

Schriften des
Instituts für Revisionswesen
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Herausgegeben von Prof. Dr. Jörg Baetge

Grundsätze
ordnungsmäßiger
Bilanzierung
für
Haftungsverhältnisse

von
Dr. rer. pol. Gerd Fey

B 49 104

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

IDW-Verlag GmbH
Düsseldorf 1989

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
Abbildungsverzeichnis	XXII
Tabellenverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXIV
1 Einleitung	1
11 Wirtschaftliche Bedeutung von Haftungsverhältnissen und Aktualität des Themas	1
12 Problemstellung	4
13 Gang der Untersuchung	10
2 Grundlagen für die Gewinnung von Rechnungslegungsgrundsätzen für Haftungsverhältnisse	12
21 Inhalt und Anwendungsbereich der Einzelvorschriften zur Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen	12
22 Wesentliche Änderungen der Rechtslage nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz	17
221 Änderungen im Zusammenhang mit der Anwendung des § 251 HGB	17
222 Änderungen im Zusammenhang mit der Anwendung des § 268 Abs. 7 HGB	19
223 Änderungen im Zusammenhang mit der Anwendung des § 285 HGB	21
23 Begriffliche Grundlagen	24
231 Probleme der Einordnung des Begriffs "Haftungsverhältnisse" in das Umfeld der bilanzrechtlichen Termini	24

	<u>Seite</u>
232 Verpflichtungen als Oberbegriff für Haftungsverhältnisse	27
233 Haftungsverhältnisse als Schulden (ungewisse Verbindlichkeiten oder Verbindlichkeiten)	29
234 Bedingte Verbindlichkeiten und Eventualverbindlichkeiten	32
235 Ergebnis	37
4 Teleologie der Einzelvorschriften	37
241 Die betroffenen Interessen	37
242 Globale Wertung der gegensätzlichen Interessen anhand der Entstehungsgeschichte der Einzelvorschriften und der Natur der Sache	42
243 Die Zwecke der Einzelvorschriften	45
5 Die Generalnormen als Leitlinien für die Konkretisierung der Einzelvorschriften	48
ie Gewinnung unterer Rechnungslegungsgrundsätze für Haftungsverhältnisse	51
1 Grundsätze für eine ordnungsmäßige Dokumentation von Haftungsverhältnissen	51
2 Grundsätze für die Angabe von Haftungsverhältnissen im Jahresabschluß	58
321 Problemstellung	58
322 Die Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB	60
322 1 Vorgehensweise	60
322 2 Ermittlung von Angabekriterien nach dem möglichen Wortsinn des § 251 HGB	62
322 21 Vorrang der Passivierung vor Angaben außerhalb der Bilanz	62

	<u>Seite</u>
322 22 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Rechnunglegenden Unternehmens aus Haftungsverhältnissen	65
322 23 Subsumierbarkeit unter die vier Begriffe des § 251 HGB	68
322 231 Wechselobligo, Bürgschaften und Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	68
322 232 Gewährleistungsverträge	70
322 232 1 Problematik der Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs	70
322 232 2 Art der Gewährleistung als Angabekriterium	72
322 232 3 Art der Bindung als Angabekriterium	76
322 24 Fehlen einer Gegenleistung als Angabekriterium	83
322 25 Bestehen eines Haftungsverhältnisses am Abschlußstichtag als Angabekriterium	86
322 251 Problemstellung	86
322 252 Bestehen einer Hauptschuld am Abschlußstichtag	87
322 253 Bestehen künftiger, strittiger und indirekter Haftungsverhältnisse am Abschlußstichtag	94
322 254 Erkenntnisse nach dem Abschlußstichtag	97

322 255	Erlöschen eines Haftungsverhältnisses vor dem Abschlußstichtag	98
322 3	Notwendigkeit oder Möglichkeit einer erweiterten Angabepflicht: Analoge Anwendung des § 251 i.V.m. § 285 Nr. 3 HGB	99
322 4	Einschränkungen der grundsätzlichen Angabepflicht: Teleologische Reduktion des § 251 HGB	104
322 41	Notwendigkeit teleologischer Reduktion	104
322 42	Möglicher Eintritt einer wirtschaftlichen Belastung	105
322 421	Problemstellung	105
322 422	Wirtschaftliche Belastung	106
322 423	Möglichkeit des Eintritts einer Belastung	109
322 423 1	Willensabhängigkeit der Belastung	109
322 423 2	Vertraglicher Ausschluß der Belastung	110
322 423 3	Deckung der möglichen Belastung	111
322 423 4	Mehrfache Haftungsverhältnisse	114
322 43	Üblichkeit der Verpflichtungsart als Angabekriterium	115
322 44	Wesentlichkeit des Verpflichtungsumfanges als Angabekriterium	120

