



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Rezeption privater Rechnungslegungsstandards durch den Staat - Zugleich ein Beitrag zu dem Streit um die Verfassungskonformität der Einbindung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee und dessen Standards nach § 342 HGB –“**

Dissertation vorgelegt von Jan Peter Müller

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Zweitgutachter: Prof. Dr. Peter Axer

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Zusammenfassung der Inaugural – Dissertation  
zur Erlangung der Doktorwürde  
der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg  
mit dem Titel

***Rezeption privater Rechnungslegungsstandards durch den Staat***

*- Zugleich ein Beitrag zu dem Streit um die Verfassungskonformität der Einbindung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee und dessen Standards nach § 342 HGB –*

vorgelegt von

Jan Peter Müller, Rechtsreferendar aus Fulda

Erstgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Bundesverfassungsrichter a.D.

Zweitgutachter: Prof. Dr. Peter Axer

Tag der mündlichen Prüfung: 11. Juli 2013

## A. Einleitung

Die vorgelegte Arbeit widmet sich dem aus Sicht der Normsetzungs- und Rechtsquellenlehre brisanten Thema der Rezeption privater Normen durch den Staat, damit der Einbeziehung von Privaten in die Normsetzung und der Übertragung von Normsetzungsgewalt auf Private. Sie bemüht sich dabei um eine Grundlagenstudie, die das privat entstandene Rechnungslegungsregelwerk in die Aufgaben- und Kompetenzordnung des Staates, seine Handlungsmittel und den Grundrechtsschutz einordnet. Sie sucht verfassungskonforme Wege, um private Rechnungslegungsstandards in das deutsche Handelsbilanzrecht einzubeziehen. Die 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.

Aus deutscher Sicht belegt die Diskussion um die Möglichkeiten, eine neue Finanzmarktkrise<sup>1</sup> 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.

Wissenschaftlich besteht zumeist wohl eher Skepsis gegenüber einer staatlichen Normsetzung durch Private. Wie auch die Regelung des § 342 HGB zeigt, kommen diese in der Praxis aber immer häufiger vor. Aus Sicht des Gesetzgebers besteht scheinbar die Notwendigkeit zu dieser Einbeziehung Privater. Der Gesetzgeber zeigt sich hierbei sowohl erfinderisch als auch gestaltungsfreudig. Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellen sich jedoch auch weiterhin viele Fragen in Bezug auf die Möglichkeit und die Grenzen der Normsetzung unter Beteiligung von Privaten und durch Private. Für das Handelsbilanzrecht soll die vorliegende Arbeit einige dieser Fragen auflösen.

---

<sup>1</sup> 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.

## B. Das Bedürfnis nach privaten Standards und das deutsche Handelsbilanzrecht

Das Grundgesetz kennt kein bestimmtes Wirtschaftssystem<sup>2</sup>. Grundrechtsschutz und Sozialstaatsauftrag müssen jedoch in ihrer Gegenläufigkeit zum Ausgleich gebracht werden, wenn die Wirtschaftsordnung eine Regelung erfährt<sup>3</sup>. Bei der Ausgestaltung der Wirtschaftsordnung belässt die Verfassung dem Gesetzgeber aber einen weiten Gestaltungsraum<sup>4</sup>.

In diesem Rahmen sind auch Rechnungslegungswerke gebunden. Rechnungslegungswerke legen Rechenschaft und sollen die betriebliche Realität modellhaft abbilden<sup>5</sup>. Sie existieren nicht um ihrer selbst willen, sondern sind interessenabhängig und funktionsbestimmt<sup>6</sup>. Sie können von den unterschiedlichen Betroffenen und Beteiligten für ihre Zwecke genutzt werden. So können Rechnungslegungswerke von dem Rechnungslegenden selbst, den Adressaten des Rechnungslegungswerkes, sonstigen Dritten wie Vertragspartnern oder Konkurrenten und selbst vom Staat mittelbar oder unmittelbar für ihre Interessen genutzt werden. Rechnungslegungswerke, die alle Interessen und Funktionen voll zum Ausdruck bringen, sind Utopie. Andererseits sind viele nebeneinanderstehende Werke ebenso wenig vorstellbar, da sie mit unverhältnismäßigen Kosten oder Mühen verbunden wären.

Rechnungslegungsmodelle sind historisch gewachsen. Je nach Wirtschaftsraum und Staat unterscheiden sie sich daher genauso, wie auch die einzelnen Wirtschaftssysteme. So sind etwa Rechnungslegungsmodelle in angelsächsischen Systemen vermehrt von kaufmännischer Übung bestimmt und dienen der Information der Kaufmannschaft<sup>7</sup>. Demgegenüber dienen kontinentaleuropäische Rechnungslegungsmodelle eher dem Schutz vor Insolvenz und als Grundlage der Besteuerung und sind daher deutlicher dem Staat zugeordnet<sup>8</sup>. Die Unterschiede der Nationalökonomien, der Rechtssysteme und auch der jeweiligen nationalstaatlichen Rechnungslegungsmodelle treten vor dem Hintergrund der immer weiter zunehmenden

---

<sup>2</sup> Ruffert, „Die Leistungsfähigkeit der Wirtschaftsverfassung“, in: AöR 134 (2009), S. 197, 198 f.

