

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 56

Einfluss der IFRS auf das HGB

Konzeptionelle Würdigung vor dem Hintergrund
europarechtlicher Einbettung und nationaler Besonderheiten

Von
Anna Holtsch

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978-3-503-18871-0

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2019, u. d. T.

Einfluss der endorsed International Financial Reporting Standards (IFRS)
auf die Auslegung und Fortentwicklung des Handelsbilanzrechts im
Einzel- und Konzernabschluss – konzeptionelle Würdigung vor dem
Hintergrund europarechtlicher Einbettung und nationaler Hermeneutik

Gedrucktes Werk: ISBN 978-3-503-18871-0

eBook: ISBN 978-3-503-18872-7

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2019
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Kösel, Altusried

Geleitwort

Die Gesetzesänderungen der letzten Jahre und Jahrzehnte haben die handelsrechtliche Rechnungslegung entlang des Konvergenzpfades den internationalen Rechnungslegungsstandards sukzessive näher gebracht. Gleichwohl wird in der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG noch eine gewisse Offenheit hinsichtlich der Durchsetzung der IFRS betont; insbesondere mit Blick auf den Mittelstand wird es als erforderlich erachtet, dass auch mit einem modernisierten Handelsrecht eine gleichwertige, einfache und kostengünstige Alternative zu den IFRS dauerhaft aufrechterhalten wird (BT-Drs. 16/10067, S. 33 f.). Dabei erscheint es fraglich, dass sich der Einfluss der IFRS darauf beschränken lässt, in bestimmten Fällen einen handelsrechtlichen Abschluss (im Wesentlichen) zu substituieren (Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, §§ 315e, 325 Abs. 2a HGB) oder Einzelvorschriften des Handelsrechts der jeweiligen IFRS-Regelung anzugleichen, wie bspw. durch § 246 Abs. 2 HGB bezüglich eines reservierten Pensionsvermögens. Vielmehr ist von einer weit tiefergehenden Vernetzung auszugehen. So bestehen unter Einbeziehung der europäischen Ebene Interdependenzen durch den Gesetzgebungsprozess selbst, durch welchen einerseits Richtlinien in nationales Recht umzusetzen sind, andererseits das Endorsement Anforderungen an die zu übernehmenden IFRS setzt. Darüber hinaus ist eine Konsistenz des deutschen Handelsrechts und damit eine grundsätzliche Verträglichkeit „modernisierter“ Einzelvorschriften mit dessen prinzipienbasiertem Grundgerüst zu fordern. Frau *Anna Holtsch* stellt sich der verdienstvollen Aufgabe, Ansätze einer solchen Verflechtung im Besonderen über eine Interpretation des True-and-fair-view-Prinzips und hinsichtlich einer Rückkoppelung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu untersuchen. Hierbei betrachtet sie auch eine mögliche Ausstrahlung auf den Einzelabschluss, welche von einer entsprechenden Beeinflussung des Konzernabschlusses ausgeht. Konkrete Konsequenzen werden für Bilanzierungskonzepte im Bereich der Umsatzrealisation und von Mehrkomponentengeschäften diskutiert. Damit liefert die Untersuchung einen beachtlichen Beitrag zur Diskussion des Einflusses der IFRS auf das deutsche Handelsrecht. Ich wünsche der Arbeit die ihr gebührende und dem bedeutsamen Thema angemessene Aufmerksamkeit.

Saarbrücken, im Juni 2019

Univ.-Prof. Dr. Alois Paul Knobloch

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Fachgebiet International Accounting der Universität Osnabrück sowie als Wissenschaftliche Mitarbeiterin beim Landesamt für Statistik Niedersachsen. Sie wurde im Januar 2019 von der Fakultät für Empirische Humanwissenschaften und Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Allen, die mich in dieser Zeit auf unterschiedlichste Art und Weise unterstützt haben, möchte ich hiermit meinen Dank aussprechen.

Meinem verehrten Doktorvater, Herrn *Univ.-Prof. Dr. Alois Paul Knobloch*, gilt mein sehr herzlicher Dank für die Ermöglichung und Betreuung des Promotionsvorhabens sowie seine fortwährende und umfängliche Unterstützung. Herzlich bedanken möchte ich mich auch bei Herrn *Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul* für die engagierte Übernahme des Zweitgutachtens. Ebenso sei Herrn *Univ.-Prof. Dr. Alexander Baumeister* für die Übernahme des Vorsitzes sowie Herrn *Dr. David Rapp* für die des Beisitzes des Disputationsausschusses herzlichst gedankt.