	<u>Seite</u>
322 45 Quantifizierbarkeit der Verpflichtung	122
322 46 Privatcharakter der Verpflichtung	125
322 5 Zwischenergebnis	126
323 Ermittlung von Kriterien zur Abgrenzung der "sonstigen Haftungsverhältnisse" für die Angabe nach § 285 Nr. 3 HGB	128
323 1 Problemstellung und Vorgehensweise	128
323 2 Grundlegende Angabekriterien nach dem Wortlaut des § 285 Nr. 3 HGB	131
323 21 Keine Doppelangaben	131
323 22 Wesentlichkeit des Gesamtbetrages	132
323 23 Finanzielle Verpflichtungen	133
323 3 Ermittlung des Begriffsinhalts der "sonstigen Haftungsverhältnisse" aus dem Gesetzeszusammenhang und der Entstehungsgeschichte	134
323 31 Kriterien für die Bestimmung der "sonstigen finanziellen Verpflichtungen"	134
323 32 Kriterien zur Angabe "sonstiger Haftungsverhältnisse" nach altem Recht	137
323 33 Kriterien zur Angabe "sonstiger Haftungsverhältnisse" nach geltendem Recht	140
323 4 Zwischenergebnis	148
324 Besondere Angabepflichten bei den Haftungsverhältnissen für Organmitglieder nach § 285 Nr. 9 Buchst. c HGB	149

	<u>Seite</u>
33 Grundsätze für die Bewertung von Haftungsverhältnissen	154
331 Klärung des bilanzrechtlichen Zusammenhangs von "Angabe" und "Bewertung"	154
332 Anwendbarkeit der Bewertungsgrundsätze für Schulden auf nicht passivierte Haftungsverhältnisse	156
333 Ermittlung einzelner Bewertungsgrundsätze für nicht passivierte Haftungsverhältnisse	164
333 1 Abhängigkeit der Bewertung vom Stand einer Hauptschuld am Abschlußstichtag	164
333 2 Bewertung von Haftungsverhältnissen bei Zusagen in unbegrenzter Höhe	170
333 3 Bewertung von Haftungsverhältnissen für periodisch wiederkehrende Verpflichtungen	171
333 4 Bewertung dinglicher Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	172
333 5 Bewertung von Haftungsverhältnissen in fremder Währung	182
333 6 Bewertung gemeinschaftlicher Haftungsverhältnisse	186
333 7 Einbeziehung von Nebenkosten	188
34 Grundsätze für den Ausweis von Haftungsverhältnissen	192
341 Problemstellung	192
342 Grundsätze für den Ausweis von Haftungsverhältnissen für alle Kaufleute	192

	<u>Seite</u>
342 1 Allgemeine Maßstäbe für den Ausweis nicht passivierter Haftungsverhältnisse (§§ 238 Abs. 1, 243 Abs. 2 HGB)	192
342 2 Ausweisvorschriften nach § 251 HGB	197
343 Grundsätze für den Ausweis von Haftungsverhältnissen bei Kapitalgesellschaften	199
343 1 Allgemeine Grundsätze für den Ausweis nicht passivierter Haftungsverhältnisse (§§ 243 Abs. 2, 264 Abs. 2, 265 HGB)	199
343 2 Grundsätze für den Ausweis nicht passivierter Haftungsverhältnisse nach den Einzelvorschriften	205
343 21 Ausweis nach § 268 Abs. 7 HGB	205
343 22 Ausweis nach § 285 Abs. 3 HGB	217
343 23 Ausweis nach § 285 Nr. 9 Buchst. c HGB	219
35 Grundsätze für die Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen für Anteilseigner	223
351 Haftungsverhältnisse für Anteilseigner	223
352 Grundsätze für die Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen für Aktionäre	223
353 Grundsätze für die Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen für GmbH-Gesellschafter	227
353 1 Unzulässige Haftungsverhältnisse	227
353 2 Zulässige Haftungsverhältnisse	229
353 3 Grundsätze für die Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen für beschränkt haftende Anteilseigner von Personenhandelsgesellschaften und für Einzelkaufleute	233