<sup>3</sup> BVerfGE 4, 7, 18 f – Investitionshilfegesetz; 25, 1, 19 f. – Mühlengestz; 30, 292, 317 – Erdölbevorratung; vgl. auch: Leisner, „Freiheitliche Wirtschaftsverfassung aus den Grundrechten – oder Grundrechtsrelativierung durch soziale Verfassungssystematik?“, in: Wirtschaft im offenen Verfassungsstaat, FS Schmidt, 2006, S. 363 ff.; Kirchhof, Deutschland im Schuldensog, München 2012, S. 203.

<sup>4</sup> BVerfGE 50, 290, 337 - Mitbestimmung.

<sup>5</sup> Ballwieser, in: MüKo-HGB, Band 4, 2. Auflage, München 2008, § 243, Rn. 59. vgl. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts Heidelberg 2012, S. 1066; Kirchhof, „Zeitgerechtes und rechtzeitiges Bilanzieren“, in: Erle/Goette/Wulf (Hrsg.), Festschrift für Peter Hommelhoff zum 70 Geburtstag, S. 527, 54; Winkeljohann/Klein, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Auflage, München 2006, § 238, Rn. 59.

<sup>6</sup> Vgl.: Kirchhof, „Zeitgerechtes und rechtzeitiges Bilanzieren“, in: Erle/Goette/Wulf (Hrsg.), Festschrift für Peter Hommelhoff zum 70 Geburtstag, S. 527 ff.; Wöhe/Mock, Die Handels- und Steuerbilanz, 6. Auflage, München 2010, S. 59 ff.

<sup>7</sup> 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 f., Rn. 8.

<sup>8</sup> Hüffner, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), Dritter Band, 1. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 238, Rn. 6; Mathiak, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Band 5, (Loseblatt: 43. Ergänzungslieferung April 1993), § 5, Rdnr. A 89; Peemöller, „Einführung in die International Reporting Standards“, in: Ballwieser, W. u.a. (Hrsg.), Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2007, Weinheim 2007, S. 1, 3, Rn. 6 ff.

Globalisierung, Internationalisierung und Verflechtung der Märkte offen hervor<sup>9</sup>. Es besteht ein Bedürfnis nach Vergleichbarkeit und Harmonisierung, welchem sukzessive Rechnung getragen wurde und auch zukünftig noch Rechnung zu tragen sein wird.

Das in der kontinentaleuropäischen Rechnungslegungstradition verhaftete deutsche Handelsbilanzrecht hat sich bereits am Ende des 19. Jahrhunderts - seiner Rechtstradition entsprechend - für ein kodifiziertes Rechnungslegungssystem unter Einbeziehung der GoB entschieden<sup>10</sup>. Dieser untrennbare Zusammenhang von Handelsbilanzrecht und GoB ist verfassungsrechtlich zulässig, aber nicht zwingend geboten. Die Einbeziehung der GoB in das deutsche Handelsbilanzrecht garantiert dessen Lückenlosigkeit. Hierdurch gewinnen sie eine erhebliche Bedeutung für das Rechnungswesen<sup>11</sup>, sind aber in ihrer Rechtsnatur und ihrer Ermittlungsmethode bis heute umstritten. In seiner heutigen Gestalt ist das gesamte deutsche Handelsbilanzrecht nach dem HGB und auch die Gestalt der GoB von der Konzeption nach dem BiRiLiG aus dem Jahre 1985 geprägt<sup>12</sup>. Es kodifizierte die GoB weitgehend, jedoch nicht abschließend. Diese Grundsatzkonzeption bewahrte das Bilanzrecht auch innerhalb der gegenwärtigen Bemühungen um Internationalisierung.

Die GoB bilden heute einen Tatbestand unbestimmter Rechtsbegriffe<sup>13</sup>, die hermeneutisch zu verstehen sind<sup>14</sup>. Die weitgehende Kodifikation der GoB, hindert eine rein deduktive Ermittlungsmethode<sup>15</sup>, ihre Rechtsnatur eine induktive Ermittlungsmethode. Da die Vorgaben, die die GoB geben, der staatlichen Legitimation bedürfen, kann der Freiraum, welcher durch den unbestimmten Rechtsbegriff geschaffen wird, auch nicht durch Fachnormen der Betriebswirtschaftslehre gefüllt werden. Erstinterpretieren der GoB sind daher der Gesetzgeber und die das Recht verbindlich interpretierenden Gerichte. Als unbestimmter Rechtsbegriff bleiben sie rechtlich nachprüfbar, revisibel, stets an die gesetzlichen Vorgaben gebunden<sup>16</sup>. In ihrer Offenheit bieten sie die

<sup>9</sup> Havermann, „Internationale Entwicklungen in der Rechnungslegung“, in: Ballwieser u.a. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarktrecht, FS Moxter, Düsseldorf 1994, S. 655 ff.

<sup>10</sup> Vgl.: Schulte, Systemdenken im deutschen und französischen Handelsbilanzrecht, Wiesbaden 2010, S. 72 ff.

<sup>11</sup> Beisse, „Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Hundert Jahre ‚GoB‘“, in: Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 385, 399.

<sup>12</sup> Merkt, in: Hopt/Merkt, Bilanzrecht, 1. Auflage, München 2010, § 238, Rn. 1.