Für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ möchte ich mich besonders bei den Herren *Prof. Dr. Claus-Peter Weber* und *Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul* bedanken. Für die konstruktive und angenehme Zusammenarbeit mit dem Erich Schmidt Verlag im Rahmen der Veröffentlichung danke ich stellvertretend Herrn *Dr. Joachim Schmidt* und insbesondere Frau *Ulrike Weiss*.

Verbunden bin ich ferner meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Osnabrück, die mich mit ihren Beiträgen und Diskussionen stets inspiriert haben. Vor allem meinem langjährigen Kollegen, Herrn *Dr. Matthias Becker*, sowie meiner langjährigen Kollegin, Frau *Dr. Andrea Benten*, danke ich für die überaus frohe und konstruktive gemeinsame Zeit am Fachgebiet International Accounting. Bedanken möchte ich mich ferner bei meinen derzeitigen Kolleginnen und Kollegen beim Landesamt für Statistik Niedersachsen für ihre kollegiale Unterstützung und Zusammenarbeit.

Meiner Familie – insbesondere meinen Eltern *Susanne* und *Werner Disselkamp* – danke ich für ihre stets liebevolle und selbstlose Unterstützung. Der vielfältigste Dank gilt meinem Mann, Herrn *Dr. Matthias Holtsch*, der mir unermüdlich Zuversicht vermittelt und stets liebevollen Rückhalt gegeben hat. Nicht zuletzt durch das kritische Korrekturlesen dieser Arbeit und seine wertvollen Anmerkungen hat er zu ihrem Gelingen beigetragen. Mein größter Dank gilt meinem Sohn *Jakob* für seine Liebe und unglaubliche Geduld sowie die Lehre, dass das Leben voll von guten Ideen ist. Ihm ist diese Arbeit gewidmet.

Hildesheim, im Juni 2019

Anna Holtsch

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsverzeichnis.....	IX
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
Abbildungsverzeichnis.....	XXI
Teil A: Problemstellung.....	1
Teil B: Europarechtliche Einbettung des Handelsbilanzrechts.....	11
1 Rechtliche Reichweite und materielle Wirkung einer richtlinienkonformen Auslegung und Rechtsfortbildung handelsrechtlicher Vorschriften.....	11
1.1 Bereich des richtliniendeterminierten Handelsbilanzrechts.....	11
1.1.1 Rechtsgrundlage und Intention.....	11
1.1.2 Einwände gegen eine wesentliche materielle Wirkung aus traditionell betriebswirtschaftlicher Perspektive.....	13
1.1.2.1 Inhaltliche Unbestimmtheit der Richtlinienvorschriften.....	13
1.1.2.2 Eingeschränkter Anwendungsbereich des True-and-Fair-View-Grundsatzes im nationalen Handelsrecht.....	16
1.1.3 Einfluss der methodischen Vorgaben des EuGH auf die deutsche Methodenlehre.....	20
1.1.4 Richtlinienkonforme Auslegung im Rahmen der klassischen nationalen Auslegungsmethoden.....	22
1.1.5 Richtlinienkonforme Rechtsfortbildung im Rahmen der klassischen nationalen Auslegungsmethoden.....	24
1.1.6 Grenzen einer richtlinienkonformen Auslegung und Rechtsfortbildung.....	29
1.2 Bereich des überschießend umgesetzten Handelsbilanzrechts.....	30
1.2.1 Rechtsgrundlage und herrschende Meinung hinsichtlich der rechtlichen Reichweite.....	30
1.2.2 Literaturansichten hinsichtlich der rechtlichen Reichweite.....	33
1.3 Systematische Einordnung der Literaturansichten.....	37
2 Bedeutung des True-and-Fair-View-Grundsatzes und der endorsed IFRS im Rahmen der Auslegung der EU-Bilanzrichtlinie.....	41
2.1 Zusammenwirken des True-and-Fair-View-Grundsatzes und der IFRS im Rahmen der Auslegungsmethoden.....	41
2.1.1 Methodengrundsätze aus der autonomen Rechtsnatur der Europäischen Union.....	41
2.1.2 Diskussion des Ziels der Auslegung.....	43
2.1.3 Auslegungskriterien und ihr Zusammenwirken.....	44
2.1.3.1 Grammatische Auslegung.....	44
2.1.3.2 Systematische Auslegung.....	46
2.1.3.3 Historische und genetische Auslegung.....	49
2.1.3.4 Teleologische Auslegung.....	53
2.2 Verständnis und konzeptionelle Wirkung des True-and-Fair-View-Grundsatzes.....	61

