

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 371

**Der Grundsatz
der Wesentlichkeit als Grundsatz
ordnungsmäßiger Buchführung**

Von

Rickard Kelch



Duncker & Humblot · Berlin

RICKARD KELCH

Der Grundsatz der Wesentlichkeit
als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 371

Der Grundsatz der Wesentlichkeit als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung

Von

Rickard Kelch



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin
hat diese Arbeit im Jahre 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2025 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Rimpf
Druck: Meta Systems Publishing & Printservices GmbH, Wustermark
Printed in Germany

ISSN 0582-026X
ISBN 978-3-428-19615-9 (Print)
ISBN 978-3-428-59615-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,
12165 Berlin, Germany | E-Mail: info@duncker-humblot.de
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Der Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin hat die vorliegende Arbeit im Wintersemester 2024/2025 als Dissertation angenommen. Sie ist auf dem Stand von Dezember 2024. Die mündliche Prüfung im Promotionsverfahren fand am 17. April 2025 statt.

Mein herzlicher Dank gilt Frau Prof. Dr. Susanne Tiedchen, die diese Dissertation hervorragend betreut hat. Ich möchte ihr insbesondere danken für die Anregung, sich mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit zu befassen, die vielen hilfreichen Anmerkungen, die stete Bereitschaft zum fachlichen Austausch und das in kurzer Zeit erstellte Erstgutachten.

Danken möchte ich ebenfalls Herrn Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen, der das Zweitgutachten sehr zügig verfasst hat, und Herrn Dr. Florian Kutt (Flick Gocke Schaumburg, Berlin), der mich überhaupt erst zur Promotion ermuntert und mir in meiner Tätigkeit als Rechtsanwalt die nötigen Freiräume gewährt hat.

Der ESC – Esche Schümann Commichau Stiftung – bin ich dankbar für die Verleihung ihres Förderpreises, der nicht nur eine besondere Auszeichnung ist, sondern auch erheblich zur Finanzierung der Druckkosten beiträgt.

Schließlich danke ich meiner Familie – meiner Frau und meinen Kindern, meinen Eltern und Schwiegereltern. Ohne ihre tatkräftige Unterstützung und ihre Geduld hätte ich die Dissertation nicht verfassen können.

Berlin, im Juli 2025

Rickard Kelch

Inhaltsverzeichnis

Einführung	25
------------------	----

Kapitel 1

Inhalt und Existenz des Grundsatzes der Wesentlichkeit	28
A. Inhalt des Grundsatzes der Wesentlichkeit	28
I. Ein regelförmiger, konditionalprogrammierter Rechtssatz	29
1. Unterscheidung zwischen Regeln und Prinzipien	29
2. GoB und Grundsatz der Wesentlichkeit als Regeln	31
II. Zweck des Grundsatzes	34
1. Vereinfachung	34
2. Keine Informationsoptimierung	34
3. Zweck des Wahlrechts	36
III. Keine positive Dimension des Grundsatzes	37
1. Wesentlichkeitsnormen	37
2. Informationsfunktion	38
3. Plädoyer für begriffliche Unterscheidung	39
B. Existenz des Grundsatzes der Wesentlichkeit	40
I. Vereinfachungsnormen des HGB	40
II. Jahresabschlusszwecke	41
III. Verfassungsorientierte Auslegung	42
IV. Praktikabilität	43
V. Allgemeine Anerkennung	44
VI. Richtlinienkonforme und -orientierte Auslegung	45
VII. Schlussfolgerungen	46

Kapitel 2

Stellung des Grundsatzes der Wesentlichkeit im Handelsbilanzrecht	48
A. Zu vereinfachende Rechnungslegungsnormen	48
I. Vereinfachungen im Rahmen von Konkretisierungsspielräumen	48

II.	Vereinfachungen außerhalb von Konkretisierungsspielräumen	49
1.	Teleologische Reduktion	50
2.	Normenkonkurrenz	52
a)	Konkurrenzverhältnis	52
b)	Lex specialis-Grundsatz	53
c)	Unionsrecht, Telos, Systematik	55
3.	Fazit	56
III.	Vollständigkeitsgrundsatz, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB	57
1.	Streit um die Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit bei den Ansatzvorschriften	57
2.	Unterscheidung zwischen Ansatz und Bewertung	59
a)	Sowohl Ansatz als auch Bewertung dienen periodengerechter Zuordnung	59
b)	Ausschüttungsbemessung	60
c)	Informationsfunktion	60
d)	Dokumentationsfunktion	61
e)	Kein Vereinfachungsbedürfnis bei Ansatz?	61
f)	Zwischenergebnis	62
3.	Unbedingter Vorrang des Vollständigkeitsprinzips?	62
a)	Wortlaut des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB?	62
b)	Systematik	63
c)	Genese	64
d)	Telos	64
e)	Richtlinienorientierte Auslegung des GoB-Begriffs	66
4.	Fazit	66
B.	Vereinfachende Rechnungslegungsnormen	67
I.	Spezialitätsverhältnis	67
II.	Sperrwirkung der Spezialnorm für die Generalklausel	68
III.	Bedeutung der Kodifizierung der Vereinfachungsnormen	70
IV.	Vereinfachungsnormen und Unionsrecht	71
C.	Wirtschaftlichkeitsprinzip und Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	72
I.	Differenzierung	72
II.	Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip	73
III.	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit als GoB	75
IV.	Unterscheidbarkeit	77
D.	Klarheit und Übersichtlichkeit, § 243 Abs. 2 HGB	78
I.	Das Gebot, Unwesentliches wegzulassen	78
II.	Geringe Bedeutung des § 243 Abs. 2 HGB für unwesentliche Informationen	79
E.	Einblicksgebot des § 264 Abs. 2 S. 1 HGB	79

