ermöglichen. Sie verweist vielmehr auf ein

412 Vgl. allgemein *Rüthers/Fischer/Birk* Rechtstheorie, § 6 Rn. 233, 235 ff.

413 BFH Urt. v. 31.8.2011 – X R 19/10 = BFHE 234, 420 = BStBl. II 2012, 190 = DStR 2012, 17 Rn. 25.

414 *Bydlinski/Bydlinski*, Methodenlehre, S. 46 f.

415 So allgemein im Hinblick auf die Gefahren eines ständigen Gerichtsgebrauchs *Rüthers/Fischer/Birk* Rechtstheorie, § 6 Rn. 491.

„vorrechtliches“<sup>416</sup> Verständnis von den Rechnungslegungsgrundlagen und nur eine Norminterpretation, welche dieses Verständnis berücksichtigt, erscheint plausibel und stabil. Es besteht aber die Gefahr, dass die Auslegung (neu geschaffener) unmittelbar subsumtionsfähiger Bilanzrechtsnormen über diese explizite Rückbezogenheit vernachlässigt wird.<sup>417</sup> Die methodische Arbeit mit dem Gesetz droht auf eine Betrachtung des „großen Ganzen“ reduziert zu werden, obschon ein prinzipienbasiertes Regulierungssystem die Rechtsanwender doch – wie aufgezeigt – gerade zu Differenzierungen anhalten sollte. Eine weitere Auswirkung ist, dass die Suche nach einer (problemrelevanten) Absicht des historischen Gesetzgebers, also die historische Auslegung, an Grenzen stoßen muss, da der Gesetzgeber sich weitgehend implizit darauf beschränkt hat, auf den bereits existierenden außerrechtlichen bilanzierungspraktischen Konsens zum Wesensgehalt der (neu kodifizierten) Bilanzierungsprinzipien zu verweisen. Anders fällt die Bewertung nur im Hinblick auf die vom BilMoG und den nachfolgenden Reformprojekten betroffenen Regelungskomplexe aus. Insbesondere enthalten die Gesetzesmaterialien zum BilMoG konkrete Stellungnahmen im Hinblick auf einzelne bilanzielle Wahlmöglichkeiten, die im Zuge der Reform entfallen sollten. Im Zuge dessen kam der Gesetzgeber nicht umhin, (indirekt) auch zu einzelnen grundlegenden Bilanzierungsprinzipien Stellung zu nehmen. Darüber hinaus gilt wiederum, dass im Steuerbilanzrecht häufig auf eine erkennbare gesetzgeberische Zweckbestimmung, also eine „subjektive“ Auslegung,<sup>418</sup> zurückgegriffen werden kann. Dies liegt nicht zuletzt darin begründet, dass sich das Bilanzsteuerrecht der allgemeinen Eingriffsverwaltung zuordnen lässt und deren feste, vom BVerfG ausdifferenzierte Zwecke teilt.

### 3. Einordnung als „außerpositivistisch“

- 13 Aus rechtstheoretischer Sicht tritt die skizzierte bilanzrechtliche Methode in einen Konflikt zum Postulat eines gesetzessystematischen Rechtsdenkens. Aus dem Blickwinkel des Rechtspositivismus muss der Bindungsgrund einer Norm „aus dem Gegenstand der Bindung selbst, dem Gesetz“ folgen. „Das Gesetz muss gleichsam für sich selbst sprechen und den „Willen“ des Gesetzgebers allein repräsentieren.“<sup>419</sup> Das Recht wird so, wie es *Dreier* ausdrückt, von den „Interventionen durch Theologie

416 Vgl. allgemein zur Beeinflussung der Sinndeutung von Gesetzestexten durch die weltanschaulichen Vorverständnisse seiner Autoren und Interpreten: *Rüthers/Fischer/Birk* Rechtstheorie, § 5 Rn. 173.

417 Ähnlich *Hennrichs*, Wahlrechte im Bilanzrecht, S. 84.

418 Vgl. zur Unterscheidung zwischen „subjektiver“ und „objektiver“ historischer Auslegung nur *Bydliński/Bydliński*, Methodenlehre, S. 35.