<sup>13</sup> Beisse, „Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – Implikationen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes“, in: BB 1980, S. 637 ff.; Crezelius, in: Kirchhof, EStG, 9. Auflage, Köln 2010, § 5 Rn. 36; Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 9. Auflage, Düsseldorf 2007, S. 110 ff.; Ruhnke, Rechnungslegung nach IFRS und HGB, 2. Auflage, Stuttgart 2008, S. 186.

<sup>14</sup> Moxter, „Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Handelsabschlusses nach neuem Recht“, in: Havermann (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht, FS für Goerdeler, Düsseldorf 1987, S. 361, 364; Schulte, Systemdenken im deutschen und französischen Handelsbilanzrecht, Wiesbaden 2010, S. 78 m.w.N. Zur Hermeneutik: Engisch, Logische Studien der Rechtsanwendung, 2. Auflage, Heidelberg 1990, S. 15; Euler, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Stuttgart 1996, S. 18; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage, Berlin 1991, S. 206.

<sup>15</sup> Schulte, Systemdenken im deutschen und französischen Handelsbilanzrecht, Wiesbaden 2010, S. 78 m.w.N.

<sup>16</sup> Beisse, „Normqualität und Normstruktur von Bilanzierungsvorschriften und Standards“, in: BB 1999, S. 2182, 2182 u. 2185; Budde/Steuber, „Verfassungsrechtliche Voraussetzungen zur Transformation internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“, in: DStR 1998, S. 504, 507; Hommelhoff/Schwab, „Gesellschaftliche Selbstregulierung im Bilanzrecht – Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach deutschem Recht“, in: BFuP 1998, S. 38, 38; Moxter, „Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee: Aufgaben und Bedeutung“, in: DB 1998, S. 1425 ff.; Ballwieser, „HGB-Konzernabschlussbefreiung und privates Rechnungslegungsgremium“, in: Küting u.a. (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung, FS Weber, Stuttgart 1999, S. 434, 442 ff.

Chance die Zwecke und Zielrichtungen der Rechnungslegung zu gewichten, zu bewerten und bei der Subsumtion unter den Einzelfall Prioritäten zu setzen.

Je nach betroffenem Pflichtadressatenkreis können die Abschlüsse nach dem dritten Buch des HGB in Einzel- und Konzernabschlüsse getrennt werden. Die Pflicht zum Aufstellen eines Jahresabschlusses trifft lediglich ein einzelnes Unternehmen. Die Pflicht zur Konzernrechnungslegung betrifft hingegen eine Vielzahl von verbundenen Unternehmen. Der Einzelabschluss nimmt mehrere Funktionen, vor allem jedoch die Abschüttungs-, die Informations-, die Dokumentations- und (mittelbar) auch die Steuerbemessungsfunktion wahr<sup>17</sup>. Der Konzernabschluss steht vielmehr im Dienste der Informationsfunktion<sup>18</sup>. Trotz dieser scheinbar enormen Unterschiedlichkeit bestehen zwischen dem Einzelabschluss und dem Konzernabschluss einige Verbindungslinien. Eine Grenzziehung zwischen den Abschlussarten ist nach der heutigen gesetzlichen Konzeption nicht möglich. Der Gedanke, dass für den jeweils betroffenen Abschluss unterschiedliche GoB Geltung beanspruchen könnten, geht daher fehl.

Der Gesetzgeber hat sich dem Bedürfnis nach Internationalisierung und Harmonisierung des Wirtschaftsrechts auch auf dem Gebiet des Handelsbilanzrechts angenommen und das Bilanzrecht stets auf Neue reformiert. Eine der politischen Forderungen war die Einbeziehung privater, nationaler Rechnungslegungsstandards in das Handelsbilanzrecht, welche heute in den Vorschriften der §§ 342, 342 a HGB umgesetzt wurden.

### C. Verhältnis von Inhalt des privaten Regelwerks und staatlicher Anerkennung

Verfassungsrechtlich unproblematisch ist die Einbeziehung solcher Standards, welche nicht anerkennungsbedürftige Materien abbilden<sup>19</sup>. Denn sie entziehen sich der demokratischen Legitimation, wenn sie in Raum und Zeit konstant sind oder sich der Beeinflussung durch die menschliche Hand entziehen<sup>20</sup>. Eine staatliche Geltungsanordnung ist auch dann unnötig, wenn sich der Bürger freiwillig eine Last auferlegt<sup>21</sup>. In diesem Fall nimmt der Bürger lediglich seine verfassungsrechtliche garantierte Privatautonomie wahr. Werden private Standards hingegen aktiv in das staatliche System der Wirtschaftsregulierung einbezogen, so kann nicht von einer freiwilligen Unterwerfung, sondern vielmehr von einer Belastung gesprochen werden.

<sup>17</sup> Statt vieler: Vgl.: Kirchhof, „Zeitgerechtes und rechtzeitiges Bilanzieren“, in: Erle/Goette/Wulf (Hrsg.), Festschrift für Peter Hommelhoff zum 70. Geburtstag, S. 527 ff.;

<sup>18</sup> Claussen, „Konzernabschluss versus Einzelabschluss der Muttergesellschaft“, in: ZGR 2000, S. 604 ff.; Kindler, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), Dritter Band, 2. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 290, Rn. 3; Kraft, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), Dritter Band, 2. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 297, Rn. 9; Förschle/Kroner, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, München 2006, § 297, Rn. 1.