Kapitel 3

Rechtsnatur und Ermittlung der GoB	82
A. Einführung	82
B. Ermittlungsmethoden für ungeschriebene GoB	84
I. Induktive Methode	84
II. Deduktive Methode	86
III. Hermeneutische Methode	88
IV. Fazit	90
C. Rechtsnatur der GoB	91
I. Normen und Rechtsnormen	92
II. Rechtsnormqualität als Gewohnheitsrecht?	94
III. Rechtsnormqualität aufgrund gesetzlicher Inbezugnahmen	95
1. Rechtsnormqualität kraft Verweisung?	95
2. Rechtsnormqualität kraft Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs GoB	98
IV. Fazit	99
D. Folgerungen für die Ermittlung der ungeschriebenen GoB	99
I. Lückenbegriff und das Verhältnis von Auslegung und Rechtsfortbildung	100
II. Argumentationsmuster im Rahmen der Rechtsfortbildung	102
1. Auslegungscanones	102
2. Rechtsanalogie und Umkehrschluss	104
3. Weitere Argumentationsmuster	105
4. Methodenvielfalt und Dezision	107
III. Fazit	108
E. Rechtsformabhängigkeit der GoB	109
F. Fazit	110

Kapitel 4

Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	111
A. Informationsfunktion	111
I. Der Informationszweck und seine Ermittlung	111
II. Adressaten der Informationsfunktion	113
1. Gesetzliche Abschlussadressaten	114
a) Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften	114
b) Kapitalgesellschaften	115
2. Sekundäre Abschlussemmpfänger	115

3.	Zweckadressat	115
a)	Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften	116
b)	Kapitalgesellschaften	118
4.	Zusammenfassung	120
III.	Die den Adressaten mitgeteilten Informationen	120
IV.	Informationsverwendung	122
1.	Geschäftsführung	123
2.	Anteilshaber	124
3.	Gläubiger	124
4.	Gemeinsame Charakteristika der Entscheidungen	124
V.	Entscheidungsnützlichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	126
1.	Entscheidungsnützlichkeit als subjektive Größe	126
2.	Lückenhafte Typisierung der Entscheidungsnützlichkeit	127
3.	Begrenzte Entscheidungsnützlichkeit des Jahresabschlusses	128
4.	Begrenzter Anspruch des Jahresabschlusses	129
VI.	Folgerungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit	130
1.	Ableitbarkeit eines Gebotes, nur Wesentliches zu berichten	130
a)	Begründungsansatz	130
b)	Einfluss der Unbestimmtheit des Wesentlichkeitsbegriffs	131
c)	Unbestimmtheit des Informationszwecks	131
d)	Zirkularität der deduktiven GoB-Ermittlung	132
e)	Zwischenfazit	132
2.	Ableitbarkeit eines Wahlrechts, Unwesentliches wegzulassen	132
3.	Folgerungen für die Konkretisierung des Wesentlichkeitsbegriffs	134
VII.	Fazit	134
B.	Ausschüttungsbemessungsfunktion	134
I.	Einzelkaufleute	135
II.	Personenhandelsgesellschaften	136
III.	Kapitalgesellschaften	138
1.	Obergrenze – Kapitalerhaltung	138
2.	Untergrenze – Mindestausschüttung	142
3.	Verhältnis von Ausschüttungsüber- und Ausschüttungsuntergrenze	143
IV.	Folgerungen für den Wesentlichkeitsgrundsatz	144
1.	Zirkularität der deduktiven GoB-Ermittlung	144
2.	Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften	144
3.	Kapitalgesellschaften	145
4.	Ausschüttungsentscheidungen und Entscheidungsbeeinflussung	146
V.	Fazit	146
C.	Dokumentationsfunktion	147
I.	Herleitung, Bedeutung und Grenzen der Dokumentationsfunktion	147

II. Folgerungen für den Wesentlichkeitsgrundsatz	149
D. Steuerbemessungsgrundlage	150
E. Verhältnis der Rechnungslegungszwecke zueinander	151
F. Fazit	152

Kapitel 5

Der Grundsatz der Wesentlichkeit in der EU-Bilanzrichtlinie	154
A. Einführung des Grundsatzes der Wesentlichkeit durch die EU-Bilanzrichtlinie	154
B. Ausgestaltung des Grundsatzes der Wesentlichkeit in der EU-Bilanzrichtlinie	156
I. Anwendungsbereich des Wesentlichkeitsgrundsatzes	157
II. Tatbestand des Art. 6 Abs. 1 lit. j	158
1. Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung, Konsolidierung	158
a) Ansatz, Bewertung, Konsolidierung	158
b) Offenlegung	159
c) Darstellung	161
d) Fazit	161
2. Richtlinienanforderungen	162
3. Unwesentlichkeit der Wirkung der Einhaltung der Anforderungen	163
a) Fehlerhafte Angabe?	165
b) Nutzerbegriff	167
c) Entscheidungssituationen und Wahrscheinlichkeit der Beeinflussung von Entscheidungen	171
d) Beeinflussung von Entscheidungen	177
e) Vergleichsmaßstab	177
f) Entscheidungen und ihre Auswirkungen	178
g) Zusammenhang mit anderen Posten	178
III. Rechtsfolge	179
1. Ausgestaltung als Wahlrecht	179
2. Vorgaben für die Ausübung des Wahlrechts	179
a) Leitbild bei der Wahlrechtsausübung	180
b) Grenze Bilanzpolitik	180
c) Grenze Einblicksgebot	181
d) Grenze Stetigkeitsgebot	181
3. Fehlen einer Alternativregelung	183
4. Keine positive Dimension des Wesentlichkeitsgrundsatzes	183
C. Fazit	184