XVIII

	<u>Seite</u>
36 Grundsätze für die Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen im Konzern	236
361 Rechtliche Grundlagen	236
362 Konstellation I: Nur Sicherungsgeber als konsolidiertes Unternehmen	239
363 Konstellation II: Sicherungsgeber und Gläubiger als konsolidierte Unternehmen	240
364 Konstellation III: Sicherungsgeber und Schuldner als konsolidierte Unternehmen	242
365 Konstellation IV: Mehrfachhaftung konsolidierter Sicherungsgeber	243
366 Konstellation V: "Dritt-Haftungsverhältnisse"	244
367 Ergebnis	245
37 Grundsätze für die Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen im Lagebericht	246
371 Grundlagen für die Konkretisierung der nach § 289 HGB geforderten Angaben im Lagebericht	246
372 Rechnungslegung von Haftungsverhältnissen im Lagebericht	250
38 Sanktionen bei Verletzung der Rechnungslegungsvorschriften für Haftungsverhältnisse	258
381 Sanktionen für alle Kaufleute	258
382 Sanktionen für Kapitalgesellschaften	264
4 Die Beurteilung von Risiken aus Haftungsverhältnissen in der externen Jahresabschlußanalyse anhand von Kennzahlen	274

XIX

	<u>Seite</u>
41 Problemstellung	274
42 Die Gewinnung aussagefähiger Kennzahlen	277
43 Die Aussagefähigkeit der Darstellungsgröße "Haftungsverhältnisse" für die Beurteilung von Risiken	278
44 Kriterien für die Ermittlung geeigneter Bezugsgrößen für Haftungsverhältnisse	279
45 Darstellung und Kritik einzelner Kennzahlen für Haftungsverhältnisse	280
451 Verhältniszahlen für Unternehmen aller Rechtsformen	280
451 1 Anteilige Einbeziehung von Haftungsverhältnissen in Bilanzkennzahlen	280
451 2 Das Gesamtkapital als Bezugsgröße	282
451 3 Das Eigenkapital als Bezugsgröße	285
451 4 Der Umsatz als Bezugsgröße	288
451 5 Einzelne Bilanzpositionen als Bezugsgrößen	289
451 6 Kennzahlen für dingliche Sicherheiten	290
452 Gliederungszahlen für Kapitalgesellschaften	292
5 Kritik der geltenden Rechnungslegungsvorschriften für Haftungsverhältnisse und Modifikationsvorschläge (de lege ferenda)	294
51 Der Trend zur Ausweitung der gesetzlichen Informationsanforderungen	294
52 Die gesetzliche Terminologie	295
53 Kritik der geltenden Vorschriften zur Angabe von Haftungsverhältnissen	298

	<u>Seite</u>
531 Unvollständigkeit der gesetzlich geforderten Angaben im geltenden Recht	298
531 1 Haftungsverhältnisse Dritter für die Rechnung legende Unternehmung	298
531 11 Haftungsverhältnisse Dritter für Forderungen der Rechnung legenden Unternehmung (aktive Haftungsverhältnisse)	298
531 12 Haftungsverhältnisse Dritter für Verbindlichkeiten der Rechnung legenden Unternehmung	301
531 2 Eventualforderungen	302
531 3 Private Haftungsverhältnisse persönlich haftender Kaufleute	305
531 4 Sonstige Haftungsverhältnisse bei Nicht-Kapitalgesellschaften und kleinen Kapitalgesellschaften	306
531 5 Haftungsverhältnisse zugunsten von Organmitgliedern durch verbundene Unternehmen	309
532 Fehlende Konkretisierung von "Wesentlichkeit" bei der Angabe sonstiger Haftungsverhältnisse nach § 285 Nr. 3 HGB	311
54 Kritik der fehlenden Vorschriften zur Bewertung von Haftungsverhältnissen im geltenden Recht	317
55 Kritik der geltenden Vorschriften zum Ausweis von Haftungsverhältnissen	318
551 Unzureichende Disaggregation der Angaben zu Haftungsverhältnissen bei Kapitalgesellschaften	318
551 1 Sonstige Haftungsverhältnisse im Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen	318

	<u>Seite</u>
551 2 Haftungsverhältnisse zugunsten von GmbH-Gesellschaftern	320
551 3 Haftungsverhältnisse zugunsten verbundener Unternehmen	322
551 4 Haftungsverhältnisse für Organmitglieder	324
551 41 Haftungsverhältnisse gegenüber Organmitgliedern	324
551 42 Haftungsverhältnisse zugunsten von Organmitgliedern verbundener Unternehmen	325
552 Unzureichende Disaggregation der Angaben zu Haftungsverhältnissen bei Nicht-Kapitalgesellschaften	326
552 1 Generelle Notwendigkeit weiterer Aufgliederungen	326
552 2 Dingliche Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten	327
553 Unnötige Disaggregation: Aufgliederung der Haftungsverhältnisse in vier Gruppen bei Kapitalgesellschaften	329
6 Thesenförmige Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	333
Literaturverzeichnis	336
Rechtsprechungsverzeichnis	389
Stichwortverzeichnis	390