2.2.1	Verständnis des True-and-Fair-View-Grundsatzes vor dem Hintergrund eines erweiterten wechselseitigen Wertungs- und Auslegungszusammenhangs.....	61
2.2.2	Implikationen aus den Entwicklungstendenzen des europäischen und nationalen Bilanzrechts.....	65
2.2.3	Analyse der Richtlinienkonformität der Abkopplungsthese.....	68
2.2.4	Erkenntnisse aus dem Gesetzgebungsvorgang zur EU-Bilanzrichtlinie	76
2.2.5	Zusammenfassung	83
2.3	Einfluss der IFRS auf die Auslegung des europäischen Bilanzrechts	86
2.4	Implikationen für das nationale Handelsrecht	90
2.4.1	Einfluss einer richtlinienkonformen Auslegung auf das Verständnis der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB	90
2.4.2	Einfluss der IFRS im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung und Rechtsfortbildung des Handelsrechts	93
3	Ausstrahlungswirkung und rechtlicher Rahmen der endorsed IFRS als unmittelbar geltendes EU-Recht	103
3.1	Implikationen aus der Juxtaposition von HGB und IFRS	103
3.1.1	Zu möglichen Wirkungen der endorsed IFRS auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss über den handelsrechtlichen Konzernabschluss.....	103
3.1.2	Faktische Rückwirkungen von Konzernabschlüssen i. S. d. § 315e HGB.....	107
3.1.3	Mögliche Rückwirkungen der DRS auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss.....	109
3.1.3.1	Stellung und Ausrichtung der DRS.....	109
3.1.3.2	Das Rahmenkonzept des DRSC.....	115
3.2	Einbettung der endorsed IFRS in den europarechtlichen Auslegungszusammenhang und die europäische Rechtsprechung.....	118
3.2.1	Grundlegendes	118
3.2.2	Besonderheiten im Rahmen der Auslegung inkorporierter IFRS mittels allgemeiner europäischer Auslegungsmethoden.....	120
3.2.2.1	Grammatische Auslegung.....	120
3.2.2.2	Systematische Auslegung.....	120
3.2.2.3	Historische und genetische Auslegung	121
3.2.2.4	Teleologische Auslegung.....	123
3.2.2.5	Rechtsvergleichende Auslegung	125
3.2.3	Spezifische Auslegungsvorgaben der IFRS versus allgemeine europäische Auslegungsmethoden.....	126
Teil C:	Hermeneutische Auslegung und Fortentwicklung des Handelsbilanzrechts	133
1	Reichweite des IFRS-Einflusses bei der Auslegung des Handelsbilanzrechts	133
1.1	Vorschläge aus der Literatur.....	133
1.2	Fallgruppe (1): ausdrücklicher Verweis in handelsrechtlicher Norm auf Begriffe der IFRS.....	135
1.3	Fallgruppe (2): gewollte Annäherung der HGB-Vorschriften an die IFRS	139
1.4	Fallgruppe (3): beabsichtigtes Abweichen des HGB von den IFRS	142