Kapitel 6

Der Einfluss des unionsrechtlichen Grundsatzes der Wesentlichkeit auf das nationale Recht	186
A. Einführung	186
B. Umsetzungspflicht	187
I. Grundsätzliches zur Umsetzungspflicht von Richtlinien, insb. Art. 6 Abs. 1 lit. j der EU-Bilanzrichtlinie	187
II. Umsetzungsspielraum aus Art. 6 Abs. 4 EU-Bilanzrichtlinie	190
III. Die tatsächliche Umsetzung	193
IV. Exkurs: Die Umsetzung in Österreich	194
V. Fazit	197
C. Gebot zur richtlinienkonformen Auslegung	197
I. Grundsätzliches zur richtlinienkonformen Auslegung	197
II. Richtlinienkonforme Auslegung bei Umsetzungsspielräumen der Mitglied- staaten	199
1. Mindestvorgabe der Richtlinie (Art. 6 Abs. 1 lit. j i. V. m. Art. 6 Abs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie)	199
2. Richtlinienkonforme Auslegung im Gestaltungsspielraum (Art. 6 Abs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie)	200
III. Richtlinienkonforme Auslegung bei Hybridnormen	203
IV. Fazit	206
D. Zusammenfassung	206

Kapitel 7

Einfluss des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit auf die Konkretisierung des GoB-Begriffs	208
A. Mögliche Auswirkungen des Verfassungsrechts auf das Rechnungslegungsrecht	210
I. Verfassungswidrigkeit	210
II. Verfassungskonforme Auslegung	211
III. Verfassungsorientierte Auslegung	211
IV. Anwendungsvorrang des Grundgesetzes, unmittelbarer Durchgriff auf Grundrechte?	213
V. Zusammenfassung	213
B. Eingriff in die Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG, und Rechtfertigung	214
I. Schutzbereich	214
1. Art. 12 Abs. 1 GG	214
2. Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 GG?	215
II. Eingriff und Schranken	216

III.	Schranken-Schranken, insbesondere Verhältnismäßigkeit	216
	1. Allgemeines zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	216
	2. Drei-Stufen-Theorie	217
	3. Generalisierende Betrachtungsweise	218
	4. Einschätzungsspielraum des parlamentarischen Gesetzgebers	220
IV.	Verhältnismäßigkeit im Einzelfall durch unmittelbaren Durchgriff auf die Verfassung	221
	1. Ablehnende Auffassung	223
	2. Bejahende Auffassung	224
	3. Stellungnahme	225
V.	Zusammenfassung	226
C.	Auswirkungen auf das Handelsbilanzrecht	227
I.	Einschätzungsspielraum des parlamentarischen Gesetzgebers im Handelsbi- lanzrecht	227
	1. Weiter Einschätzungsspielraum, bloße Vertretbarkeitskontrolle	227
	2. Fehlende Ausübung des gesetzgeberischen Einschätzungsspielraums ..	228
II.	Verfassungskonformität ohne einfach-rechtliche Abweichungsbefugnis wegen Unwirtschaftlichkeit	230
	1. Verhältnismäßigkeit der Rechnungslegungsnormen	230
	a) Legitimer Zweck und legitimes Mittel	230
	b) Geeignetheit	231
	aa) Informationsfunktion	231
	bb) Ausschüttungsbemessungsfunktion	233
	c) Erforderlichkeit	234
	d) Angemessenheit	234
	e) Zwischenfazit	236
	2. Wahrung der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall	237
	3. Zwischenfazit	237
III.	Verfassungsrechtliche Vorgaben bei existierender Abweichungsbefugnis ..	238
	1. Verhältnismäßigkeit der Rechnungslegungsnormen	238
	2. Wahrung der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall	239
	3. Zwischenfazit	240
IV.	Einfluss verfassungsorientierter Konkretisierung	240
D.	Fazit	242

Kapitel 8

	Der Grundsatz der Wesentlichkeit und spezielle Vereinfachungsvorschriften	245
A.	Einleitung	245

B. Vereinfachungsnormen des ersten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB	247
I. Festwertverfahren, §§ 240 Abs. 3; 256 S. 2 HGB	247
1. Allgemeines	247
2. Tatbestand	248
a) Vermögensgegenstände, die dem Festwertverfahren zugänglich sind	248
b) Regelmäßige Ersetzung	249
c) Nur geringfügige Bestandsveränderungen	249
d) Nachrangige Bedeutung	250
3. Rechtsfolge	252
4. Regelung der §§ 240 Abs. 3 S. 2; 256 S. 2 HGB	254
5. Unionsrechtliche Einordnung	255
a) In Betracht kommende unionsrechtliche Grundlagen	255
b) Art. 12 Abs. 9 EU-Bilanzrichtlinie	256
c) Art. 6 Abs. 1 lit. j EU-Bilanzrichtlinie	257
6. Festwertverfahren und Grundsatz der Wesentlichkeit	259
a) Wertungen der §§ 240 Abs. 3; 256 S. 2 HGB	259
aa) Vereinfachung bei Ansatz und Bewertung	259
bb) Maß der Unverhältnismäßigkeit	260
cc) Relative statt absolute Betrachtung	260
dd) Vereinfachungseffekt, Beeinflussung von Nutzerentscheidungen	260
ee) Vereinfachung auf Kosten der Objektivierung	261
ff) Vereinfachung durch Außerachtlassung von Rechnungslegungsvorschriften	262
gg) Vereinfachung als Wahlrecht	262
b) Verallgemeinerungsfähiger Gedanke oder abschließende Sonderregelung?	262
aa) Vereinfachung auch bei Ansatz und Bewertung	263
bb) Maß der Unverhältnismäßigkeit	263
cc) Übrige Wertungen der §§ 240 Abs. 3; 256 S. 2 HGB	265
c) Sperrwirkung der §§ 240 Abs. 3; 256 S. 2 HGB für den Grundsatz der Wesentlichkeit	265
7. Fazit	266
II. Gruppenbewertung, §§ 240 Abs. 4; 256 S. 2 HGB	267
1. Allgemeines	267
2. Tatbestand	268
3. Rechtsfolge	269
a) Allgemeines	269
b) Unzulässigkeit der Gruppenbewertung bei fehlendem Vereinfachungseffekt?	271
4. Unionsrechtliche Einordnung	272