<sup>19</sup> In diese Richtung: Ebke, „Der Deutsche Standardisierungsrat und das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee“, in: ZIP 1999, S. 1197, 1202.: Der eine gesetzliche, widerlegbare Rechtsvermutung annimmt, ohne die GoB einerseits als Tatsachen zu qualifizieren, andererseits den Standards einen materiell-rechtlichen Gehalt abzuspüren und die Prüfung damit den Gerichten zuweist. Siehe auch: Ebke/Paal, in: MüKo-HGB, 4. Band, 2. Auflage, München 2008, § 342, Rn. 23.

<sup>20</sup> Vgl. Berberich, Ein Framework für das DRSC, Berlin 2002, S. 67

<sup>21</sup> Manigk, Die Privatautonomie im Aufbau der Rechtsquellen, Berlin 1935, S. 63 f.

Abseits dieser Felder benötigen bindende<sup>22</sup> private Regelungen der staatlichen Anerkennung, um in den Kosmos des positiven Rechts überführt zu werden<sup>23</sup>, da das Grundgesetz weder ein originäres Recht Privater zur Rechtsetzung kennt, noch eine Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen an Private zulässt<sup>24</sup>. Wie die Regelung diese Anerkennung zu erfahren hat, hängt aber davon ab, was der Standard inhaltlich abbilden soll. Entnimmt ein Standard seinen Inhalt einer Materie, die durch staatliche Vorgaben soweit fixiert wurde, dass sie als selbstrechtfertigend erscheint, so kann die staatliche Anerkennung in einem einmaligen Anerkennungsakt vollzogen werden<sup>25</sup>. So kann der Staat etwa die Besetzung des Standardisierungsgremiums bestimmen, den Ermittlungsvorgang maßregeln, die Unabhängigkeit der Arbeit fordern. Garantieren diese Maßregeln, dass das Produkt der Ermittlung in Raum und Zeit konstant ist, dann kann der Gesetzgeber es bei diesen Regelungen belassen, spricht mit diesen auch die Anerkennung jedes Standards, der hiernach zustande kommt, gleichzeitig aus.

Weitergehende verfassungsrechtliche Fragen an die Möglichkeit der Rezeption privater Rechnungslegungsstandards stellen sich aber dann, wenn die Standards eigens Verhaltensanordnungen vorgeben und sie hierbei staatlich erwünschte Wertungen vorwegnehmen oder einen staatlich gewährten Gestaltungsspielraum einengen<sup>26</sup>. Im Hinblick auf das Handelsbilanzrecht ist dies insbesondere dann der Fall, wenn die Standards an die Stelle der GoB treten sollen, diese konkretisiert

<sup>22</sup> Eine irgendwie geartete Bindungswirkung wird den „Empfehlungen“ nach § 342 Abs. 2 HGB seitens der Literatur zugesprochen: Budde/ Steuber, „Normsetzungsbefugnis eines deutschen Standard Setting Body“, DStR 1998, S. 1181, 1184; Claussen/Mock, in: Claussen/Scherrer (Hrsg.), Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, Köln 2011, § 342 Rn. 2; Ebke, „Der Deutsche Standardisierungsrat und das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee“ in: ZIP 1999, S. 1197, 1201 f.; Hommelhoff/ Schwab, „Gesellschaftliche Selbststeuerung im Bilanzrecht – Standard Setting Bodies und staatliche Regulierungsverantwortung nach dem deutschen Recht“, in: BFuP, 1998, S. 38, 42; Hommelhoff/Schwab, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), Dritter Band, 2. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 342, Rn. 85; Moxter, „Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee: Aufgaben und Bedeutung“ in: DB 1998, S. 1425, 1427; Schildbach, Das private Rechnungslegungsgremium gemäß § 342 HGB und die Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland“, in: DB 1999, S. 645, 645 f.;

<sup>23</sup> BVerfGE 44, 322, 348 f. – Allgemeinverbindlichkeitserklärung I; 34, 307, 317 u. 320 – Heimarbeiterausschüsse; Georg Jellinek, Allgemeine Staatslehre, 3. Auflage, Berlin 1914, S. 256; Laband, Das Staatsrecht des Deutschen Reiches, 5. Auflage, Band II, Tübingen 1911, S. 11; F. Kirchhof, Private Rechtsetzung, Speyer 1987, S. 133 f. m.w.N.