1.5	Fallgruppe (4): übrige Fälle – der Graubereich.....	145
1.6	Kritische Würdigung.....	147
1.7	Gefährdung der grundsätzlichen Prinzipienbasierung des HGB durch die IFRS? .	151
1.7.1	Prinzipienbasierung – begriffliche Deutung	151
1.7.2	Begriffsumfang und Einflussfaktoren der Prinzipienbasierung des Handelsrechts	151
1.7.3	Relative Prinzipienbasierung der IFRS im Vergleich zum HGB.....	156
1.7.4	Zusammenfassung.....	158
2	Einfluss internationaler und europarechtlicher Entwicklungen im Rahmen der hermeneutischen Methode zur Bestimmung handelsrechtlicher GoB-Systeme	160
2.1	Anwendbarkeit des Konzepts der Pfadabhängigkeit zur Erklärung des hermeneutischen Erkenntnisprozesses	160
2.2	Begriffsverständnis und Nutzung des Konzepts der Pfadabhängigkeit in der Literatur.....	163
2.3	Identifikation möglicher Stabilisierungsmechanismen handelsrechtlicher GoB-Systeme vor dem Hintergrund des BilMoG	166
2.3.1	Hermeneutische Auslegung und Gewinnung von GoB	166
2.3.2	Entwicklungsverläufe handelsrechtlicher Zweck-Systeme.....	173
2.3.3	Betrachtung der Zweck- und GoB-Systeme nach <i>Baetge</i> und <i>Moxter</i>	179
2.3.3.1	Das Zweck- und GoB-System nach <i>Baetge</i>	179
2.3.3.2	Das Zweck- und GoB-System nach <i>Moxter</i>	187
2.3.3.3	Einflüsse des BilMoG auf die Fundamentalprinzipien des GoB-Systems nach <i>Moxter</i>	194
2.3.3.4	Beurteilung der Stabilität der GoB-Systeme nach <i>Baetge</i> und <i>Moxter</i> – Interessenregelung vs. kompromisshafte Interessenberücksichtigung.....	200
2.3.4	Einfluss der IFRS auf die GoB – Hermeneutischer Erkenntnisprozess vs. deduktive Herleitung.....	202
2.4	Einfluss europarechtlicher und internationaler Entwicklungen auf die Stabilisierungsmechanismen.....	205
2.4.1	Implikationen der richtlinienkonformen Auslegung für den hermeneutischen GoB-Ermittlungs- sowie -Konkretisierungsprozess hinsichtlich einer Einflussnahme der IFRS	205
2.4.2	Implikationen für das Verständnis der Rechtsform-, Branchen- und Konzernunabhängigkeit von GoB.....	206
2.4.3	Implikationen für die Bedeutung und Stellung des True-and-Fair-View-Grundsatzes.....	208
2.4.4	Implikationen für das Verhältnis von Gewinnermittlung und Gewinnverwendung.....	209
2.4.5	Implikationen für die Annahme der Interessenregelung.....	211
3	Rang der IFRS im Rahmen des hermeneutischen Auslegungs- und GoB-Ermittlungsprozesses	213
3.1	Identifikation von Interdependenzen im Auslegungsprozess	213

3.1.1	Anwendung der Auslegungsmethoden durch die Auslegungsinstitutionen	213
3.1.2	Rangverhältnis und Interdependenzen zwischen einzelnen Auslegungsinstitutionen	219
3.2	Verbindlichkeitsgrad der IFRS im Rahmen der hermeneutischen Kernkriterien...	226
Teil D: Möglicher Einfluss der endorsed IFRS auf ausgewählte GoB und im Besonderen auf die Umsatzrealisation nach HGB		229
1	Materielle Würdigung ausgewählter GoB	229
1.1	Festlegung auf ein GoB-System	229
1.2	Hermeneutische Analyse einzelner GoB	234
1.2.1	Auswahl der zu betrachtenden GoB	234
1.2.2	Analyse des Realisationsprinzips	235
1.2.2.1	Bedeutung und Reichweite des Realisationsprinzips gemäß <i>Baetge</i>	235
1.2.2.2	Hermeneutische Auslegung des Realisationsprinzips gemäß <i>Baetge</i>	239
1.2.2.3	Bedeutung des Realisationsprinzips im Rechnungslegungssystem der IFRS	249
1.2.3	Analyse des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach	253
1.2.3.1	Bedeutung und Reichweite des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach gemäß <i>Baetge</i>	253
1.2.3.2	Hermeneutische Auslegung des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach gemäß <i>Baetge</i>	254
1.2.3.3	Bedeutung des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach im Rechnungslegungssystem der IFRS	262
1.2.4	Analyse des Vorsichtsprinzips	264
1.2.4.1	Bedeutung und Reichweite des Vorsichtsprinzips gemäß <i>Baetge</i>	264
1.2.4.2	Hermeneutische Auslegung des Vorsichtsprinzips gemäß <i>Baetge</i>	266
1.2.4.3	Bedeutung des Vorsichtsprinzips im Rechnungslegungssystem der IFRS	272
1.2.5	Analyse des Imparitätsprinzips	274
1.2.5.1	Bedeutung und Reichweite des Imparitätsprinzips gemäß <i>Baetge</i>	274
1.2.5.2	Hermeneutische Auslegung des Imparitätsprinzips gemäß <i>Baetge</i>	277
1.2.5.3	Bedeutung des Imparitätsprinzips im Rechnungslegungssystem der IFRS	281
1.2.6	Analyse des Grundsatzes der Wesentlichkeit	282
1.2.6.1	Bedeutung und Reichweite des Grundsatzes der Wesentlichkeit gemäß <i>Baetge</i>	282
1.2.6.2	Hermeneutische Auslegung des Wesentlichkeitsgrundsatzes gemäß <i>Baetge</i>	283
1.2.6.3	Bedeutung des Grundsatzes der Wesentlichkeit im Rechnungslegungssystem der IFRS	286
1.2.7	Analyse des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	287
1.2.7.1	Bedeutung und Reichweite des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß <i>Baetge</i>	287