	5. Gruppenbewertung und Grundsatz der Wesentlichkeit	273
	a) Wertungen der §§ 240 Abs. 4; 256 S. 2 HGB	273
	b) Übertragbarkeit der Wertungen und Sperrwirkung der §§ 240 Abs. 4; 256 S. 2 HGB	274
III.	Stichprobeninventur, § 241 Abs. 1 HGB	275
	1. Vorbemerkungen zu Inventar und Inventur	275
	2. Allgemeines zu Regelung des § 241 Abs. 1 HGB	277
	3. Tatbestand und Rechtsfolge	278
	a) Der Stichprobeninventur zugängliche Vermögensgegenstände	278
	b) Anerkannte mathematisch-statistische Methoden	279
	c) Fehlertoleranzen und Aussageäquivalenz	281
	d) Art, Menge und Wert des Bestands der Vermögensgegenstände	283
	e) GoB-Konformität, § 241 Abs. 1 S. 2 HGB	284
	4. Stichprobeninventur und Grundsatz der Wesentlichkeit	287
IV.	Inventurvereinfachungen, § 241 Abs. 2 HGB und § 241 Abs. 3 HGB	288
V.	Befreiungsvorschriften der §§ 241a; 242 Abs. 4 HGB	290
VI.	Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte, § 243 Abs. 1 HGB	293
	1. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	293
	2. Begründungsansätze	294
	3. Stellungnahme	295
	a) Zum Realisationsprinzip als Begründungsansatz	295
	b) Vereinfachung und Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresab- schlusses als Begründungsansatz	297
	c) Gewohnheits- und Richterrecht als Begründungsansatz	297
	4. Folgerungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit	298
VII.	Hinreichende Aufgliederung, § 247 Abs. 1 HGB	299
VIII.	Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensge- genstände, § 248 Abs. 2 HGB	300
IX.	Aktivierungswahlrecht für das Disagio, § 250 Abs. 3 S. 1 HGB	305
X.	Zusammenfassung der Haftungsverhältnisse, § 251 S. 1 a. E. HGB	309
XI.	Abweichung von Bewertungsgrundsätzen, § 252 Abs. 2 HGB	310
	1. Umfassende Abweichungsbefugnis	310
	2. § 252 Abs. 2 HGB als vorrangiger Rechtssatz	311
	3. Raum für Wirtschaftlichkeitserwägungen?	312
XII.	Rückstellungen für wertpapiergebundene Pensionszusagen, § 253 Abs. 1 S. 3 HGB	314
XIII.	Vereinfachung bei der Abzinsung von bestimmten Rückstellungen, § 253 Abs. 2 S. 2 HGB	314
XIV.	Wahl zwischen Abschreibungsmethoden, § 253 Abs. 3 S. 2 HGB	315
XV.	Außerplanmäßige Abschreibungen bei Finanzanlagen, § 253 Abs. 3 S. 6 HGB	316

XVI.	Bewertungseinheiten, § 254 HGB	318
XVII.	Einbeziehungswahlrecht bzgl. der Verwaltungs-/Sozialkosten, § 255 Abs. 2 S. 3 HGB	318
XVIII.	Einbeziehungswahlrecht bzgl. Zinsen für Fremdkapital, § 255 Abs. 3 S. 2 HGB	320
XIX.	Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeverfahren, § 256 S. 1 HGB	320
	1. Allgemeines	320
	2. Tatbestand	322
	a) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens	322
	b) GoB-Konformität: Relevanz der tatsächlichen Verbrauchsfolge?	323
	c) GoB-Konformität: Erfordernis konkreter Bewertungsvereinfachung?	328
	d) GoB-Konformität: Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	329
	3. Rechtsfolge	331
	4. Unionsrechtliche Einordnung	333
	5. Verbrauchsfolgeverfahren und Grundsatz der Wesentlichkeit	334
	a) Wertungen	334
	aa) Anerkennung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit als GoB	334
	bb) Vereinfachung bei Bewertung	334
	cc) Zum Kosten-Nutzen-Verhältnis	335
	dd) Nutzereinfluss und Ausmaß der Vereinfachung keine Tatbestandsmerkmale	335
	ee) Ausgestaltung als Wahlrecht zur Außerachtlassung von Vorschriften	336
	b) Übertragbarkeit der Wertungen und Sperrwirkung für den Grundsatz der Wesentlichkeit	336
XX.	Vereinfachung bei der Währungsumrechnung, § 256a S. 2 HGB	337
XXI.	Entscheidungsspielräume, z. B. §§ 249 Abs. 1; 253 Abs. 3 S. 2 HGB	340
XXII.	Schlussfolgerungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit	341
	1. Rückschlüsse von Spezialnormen auf den GoB-Begriff	341
	2. Normativer Vorrang der Vereinfachungsnormen	342
	3. Kosten-Nutzen-Entscheidungen des Gesetzgebers	342
	4. Relativität von Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit	344
	5. Fortwährende Bedeutung von Spezialnormen	344
	6. Kein Zwang zur Vereinfachung	345
	7. Erfordernis alternativer Regelungen	345
	8. Schädlichkeit einer offensichtlich ausbleibenden Vereinfachung	346
	9. Vereinfachungsnormen und Grundsätze der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit	346
	a) Das den Vereinfachungsnormen zugrunde liegende Rechtsprinzip	346
	b) Der die GoB-Konformität herstellende GoB	347