<sup>24</sup> Ernst, „Neue Vorschriften zur Rechnungslegung und Bilanzierung“, in: DAI/von Rosen (Hrsg.), Neue Bilanzierungsüberlegungen in Deutschland, - Dokumentation des Seminars vom 06. Juli 1998, S. 22, 27; vgl. auch: Becker, Kooperative und konsensuale Strukturen in der Normsetzung, Tübingen 2005, S. 558; Manhardt, Festbetragsregelung des Gesundheits-Reformgesetzes, Baden-Baden 1990, S. 89 f.; Schenke, „Die verfassungsrechtliche Problematik dynamischer Verweisungen“, in: NJW 1980, S. 743, 749; Schenke, „Verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Verweisungen“, in: von Oberdorfer/Schambeck (Hrsg.), FS Fröhler, Berlin 1980, S. 87, 108; Breuer, „Direkte und indirekte Rezeption technischer Regeln durch die Rechtsordnung“, in: AöR 101 (1976), S. 46, 63; Söhn, Allgemeinverbindlichkeitserklärung von Wettbewerbsregeln: Möglichkeiten und Grenzen einer Reformierung der Vorschriften über Wettbewerbsregeln nach den §§ 28 ff. GWB, München 1983, S. 112 ff.; siehe auch: Bachof, „Teilrechtsfähige Verbände des öffentlichen Rechts. Die Rechtsnatur der Technischen Ausschüsse des § 24 der Gewerbeordnung“, in: AöR 83 (1958), S. 208, 248 f.; Bullinger, Die Untermächtigung der Rechtsetzung, Diss. Tübingen 1955, S. 21 f., 61 f.; Huber, „Beliehene Verbände“, in: DVBl. 1952, S. 456, 458 ff.

<sup>25</sup> Vgl.: Badura, „Gestaltungsfreiheit und Beurteilungsspielraum der Verwaltung, bestehend aufgrund und nach Maßgabe des Gesetzes“ in: Püttner u.a. (Hrsg.), FS Bachof, München 1984, S. 169, 176 f.; Schmidt-Aßmann, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Band III, Art. 19 Abs. 4, Rn. 42. Ergänzungslieferung, Februar 2003, Rn. 207; Schmidt-Preuß, „Verwaltung und Verwaltungsrecht zwischen gesellschaftlicher Selbstregulierung und staatlicher Steuerung“, in: VVDStRL 56 (1997), S. 160, 205

<sup>26</sup> In Bezug auf Verweisungen: Debus, Verweisungen in deutschen Rechtsnormen, Berlin 2008, S. 48.

und den Bürger bindet<sup>27</sup>. Diese Standards müssen jeweils einzeln durch den Staat anerkannt werden, um in den „Kosmos des positiven Rechts“<sup>28</sup> eingebunden zu werden.

## E. Rezeption durch den parlamentarischen Gesetzgeber

Müssen die Standards jeweils durch den Staat anerkannt werden, um zu verbindlichem Recht zu werden, weil sie an die Stelle der GoB mit dem Anspruch treten, den Bürger und die Staatsorgane zu binden, dann muss diese Anerkennung als Akt der Rechtsetzung verstanden werden. Nach der Konzeption des Grundgesetzes ist in erster Linie das Parlament zur Rechtsetzung berufen. Zwar ermächtigt das Grundgesetz auch die Exekutive zur Rechtsetzung. Es verleiht dem so entstandenen Recht aber nur einen Rang auf untergesetzlicher Ebene, bindet den exekutiven Normsetzer dabei an Gesetz und Recht. Auf dem Gebiet des Handelsbilanzrechts sieht die Verfassung eine Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen an Private nicht vor. Dies schließt aber nicht aus, dass Regelungen privater Herkunft nicht durch staatliche Entscheidung in die Rechtsordnung eingebunden werden können.

Wird diese Einbindung durch den parlamentarischen Gesetzgeber vollzogen, so gibt die Verfassung auf Ebene des Parlamentsgesetzes die Anforderungen an Form und Inhalt der Einbindung privater Standards vor. Nimmt sich der parlamentarische Gesetzgeber einer Regelungsmaterie an, so ist er bei der Regelung der Materie nicht frei. Er ist an die grundgesetzlichen Vorgaben (Art. 20 Abs. 3 GG), insbesondere an die Grundrechte, gebunden (Art. 1 Abs. 3 GG). Eine Regelungsmaterie kann im Wege der Selbstvornahme direkt – durch wörtliche Wiederholung – oder indirekt – durch Verweisung – in den Rang des Parlamentsgesetzes erhoben werden. Wählt der Gesetzgeber aber die Rezeptionstechnik der Verweisung, so muss diese klar von der Ermächtigung zu trennen sein<sup>29</sup>. Nimmt der Gesetzgeber ein bereits vorhandenes außenstehendes Regelwerk willentlich in seine Rechtsmaterie auf, so ist nur die starre Verweisung<sup>30</sup> zulässig. Um deutlich die Regelungsübernahme durch Verweisung (Selbstvornahme) und die Ermächtigung zur Fremdvorname zu unterscheiden, muss die statische von der dynamischen Verweisung streng unterschieden werden. Bei der dynamischen Verweisung weiß der Gesetzgeber von einem künftigen Regelwerk nichts, kann es demnach auch nicht willentlich in seine Rechtsordnung hineinholen. Allenfalls ist hier an eine Ermächtigung zum Erlass von Regelwerken zu denken<sup>31</sup>. Im Falle der dynamisch-heteronomen Verweisung stellt die Verweisungsnorm daher die vom

<sup>27</sup> Im Hinblick auf die Regelung des § 342 Abs. 2 HGB siehe: So: Merkt, in: Baumbach/Hopt (Hrsg.), HGB, 35. Auflage, München 2012, § 342, Rn. 2; Biener, „Das DRSC: Auftrag und Perspektiven“, in: Kleindiek/Ohler (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, Köln 2000, S. 55, 63; Budde/Steuber, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Auflage, München 1999, § 342, Rn. 8; zurückhaltend: Hommelhoff/Schwab, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), Dritter Band, 2. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 342, Rn. 85.