1.2.7.2	Hermeneutische Auslegung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß <i>Baetge</i>	288
1.2.7.3	Bedeutung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rechnungslegungssystem der IFRS	291
1.2.8	Zusammenfassung.....	292
2	Beispielfall: Handelsrechtliche Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen und Mehrkomponentengeschäften nach IFRS 15	294
2.1	Relevanz und Möglichkeit einer Anwendung des IFRS 15 im nationalen Handelsbilanzrecht.....	294
2.2	Langfristige Fertigungsaufträge	295
2.2.1	Definition langfristiger Fertigungsaufträge.....	295
2.2.2	Möglichkeiten und Grenzen bisheriger Bilanzierungsweisen im HGB.....	296
2.2.3	Anknüpfungspunkte zur Heranziehung des IFRS 15.....	297
2.2.4	Würdigung einer Teilgewinnrealisierung nach dem Leistungsfortschritt durch die einzelnen Auslegungsinstitutionen.....	300
2.2.5	Analyse des IFRS 15 zur Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge nach deutschem Handelsrecht.....	303
2.2.5.1	Fünf-Stufen-Konzept zur Umsatzrealisierung.....	303
2.2.5.2	Identifikation des Kundenvertrages.....	304
2.2.5.3	Identifikation der eigenständigen Leistungsverpflichtungen	305
2.2.5.4	Ermittlung des Transaktionspreises.....	306
2.2.5.5	Verteilung des Transaktionspreises auf die eigenständigen Leistungsverpflichtungen.....	308
2.2.5.6	Umsatzrealisation nach Maßgabe der Erfüllung der Leistungsverpflichtung.....	309
2.2.5.6.1	Kontrollübergang als zentrales Kriterium der Erlöserfassung	309
2.2.5.6.2	Kriterien einer zeitraumbezogenen Erlöserfassung nach IFRS 15.35(c).....	311
2.2.5.6.2.1	Bestehen eines rechtlich durchsetzbaren Zahlungsanspruchs.....	311
2.2.5.6.2.2	Fehlende alternative Verwendungsmöglichkeit des erzeugten Vermögenswerts.....	315
2.2.5.6.3	Messung des Leistungsfortschritts	316
2.2.5.7	Imparitätsprinzip und Accrual Principle.....	318
2.2.6	Fazit.....	319
2.3	Mehrkomponentengeschäfte	321
2.3.1	Definition von Mehrkomponentengeschäften.....	321
2.3.2	Möglichkeiten und Grenzen bisheriger Bilanzierungsweisen im HGB.....	322
2.3.3	Anknüpfungspunkte zur Heranziehung des IFRS 15.....	325
2.3.4	Würdigung einer Teilgewinnrealisierung im Sinne der Umsatzaufgliederung durch die einzelnen Auslegungsinstitutionen.....	326
2.3.5	Analyse des IFRS 15 zur Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nach deutschem Handelsrecht.....	327

2.3.5.1	Identifikation von Kundenverträgen	327
2.3.5.2	Identifikation der eigenständigen Leistungsverpflichtungen	328
2.3.5.2.1	Grundlegendes	328
2.3.5.2.2	Kriterium der eigenständigen Nutzenstiftung.....	329
2.3.5.2.3	Kriterium der getrennten Identifizierbarkeit.....	329
2.3.5.3	Ermittlung des Transaktionspreises	332
2.3.5.4	Verteilung des Transaktionspreises auf die eigenständigen Leistungs- verpflichtungen	333
2.3.5.5	Umsatzrealisation nach Maßgabe der Erfüllung der Leistungsver- pflichtung	335
2.3.6	Fazit	336
2.3.7	Veranschaulichung der Bilanzierungsweisen am Beispiel.....	339
Teil E: Zusammenfassung		343
Literaturverzeichnis		XXIII
Verzeichnis der EG-/EU-Rechtsquellen.....		LXXI
Verzeichnis der Rechtsprechung		LXXIII
Verzeichnis der Gesetzesmaterialien und sonstiger Verlautbarungen		LXXVII
Stichwortverzeichnis		LXXXI