- c) Folgerungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit 347
- 10. Ansatz, Bewertung, Darstellung 347
- 11. Vereinfachungen auf der Aktiv- und der Passivseite 348
- 12. Skepsis des Gesetzgebers gegenüber Vereinfachungen 348
- 13. Gläubigerschutz bei Vereinfachungen? 349
- 14. Fazit 349
- C. Vereinfachungsnormen des zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB 351
 - I. Größenabhängige Vereinfachungen 351
 - 1. Kleine Kapitalgesellschaften 351
 - 2. Kleinstkapitalgesellschaften 352
 - 3. Mittelgroße Kapitalgesellschaften 352
 - 4. In einen Konzernabschluss einbezogene Tochterunternehmen 352
 - 5. Bedeutung der größenabhängigen Vereinfachungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit 352
 - II. Einblicksgebot, § 264 Abs. 2 S. 1 HGB 354
 - III. Zusammenfassung von Posten gem. § 265 Abs. 7 HGB 354
 - IV. Weglassen von Leerposten gem. § 265 Abs. 8 HGB 356
 - V. Latente Steuern, § 274 HGB 357
 - VI. Unterlassen von Anhangsangaben wegen untergeordneter Bedeutung, § 286 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB 359
 - 1. Vorbemerkungen zu Anhang und Grundsatz der Wesentlichkeit 359
 - 2. Insbesondere: Unterlassen von Anhangsangaben gem. § 286 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 HGB 362
 - VII. Schlussfolgerungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit 365

Kapitel 9

Die Konkretisierung des Begriffs der Wesentlichkeit 366

- A. Art. 2 Nr. 16 EU-Bilanzrichtlinie als Ausgangspunkt 366
- B. Hergebrachte Konkretisierungsansätze 367
 - I. Umfassende Würdigung der Faktoren des Einzelfalls 367
 - II. Absolute quantitative Faktoren 368
 - III. Relative quantitative Faktoren 368
 - IV. Qualitative Faktoren 370
 - V. IFRS Practice Statement No. 2 370
 - VI. Gesunder Menschenverstand statt rechtliche Konkretisierung? 371
- C. Einordnung als Bewegliches System 372
 - I. Kurzbeschreibung des Beweglichen Systems 373

II.	Anwendung auf den Grundsatz der Wesentlichkeit	375
1.	Pluralitätsthese	375
a)	Wahrscheinlichkeit der Nutzerbeeinflussung	375
b)	Absolute Größe der jeweiligen Position	376
c)	Relative Größe der jeweiligen Position	376
d)	Umkehreffekte in Folgeperioden	378
e)	Grad der Vereinfachung	379
f)	Kumulationseffekte	379
g)	Genauigkeitsgrad des zugehörigen Postens	379
h)	Verdeckung von Verlusten, Trends, Nichterreichung von Zielgrößen	380
i)	Beteiligung von nahestehenden Personen am Geschäftsvorfall	380
j)	Zusammenfassung	380
2.	Abstufbarkeitsthese	381
3.	Abwägungsthese	382
4.	Fazit	383
D.	Der Umgang mit der verbleibenden Unbestimmtheit	384
I.	Hinnehmen der Unbestimmtheit	384
II.	Möglichkeiten der weiteren Konkretisierung	385
1.	Regelung durch den Gesetzgeber	386
2.	Rechtsfortbildung durch Gerichte	386
3.	Veröffentlichung autoritativer Meinungen	387
4.	Empirische Erkenntnisgewinne	388
III.	Fazit	389

Kapitel 10

	Anwendungsfälle des Grundsatzes der Wesentlichkeit	391
A.	Einleitung	391
B.	Beispiele für Anwendungsfälle des Grundsatzes der Wesentlichkeit	392
I.	Geringwertige Vermögensgegenstände: Abweichungen von §§ 246 Abs. 1 S. 1; 253 Abs. 3 HGB	392
1.	Vorbemerkung: Rolle des Steuerbilanzrechts bei der Interpretation des Handelsbilanzrechts	392
2.	Sofortabschreibung und sofortige aufwandswirksame Erfassung	393
a)	Allgemeines	393
b)	Stellungnahme	395
3.	Sammelposten und Poolabschreibung	397
a)	Allgemeines	397
b)	Stellungnahme	399

	4. Einordnung im Hinblick auf den Grundsatz der Wesentlichkeit	400
II.	Abweichung von § 246 Abs. 1 S. 2 HGB beim unechten Factoring	401
III.	Vereinfachungsbedingte Abweichung von § 246 Abs. 2 S. 1 HGB bei Auf- rechenbarkeit?	402
IV.	Rechnungsabgrenzungsposten, § 250 Abs. 1 und Abs. 2 HGB	403
	1. Allgemeines	403
	2. Unwesentliche Rechnungsabgrenzungsposten in der Rechtsprechung des BFH	403
	a) Frühe BFH-Rechtsprechung	403
	b) Kostenbeschluss vom 18.3.2010	404
	c) Urteil vom 16.3.2021	405
	3. Reaktion der Literatur	406
	4. Reaktion des Gesetzgebers	407
	5. Stellungnahme	407
V.	Vereinfachte Bewertung im Rahmen des § 251 HGB	409
	1. Keine Berücksichtigung von Nebenkosten und Zinsen	409
	2. Vereinfachte Bewertung bei der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	410
VI.	Vereinfachungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 HGB	411
	1. Pauschalierung und Vernachlässigung von Anschaffungsnebenkosten . . 411	
	2. Keine Eliminierung von Finanzierungskosten aus den Anschaffungskos- ten	412
	a) Allgemeines	412
	b) Bilanzierung eines Skontos	413
	3. Retrograde Zugangsbewertung, Durchschnittsmethode	414
	4. Vereinfachungen bei nachträglichen Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 S. 2 HGB	415
	5. Vereinfachungen bei Anschaffungspreisminderungen, § 255 Abs. 1 S. 3 HGB	415
	6. Vereinfachungen bei der Berücksichtigung von Vorsteuer	416
VII.	Vereinfachungen bei der Ermittlung der Herstellungskosten, § 255 Abs. 2 bis 3 HGB	417
	1. Unechte Gemeinkosten bei den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 S. 2 HGB	417
	2. Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände: Vereinfachung bei der Nachaktivierung?	418
	3. Vereinfachte Zuordnung von Fremdkapital, § 255 Abs. 3 HGB?	420
VIII.	Vereinfachte Währungsumrechnung in der Zugangsbewertung, §§ 253 Abs. 1 S. 1; 256a HGB	421
IX.	Vernachlässigung verdeckter Zinsen bei der Verbindlichkeitsbewertung, vereinfachte Abzinsung	421