<sup>28</sup> Ossenbühl, „Gesetz und Recht – Die Rechtsquellen“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR<sup>3</sup>, Band V, Heidelberg 2007, § 100, Rn. 40.

<sup>29</sup> Vgl.: Arndt, „Die dynamische Rechtsnormverweisung in verfassungsrechtlicher Sicht“, in: JuS 1979, S. 784 ff.; Debus, Verweisungen in deutschen Rechtsnormen, Berlin 2008, S. 95 ff.; Göbel, „Gleitendes Verweisen als Rechtsetzungsform“, in: von Schäffer/Triffterer (Hrsg.), Rationalisierung der Gesetzgebung, Jürgen Rödiger Gedächtnissymposium, Baden-Baden 1984, S. 64, 69; Sachs, „Die dynamische Verweisung als Ermächtigungsnorm“, in: NJW 1981, S. 1651 ff.

<sup>30</sup> Vgl.: BVerfGE 78, 32, 38; Kirchhof, „Private Regelsetzung und öffentliches Recht“, in: ZGR 2000, S. 681, 685; Marburger, Die Regeln der Technik im Recht, Köln [u.a.] 1979, S. 384.

<sup>31</sup> Arndt, „Die dynamische Rechtsnormverweisung in verfassungsrechtlicher Sicht“, in: JuS 1979, S. 784, 785; Sachs, „Die dynamische Verweisung als Ermächtigungsnorm“, in: NJW 1981, S. 1651, 1652; Sachs, „Die normsetzende Vereinbarung im Verwaltungsrecht“, in: VerwArch 74 (1983); S. 25, 41.

Parlament selbst erlassene Ermächtigungsgrundlage dar, die hierauf erlassenen weiteren Regelungen, in der Regel solche „aufgrund gesetzlicher Ermächtigung“<sup>32</sup>.

## E. Rezeption auf untergesetzlicher Ebene

Nimmt der Gesetzgeber einen Regelungsauftrag nicht selbst an, so ordnen sich die Regelungen anderer Normgeber auf untergesetzlicher Ebene ein. Auf untergesetzlicher Ebene anerkennt das Grundgesetz Normen „kraft verfassungsrechtlich übertragenem Gestaltungsspielraum“, „kraft Organisations- und Geschäftsführungsgewalt“ und „aufgrund gesetzlicher Ermächtigung“<sup>33</sup>. Diese Geltungsgründe des untergesetzlichen Rechts spiegeln sich im klassischen Rechtsquellenkatalog.

Sollen untergesetzliche Regelungen einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen werden, so beginnt dies zumeist mit der Zuordnung der Norm zu einem Teil des klassischen Rechtsquellenkatalogs<sup>34</sup>. Die Zuordnung kann jedoch lediglich als Anhaltspunkt für die verfassungsrechtliche Beurteilung herangezogen werden. Der von der Rechtsquellenlehre hervorgebrachte Rechtsquellenkatalog baut auf (so) vor dem Grundgesetz nicht mehr haltbaren Annahmen auf. Da sich das Grundgesetz formenoffen präsentiert, müssen die jeweiligen Prüfungsmaßstäbe daher aus dem jeweiligen Geltungsgrund abgeleitet werden<sup>35</sup>.

### I. Organisations- und Geschäftsführungsgewalt

Normen kraft Organisations- und Geschäftsführungsgewalt kommen in der Regel in der höchst unbestimmten Gestalt der Verwaltungsvorschrift daher. Es handelt sich um Normen, die grundsätzlich im Wege der verwaltungsautonomen Rechtsetzung von den übergeordneten Verwaltungsinstanzen oder Vorgesetzten an nachgeordnete Instanzen, Stellen oder Bedienstete gerichtet werden<sup>36</sup>. Sie betreffen meist die Organisation oder das Handeln der Verwaltung. Eine Ausdehnung und Erweiterung des Anwendungsbereichs der Verwaltungsvorschriften über den Bereich der Organisations- und Geschäftsführungsgewalt hinaus lässt das Grundgesetz nur ausnahmsweise und gemäß Art. 84 Abs. 2, 85 Abs. 2 u. 86 GG zu. Regelungen, „die sich nicht in einer Ausdehnung des Geltungsbereichs im Rahmen der Staatsorganisation erschöpfen [...]“<sup>37</sup> stellen keine Regelungen kraft Organisations- und Geschäftsführungsgewalt dar. Hieran können auch sogenannte Kompensationsmechanismen<sup>38</sup> nichts ändern. Regelungen abseits dieses Bereichs können jedoch solche aufgrund gesetzlicher Ermächtigung sein.

---

<sup>32</sup> Instruktiv: Axer, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Tübingen 2000, S. 235.

<sup>33</sup> Axer, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Tübingen 2000.

<sup>34</sup> Ebsen, „Phänomenologie und Problemfelder der Rechtsquellen“, in: Schapp (Hrsg.), Probleme der Rechtsquellen im Sozialversicherungsrecht, Teil 1, Frankfurt/Main 1998, S. 13, 19.

<sup>35</sup> Axer, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Tübingen 2000, S. 225 ff. et passim.