419 *Forgó/Somek*, in: *Neue Theorien des Rechts*, S. 123 (128). *Kelsen*, Reine Rechtslehre (Studienausgabe), S. 45 ff., 219 geht bekanntlich davon aus, dass eine die Normativität begründende Grundnorm vorgebe, dass „man sich so verhalten soll, wie es einer tatsächlich gesetzten, im großen und ganzen wirksamen Verfassung und daher den gemäß dieser Verfassung tatsächlich gesetzten, im großen und ganzen wirksamen Normen entspricht“.

und Moralphilosophie“ befreit. Denn danach besteht zwischen positivem Recht und „Moral“ kein notwendiger Zusammenhang.<sup>420</sup> Bei der bilanzrechtlichen Methode wird die Existenz einer Recht setzenden Autorität zwar nicht grundlegend in Zweifel gezogen, der eigentliche Bindungsgrund einer Norm wird aber anders rekonstruiert: Anstatt primär auf den Willen des Gesetzgebers abzustellen, wird die Bindung einer bestimmten Norminterpretation maßgeblich daraus abgeleitet, dass sie kohärent ist mit den homogenen Überzeugungen der Rechtsgemeinschaft. Es wird hier mit anderen Worten stillschweigend auf eine allseitige Gewissheit im Hinblick auf bestimmte Grundfragen der Rechnungslegung verwiesen, um die Bindungskraft der kodifizierten Bilanzierungsprinzipien zu begründen. Da sie es unmöglich macht, explizit „rechtliche“ von außerrechtlichen Argumenten zu scheiden, kann man sie einem „außerpositivistischen“ Rechtsdenken zuordnen.

### C. Zusammenfassung

1. Seitdem die Rechnungslegung „verrechtlicht“ wurde, also spätestens seit der Integration des bilanzrechtlichen Regelkorsetts in das HGB durch das BilRiLiG, gilt im Ausgangspunkt, dass die Beantwortung konkreter Bilanzierungsfragen zur Rechtsdogmatik zählt. Es hat sich aber gezeigt, dass die Auslegung bilanzrechtlicher Normen bei näherem Hinsehen erheblich vom allgemeinen rechtsdogmatisch-methodischen Vorgehen abweicht. Dem zugrundeliegt, dass sich kaum eine Bilanzierungsentscheidung treffen lässt, indem auf eine einzige, unmittelbar einschlägige gesetzliche Regelung in den §§ 238 ff. HGB abgestellt wird, da sich sowohl der europäische als auch der nationale Bilanzrechtsgesetzgeber weitgehend darauf beschränkt haben, abstrakte Grundsätze zu kodifizieren. 14
2. Auch eine wörtliche oder historische Auslegung der kodifizierten Bilanzierungsprinzipien ist kaum einmal zielführend. Vielmehr wird die These vertreten, dass der Rechtsanwender durch die Unbestimmtheit bilanzrechtlicher Normen auf sein außerrechtlich gebildetes Verständnis von den Rechnungslegungsgrundlagen zurückverwiesen wird. Dieses Verständnis vom Sinngehalt der Bilanzierungsprinzipien – und damit der bilanzrechtlichen Normen – wird ohne verwertbare Vorgaben des Gesetzgebers in einem praktischen Diskurs rekonstruiert, der sich als eine Art „Grundlagenwissenschaft“ umschreiben lässt. Schlussendlich geht es darum, einen Konsens der Bilanzrechtsgemeinschaft zu finden und zu bestätigen. Eine bestimmte Norminterpretation wird dabei durch den impliziten, vergangenheitsbezogenen Verweis auf ein bestehendes Bündel an geteilten Überzeugungen, dessen Gewichtung 15

420 Dreier NJW 1986, 890: Die materiale Richtigkeit einer Norm oder einer Normenordnung wird ausklammert; vgl. auch Forgó/Somek, in: Neue Theorien des Rechts, S. 123 (125).

nur jeweils angepasst werden muss, plausibel und stabil. Die so umrissene bilanzrechtliche Methode ist nicht mit einer gesetzessystematischen rechtstheoretischen Grundüberzeugung vereinbar. Zwar wird bei ihr die Existenz einer Recht setzenden Autorität nicht grundlegend in Zweifel gezogen, es wird dem Einfluss dieser Autorität bei der Rekonstruktion des zur Bindung einer Norm führenden Entscheidungsvorgangs aber ein geringeres Gewicht zugemessen als der Frage, ob die Norm kohärent ist mit den homogenen Überzeugungen der Anwendergemeinschaft.