X.	Rückstellungen, §§ 249; 253 Abs. 1 HGB	422
	1. Nichtansatz bei Unwesentlichkeit	422
	a) Meinungsstand in der Literatur	422
	b) Rechtsprechung des BFH	423
	c) Stellungnahme	424
	2. Sammel-/Pauschalrückstellungen als Ausdruck des Grundsatzes der Wesentlichkeit	425
	3. Vereinfachte Ermittlung der Restlaufzeit bei Tilgungsrückstellungen	426
	4. Vereinfachte Zinssatzermittlung bei nicht ganzjähriger oder 50 Jahre übersteigender Restlaufzeit	427
	5. Sonstiges	428
XI.	Vereinfachungen bei den planmäßigen Abschreibungen, § 253 Abs. 3 HGB	428
	1. Vernachlässigung eines Restwertes?	428
	2. Keine taggenaue Berechnung	429
	3. Absehen von einer Korrektur des Abschreibungsplans	430
	4. Wahl einer einfacheren Abschreibungsmethode	431
	5. Abschreibung in Anlehnung an steuerrechtliche Vorschriften	431
XII.	Vereinfachungen bei der Ermittlung des beizulegenden Wertes nach § 253 Abs. 4 HGB	432
	1. Bagatellgrenzen	432
	2. Pauschale Gängigkeitsabschreibungen	433
	3. Verzicht auf Abzinsung von Forderungen	433
	4. Pauschalbewertung von Forderungsbeständen	434
	5. Vereinfachte Bewertung bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen	435
XIII.	Vereinfachte Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes, § 255 Abs. 4 HGB	435
XIV.	Rundungen	436
	1. Abschlussposten	436
	2. Buchführung	436
XV.	Zusammenfassen und Weglassen von Merkposten?	437
XVI.	Bilanzposten-bezogene Berechnung bei latenten Steuern, § 274 HGB	437
C.	Zusammenfassung	439

Kapitel 11

	Folgen einer fehlerhaften Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit	441
A.	Entscheidung unter Unsicherheit	441

B. Mögliche Folgen und Sanktionen von Rechnungslegungsfehlern	442
I. Bilanz- und zivilrechtliche Folgen von Rechnungslegungsfehlern	442
1. Pflicht zur Berichtigung bzw. Neuvernahme	442
a) Fehlerhafte Jahresabschlüsse, die nicht nichtig sind	442
b) Nichtigte Jahresabschlüsse	443
c) Folgeabschlüsse	444
2. Erstattungsansprüche der Gesellschaft gegen Gesellschafter	445
3. Persönliche Haftung der Geschäftsleiter	445
4. Persönliche Haftung von Hilfspersonen	447
5. Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks	447
6. Enforcement-Verfahren	447
7. Exkurs: Persönliche Haftung der Abschlussprüfer	448
8. Zusammenfassung	449
II. Steuerrechtliche Folgen von handelsrechtlichen Rechnungslegungsfehlern	449
III. Straf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Folgen von Rechnungslegungsfehlern	450
C. Wesentlichkeit bei der Abschlusserstellung und bei den Folgen von Rechnungslegungsfehlern	451
I. Wesentlichkeit bei der Abschlusserstellung: Ausschluss von Fehlern	451
II. Wesentlichkeit als Nichtbeanstandungsgrenze: Nichtsanktionierung geringfügiger Fehler	452
III. Fazit	455
D. Prognosen und der Grundsatz gerichtlicher Vollkontrolle unbestimmter Rechtsbegriffe	456
I. Grundsätzlich kein Beurteilungsspielraum bei Prognosen	456
II. Faktische Spielräume	458
III. Erfordernis der normativen Begründung von Beurteilungsspielräumen	459
E. Subjektiver Fehlerbegriff für die Wesentlichkeitsbeurteilung	459
I. Meinungsstand	459
1. Subjektiver Fehlerbegriff für Tatsachen- und Rechtsfragen	460
2. Objektiver Fehlerbegriff für Tatsachen- und Rechtsfragen	461
3. Subjektiver Fehlerbegriff für Tatsachen-, objektiver Fehlerbegriff für Rechtsfragen	462
II. Stellungnahme	462
1. Grundsatz gerichtlicher Vollkontrolle	463
2. Fehlende normative Begründung des subjektiven Fehlerbegriffs für Rechtsfragen	463
3. Zu rechtspolitischen Begründungen	464
4. Normative Begründungen für den subjektiven Fehlerbegriffs für Tatsachenfragen	465
a) § 321 Abs. 2 S. 4 HGB	465

b) Sachlich-funktionale Gründe	466
c) Effet utile und Art. 6 Abs. 1 lit. j EU-Bilanzrichtlinie	466
5. Fazit	467
F. Persönliche Haftung der Geschäftsleiter bei der Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes	468
I. Haftungsausschließende Tatbestandsmerkmale	468
II. Insbesondere: <i>Business Judgment Rule</i>	469
1. Die Norm des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG	469
2. Unternehmerische Entscheidung?	470
3. Fazit	472
G. Besonderheiten des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts	472
I. Erfordernis evidenter, erheblicher Verstöße	472
II. Restriktive Handhabung auch in Bezug auf den Grundsatz der Wesentlichkeit	473
III. Fazit	474
H. Fazit	474