<sup>36</sup> Ossenbühl, „Autonome Rechtsetzung der Verwaltung“, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR<sup>3</sup>, Band V, Heidelberg 2007, § 104, Rn. 4; Sauerland, Die Verwaltungsvorschrift im System der Rechtsquellen, 2005, S. 38 ff.

<sup>37</sup> Axer, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Tübingen 2000, S. 415.

<sup>38</sup> In diese Richtung im Hinblick auf die Empfehlungen des § 342 Abs. 2 HGB: Paal, Rechnungslegung und DRSC, Baden-Baden 2001, S. 76.

Sollen Rechnungslegungsstandards in das deutsche Handelsbilanzrecht einbezogen werden, so kommen hierzu keine Regelungen kraft Organisations- und Geschäftsführungsgewalt in Betracht<sup>39</sup>. Rechnungslegungsstandards richten sich in erster Linie an den rechnungslegenden Bürger, in zweiter Linie an die Gerichte oder die Abschlussprüfer. Sie dienen nicht der „Ausführung“ der Gesetze im Sinne der Art. 83 ff. GG. Die Ansicht, man könne das aus dem Umwelt- und Technikrecht bereits bekannte rechtliche Konstrukt der „normkonkretisierenden Verwaltungsvorschrift“ mit unmittelbarer Außenwirkung auf das Handelsbilanzrecht und die dortige Standardisierung übertragen, kann daher nicht überzeugen.

## **II. Verfassungsrechtlich eingeräumter Gestaltungsspielraum**

Normen kraft verfassungsrechtlich eingeräumtem Gestaltungsspielraum werden von grundrechtsfähigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts für den ihnen von der Verfassung eingeräumten Bereich erlassen<sup>40</sup>. Der Gedanke der Autonomie findet seine Rechtfertigung darin, dass durch die so geartete Regelung der Abstand zwischen Normgeber und Normadressat verringert werden kann<sup>41</sup>. Für die Einbeziehung von Rechnungslegungsstandards in das deutsche Handelsbilanzrecht kann dieser Gedanke jedoch nicht fruchtbar gemacht werden. Der auf dem Gebiet der Wirtschaft tätige Personenkreis ist zu groß und unüberschaubar, als dass die Regelungsmacht an einen Teil der „mittelbaren Staatsverwaltung“ abgegeben werden könnte. Ein verfassungsrechtlich eingeräumter Gestaltungsspielraum besteht nicht.

## **III. Aufgrund gesetzlicher Ermächtigung**

Normen aufgrund gesetzlicher Ermächtigung finden ihre typische Ausdrucksform in der Rechtsverordnung. Es handelt sich um abgeleitete Rechtsquellen, welche zwingend auf einer verfassungsmäßigen Ermächtigungsgrundlage beruhen. In dieser Form kann auch die Rezeption privater Rechnungslegungsstandards gelingen. Eine zum Erlass solcher Standards berufene Stelle der unmittelbaren Staatsverwaltung kann durch die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage an die Vorgaben eines privaten Rechnungslegungsgremiums soweit gebunden werden, als dass kein Verstoß gegen die Ministerialverantwortlichkeit vorliegt. Dazu müssen ihm die Letztentscheidungs- oder Verwerfungskompetenz zugesprochen werden<sup>42</sup>. Eine direkte Ermächtigung einer privaten Stelle zum

---

<sup>39</sup> a.A. wohl: Möllers, „Standards als sekundäre Rechtsquellen – Ein Beitrag zur Bindungswirkung von Standards“, in: Möllers (Hrsg.), *Geltung und Faktizität von Standards*, Baden-Baden 2009, S. 143, 145 et passim; Möllers/Fekonja, „Private Rechtsetzung im Schatten des Gesetzes – Ein Beitrag zur Bindungswirkung privaten Rechts am Beispiel des Deutschen Corporate Governance Kodex und der Deutschen Rechnungslegungs Standards“, in: *ZGR* 2012, S. 778, 798 ff.; Claussen/Mock, in: Claussen/Scherrer (Hrsg.), *Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht*, 1. Auflage, Köln 2011, § 342, Rn. 15

<sup>40</sup> BVerfGE 33, 125, 156 f. - Facharzt; Axer, *Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung*, Tübingen 2000, S. 202; Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 17. Auflage, München 2009, § 4, Rn. 14.

<sup>41</sup> BVerfGE 33, 125, 156 – Facharzt.

<sup>42</sup> Vgl.: Hommelhoff/Schwab, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), *Dritter Band*, 2. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 342, Rn. 94 ff.

Erlass einer solchen Norm ist nach Art. 80 GG jedoch ausgeschlossen<sup>43</sup>. Sie kann weder im Wege der Beleihung noch im Wege der Aufstellung flankierender Voraussetzungen erreicht werden<sup>44</sup>.

Ermächtigt das Parlament eine exekutive Stelle zum Erlass von Regelungen, so ist es nicht gezwungen, den hierdurch begünstigten Adressaten mit der Befugnis zum Erlass von Rechtsverordnungen auszustatten<sup>45</sup>. Es kann auch anordnen, dass die hierauf gründende Regelung lediglich eine flexible Bindungswirkung aufweisen soll. Hierbei hat das Parlament aber zu beachten, dass diese Anordnung hinreichend bestimmt ist. Da es sich bei Ermächtigungen in der Regel um Ermächtigungen zum Erlass (vollständig bindender) Rechtsverordnungen handelt, kann Bestimmtheit hier nur explizite Anweisung bedeuten<sup>46</sup>.