Kapitel 12

Der Grundsatz der Wesentlichkeit in der Steuerbilanz	476
A. Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung und ihr Einfluss auf das positive Recht	476
B. Maßgeblichkeitsgrundsatz, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG	479
I. Grundsätzlicher Inhalt	479
1. Zwecke des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	479
2. Handelsrechtliche GoB, die handelsrechtlich zu konkretisieren sind	481
3. Nur materielle Maßgeblichkeit	482
4. Bezugspunkt: Bilanzpositionen	483
5. Umfang der handelsrechtlichen GoB	483
6. Geltung für Ansatz und Bewertung	484
II. Grenzen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	484
1. Zwecke der Steuerbilanz, steuerliche Prinzipien?	484
2. Wahlrechtsvorbehalt	485
a) Übersicht über den Meinungsstand	485
b) Stellungnahme	486
c) Folgerungen für den Grundsatz der Wesentlichkeit	487
3. Spezielle Sondervorschriften	488
III. Beispiele zur Reichweite des Grundsatzes der Wesentlichkeit im Steuerrecht	488
1. Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	488
2. Vernachlässigung von Anschaffungsnebenkosten	489
3. Abschreibungen/AfA	489

- 4. Pauschale Wertberichtigungen bei Forderungen und Handelswaren 489
- 5. Pauschale Bewertungen bei Rückstellungen 490
- 6. Rechnungsabgrenzungsposten 491
- C. Spezifisch steuerlicher Grundsatz der Wesentlichkeit? 492
 - I. Einleitung 492
 - II. Stellung als allgemeiner Rechtsgedanke 493
 - III. Spezielle Vereinfachungsnormen im Steuerrecht 494
 - 1. Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, § 5 Abs. 2 EStG 494
 - 2. Nichtansatz von Rechnungsabgrenzungsposten, § 5 Abs. 5 EStG 496
 - 3. Sofort-/Poolabschreibung, § 6 Abs. 2 bzw. Abs. 2a EStG 496
 - 4. Lifo-Methode, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG 497
 - 5. Nichteinbeziehung bestimmter Gemeinkosten in die Herstellungskosten, § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG 499
 - 6. Keine Abzinsung bestimmter Rückstellungen, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG 501
 - 7. Typisierte Nutzungsdauer von Gebäuden, § 7 Abs. 4 EStG 502
 - 8. Verordnungsermächtigung zur Vereinfachung, § 51 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) EStG 502
 - 9. Vernachlässigung von Vorsteuerberichtigungen, § 9b Abs. 2 S. 2 EStG 504
 - 10. Gemeinsame Merkmale, Schlussfolgerungen 505
 - a) Objektivität der Vereinfachungsnormen 505
 - b) Grundsätzliche Irrelevanz von Wesentlichkeit 505
 - c) Stellenwert von Vereinfachungsinteressen 506
 - d) Vereinfachung für die Finanzverwaltung und für den Steuerpflichtigen 506
 - e) Gesamtanalogie? 506
 - f) Fazit 508
 - IV. Beispiele für die Auswirkung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes 508
 - 1. Teilwertvermutungen 508
 - 2. Bagatellgrenze bei der Teilwertabschreibung börsennotierter Aktien 509
 - 3. Keine Abzinsung pauschaler Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen 511
 - 4. Aufwendungen auf fertiggestellte Gebäude 512
 - a) Vereinfachung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten 512
 - b) Abgrenzung zum Herstellungsaufwand für ein neues Wirtschaftsgut 513
 - c) Typisierte Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand 513
 - 5. Einheitliche AfA bei unterschiedlichen Wirtschaftsgütern 514
 - 6. Nutzungsdauer von Computerhardware und Software 515
 - V. Fazit 516
- D. Ergebnis 517

Kapitel 13

<i>De lege ferenda</i> und zusammenfassende Thesen	518
A. Gesetzgebungsvorschlag	518
B. Zusammenfassende Thesen	520
Literaturverzeichnis	524
Stichwortverzeichnis	572

Einführung

Der handelsrechtliche Jahresabschluss lässt sich als ein Messinstrument begreifen.¹ Wie genau ein Messinstrument sein sollte, hängt davon ab, warum gemessen wird und was der Einsatz des Messinstrumentes kostet. Wer weder in zu warmes noch zu kaltes Badewasser steigen möchte, muss die Temperatur des Wassers nicht mit einem teuren Thermometer auf die dritte Nachkommastelle ermitteln.² Erst recht nicht, wenn er nicht genau weiß, bei welcher Gradzahl er sich eigentlich wohl fühlt.

Die Messgenauigkeit des in nicht unerheblichem Umfang von Schätzungen und Prognosen geprägten Jahresabschlusses ist von vornherein begrenzt. Die Größen, die er messen soll, sind die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Kaufmanns. Das sind keine physikalischen Größen, sondern vage betriebswirtschaftliche Konzepte.³ Darüber, warum sie gemessen werden, ist man sich zwar im Groben einig.⁴ Der Abschlussadressat soll über die Geschicke des Kaufmanns informiert werden, damit er sein Verhältnis zu ihm entsprechend gestalten kann. Vor allem zwischen den Interessen der Unternehmensinhaber und der Gläubiger des Unternehmens soll ein angemessener Ausgleich getroffen werden; der Jahresabschluss liefert hierfür eine Bemessungsgrundlage, die für Ausschüttungen an die Unternehmensinhaber eine Höchstgrenze oder zumindest eine Richtgröße bildet. Doch zu ergründen, welche Informationen die Abschlussadressaten benötigen, wie sie sie verarbeiten, und welcher Ausschüttungsbetrag angemessen ist, ist im Detail keine leichte Aufgabe.

Der Kaufmann, der einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss erstellen soll, weiß nach einer Lektüre der bilanzrechtlichen Normen des HGB häufig nicht, woran er ist. Das trifft insbesondere auch auf den erforderlichen Genauigkeitsgrad zu. Centgenaue Rechnung auf der einen, von höchsten Unsicherheiten geprägte Schätzungen auf der anderen Seite. Der um wirtschaftliches Verhalten bemühte Kaufmann hat ein Interesse daran, die Kosten der Abschlusserstellung auf ein sinnvolles, dem

¹ *Schneider*, *StuW* 1983, 141, 149.

² Für einen eingehenden Vergleich zwischen der Temperaturmessung von Badewasser und dem handelsrechtlichen Jahresabschluss s. *Schneider*, *StuW* 1983, 141, 150 f. Vgl. auch, im Zusammenhang mit dem Zweck des Gläubigerschutzes, *Engels*, in: FS Leffson, 31, 36: „Wenn in einem Ausnahmezustand verfügt wird, daß jeder, der nach 19 Uhr auf der Straße ist, erschossen wird, so brauchen die Leute nicht unbedingt einen auf Sekundenbruchteile genau gehenden Chronometer. Es reicht, wenn sie Uhren haben, die nicht vorgehen [sic!].“

³ Vgl. *Selchert*, *BB* 1993, 753, 754.

⁴ S. hierzu näher Kap. 4.

Zweck angemessenes Maß zu reduzieren. Dabei helfen ihm verschiedene bilanzrechtliche Regeln, die gewisse Vereinfachungen gestatten.⁵ Doch auch abseits dieser Vereinfachungsnormen wird der Kaufmann zuweilen auf Situationen treffen, in denen die getreue Befolgung des Gesetzes zu einem Aufwand führt, der in keinem rechten Verhältnis zum erzielten Nutzen zu stehen scheint. Die Unbestimmtheit des Handelsbilanzrechts ist an dieser Stelle jedoch groß. Gestatten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, an die der Kaufmann sich halten soll, allgemein dort zu vereinfachen, wo es sinnvoll ist? Wann ist das der Fall? Wie weit dürfen Vereinfachungen gehen?

Einhellig wird angenommen, dass es einen Grundsatz der Wesentlichkeit gibt, der als ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung zumindest auch der angemessenen Vereinfachung des Handelsbilanzrechts dient. Angesichts der Unbestimmtheit des Gesetzes mag die Einhelligkeit erstaunen, zumal nahezu ebenso einhellig betont wird, dass Mehrheitsauffassungen allein keine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung konstituieren dürfen.⁶ Doch das Einvernehmen reicht nicht weit; Anwendungsbereich und Inhalt des Grundsatzes der Wesentlichkeit sind ungeklärt. Hier versucht die vorliegende Arbeit mit rechtswissenschaftlichen Methoden einen Beitrag zu leisten.

Begrenzt ist die Untersuchung grundsätzlich auf die Erstellung des handelsrechtlichen (Einzel-)Jahresabschlusses; untersucht wird der Grundsatz der Wesentlichkeit als ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung. Nicht Gegenstand dieser Arbeit ist, welche Rolle der Grundsatz im Lagebericht, in der nichtfinanziellen Berichterstattung, im Konzernabschluss und in der Abschlussprüfung spielt. Nicht außen vor bleiben soll allerdings eine Betrachtung, was der Grundsatz der Wesentlichkeit für die Steuerbilanz bedeutet.

Zunächst wird, unter teilweiser Vorwegnahme einiger zentraler Ergebnisse der Arbeit, dargelegt und begründet, worum es sich beim Grundsatz der Wesentlichkeit im hier verstandenen Sinne handelt, was er besagt und wie er sich in das System des Handelsbilanzrechts einfügt. Erst nachdem ein solches Grundverständnis von dem, das es zu untersuchen gilt, geschaffen ist, soll darauf eingegangen werden, was Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind und wie ihre Konkretisierung zu erfolgen hat. Sodann soll versucht werden, aus den Zwecken des Jahresabschlusses, den unionsrechtlichen Vorgaben, aus verfassungsrechtlichen Erwägungen und schließlich den in den einzelnen Normen des Handelsbilanzrechts enthaltenen relevanten Wertungen abzuleiten, was es für den Grundsatz der Wesentlichkeit abzuleiten gibt. Daraufhin wechselt die Perspektive. Erörtert wird das Problem, wie in der Anwendung des Grundsatzes ein hinreichender Konkretisierungsgrad im Hinblick auf den Begriff der Wesentlichkeit geschaffen werden kann, und es werden konkrete Anwendungsbereiche des Grundsatzes der Wesentlichkeit aufgezeigt. Mit

⁵ S. Kap. 8.

⁶ Zur Konkretisierung des Begriffs „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ s. Kap. 3.

einer Betrachtung der Folgen, die eine fehlerhafte Anwendung des Grundsatzes der Wesentlichkeit haben kann, findet die handelsbilanzrechtliche Untersuchung des Rechtszustandes *de lege lata* ein Ende und die Darstellung der Rolle des Grundsatzes der Wesentlichkeit im Steuerbilanzrecht schließt sich an. Die Arbeit endet mit einem Vorschlag *de lege ferenda* und zusammenfassenden Thesen.