## F. Die Vorschrift des § 342 Abs. 2 HGB

§ 342 Abs. 2 HGB ist ein weiteres Beispiel dafür, wie einfallreich der Gesetzgeber sich zeigt, wenn er private Regelwerke in seine Rechtsordnung einbeziehen will. Zunächst sind die „Empfehlungen“ nach § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB, folglich die Standards des DRSC, vom Bundesministerium der Justiz bekannt zu machen. Nach § 342 Abs. 2 HGB wird sodann vermutet, dass der Konzernabschluss, welcher diesen Empfehlungen entsprechend aufgestellt wurde, mit den die Konzernrechnungslegung betreffenden GoB übereinstimmt. Auch wenn ein Gericht einen den Empfehlungen entsprechenden Konzernabschluss bei unwiderlegter Vermutung nicht verwerfen darf, so besteht andererseits für den Konzernrechnungslegenden kein Rechtszwang, entsprechend den Empfehlungen zu bilanzieren.

§ 342 Abs. 2 HGB enthält damit eine dynamische Verweisung, die ihrem Wortlaut nach von dem Normungsduo des BMJ und des Standardisierungsgremiums Regelungen erwartet. Die Einbindung selbst wird daher nicht von dem parlamentarischen Gesetzgeber selbst vorgenommen. Die Einbindung muss infolgedessen von einer anderen staatlichen Stelle auf untergesetzlicher Ebene vorgenommen werden.

§ 342 Abs. 2 HGB kann nur als Ermächtigung des BMJ zum Erlass entsprechender Standards umgedeutet werden. Geltungsgrund ist dann die gesetzliche Ermächtigung. Materiell erweist sich die Norm aber als zu unbestimmt<sup>47</sup>. Die Standards nach § 342 HGB können die Rechnungslegungspaxis nur formell, nicht aber inhaltlich internationalen Vorbildern annähern. Sie ist nicht geeignet, die Konzernrechnungslegung nach dem HGB zu internationalisieren. Die Standards können lediglich innerhalb des Rechnungslegungssystems des HGB einen Konkretisierungspunkt benennen, der möglicherweise internationalen Sichtweisen am nächsten kommt.

---

<sup>43</sup> Ernst, „Neue Vorschriften zur Rechnungslegung und Bilanzierung“, in: DAI/von Rosen (Hrsg.), Neue Bilanzierungsüberlegungen in Deutschland, - Dokumentation des Seminars vom 06. Juli 1998, S. 22, 27

<sup>44</sup> So aber: Berberich, Ein Framework für das DRSC. Berlin 2001, S. 121 f; Schwab, „Der Standardisierungsvertrag für das DRSC – Eine kritische Würdigung (Teil II)“, in: BB 1999, S. 783, 788; ähnlich: Schuppert/Bumke, „Verfassungsrechtliche Grenzen privater Standardsetzung“, in: Kleindiek/Ohler (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts, Köln 2000, S. 71, 89 ff.

<sup>45</sup> Ossenbühl, „Rechtsverordnung“ in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdStR, Band V, 3. Auflage, § 103, Rn. 40 ff.

<sup>46</sup> Axer, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Tübingen 2000, S. 374.

<sup>47</sup> So auch: Hommelhoff/Schwab, in: Staub/Großkommentar - HGB, Canaris/Schilling/Ulmer (Hrsg.), Dritter Band, 2. Teilband, 4. Auflage, München/New York 2002, § 342, Rn. 89

## G. Fazit

„Private“ Rechnungslegungsstandards können in den Kosmos des positiven Rechts – wenn auch nicht unbegrenzt – einbezogen werden, indem sie von einer normsetzenden staatlichen Instanz rezipiert werden. Die GoB-konkretisierenden Standards können, auch unter Gewährung einer flexiblen Bindungswirkung, in die deutsche Rechtsordnung überführt werden, ohne dass ein Verstoß gegen einen (nicht-existenten) Numerus clausus<sup>48</sup> der Rechtssetzungsformen zu befürchten wäre. Sollte die jeweilige normsetzende Instanz mit der Einbeziehung der Rechnungslegungsstandards in das deutsche Rechnungslegungssystem auch das Ziel verfolgen, dieses inhaltlich zu „internationalisieren“, so reicht die reine Einbeziehung der Standards hierzu nicht aus. Vielmehr müssten die inhaltlichen Vorgaben des gesamten Rechnungslegungssystems nach dem HGB entsprechend angepasst werden. Inwieweit eine solche Änderung sinnvoll ist, kann nach den Erfahrungen der jüngsten Finanzmarktkrise in Zweifel gezogen werden. Dies stellt eine Frage an die Politik, nicht jedoch eine Frage an das Recht dar.

Jan Peter Müller  
Heidelberg im Juli 2013

---

<sup>48</sup> Axer, Normsetzung der Exekutive in der Sozialversicherung, Tübingen 2000, S. 218 ff.; a.A.: Ossenbühl, „Richtlinien im Vertragsarztrecht“, in: NZS 1997, S. 497, 499; Di Fabio, „Verlust der Steuerungskraft klassischer Rechtsquellen“, in: NZS 1998, S. 449, 452.