

o. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel

Modul 31921 „Konzernrechnungslegung“

Kurs 41900
„Konzernrechnungslegung“

Kurseinheit I
„Grundlagen“

LESEPROBE

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Leseprobe zum Modul 31921

Inhaltsverzeichnis zur Kurseinheit I „Grundlagen“

	Seite
Ausgewählte Lernziele zur Kurseinheit I	1
Literaturempfehlung zur Kurseinheit I	1
I. Kapitel:	
Grundlagen der Konzernrechnungslegung	3
1 Konzernbegriff	3
2 Regelungsüberblick und Entwicklungen	5
3 Zwecke und Adressaten	8
4 Konzerntheorien und Grundsätze	10
4.1 Generalnorm, Einheitsfiktion und Konzerntheorien	10
4.2 Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit	14
4.3 Grundsätze der Vollständigkeit und des einheitlichen Ansatzes	15
4.4 Grundsatz der einheitlichen Bewertung	19
4.5 Grundsatz des einheitlichen Ausweises	23
4.6 Grundsatz der Stetigkeit	24
4.7 Grundsatz der Stichtageinheitlichkeit	25
4.8 Sonstige bedeutende Grundsätze	28
5 Aufstellung, Prüfung, Vorlage und Offenlegung	30
5.1 Aufstellung	30
5.2 Prüfung	32
5.3 Vorlage	35
5.4 Offenlegung	37
6 Besonderheiten nach IFRS	38

II. Kapitel:	
Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen und Konsolidierungskreisermittlung	43
1 Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen	43
1.1 Überblick	43
1.2 Grundvoraussetzungen der handelsrechtlichen Aufstellungspflicht	45
1.3 Möglichkeit der Beherrschung	45
1.3.1 Überblick	45
1.3.2 Stimmrechtsmehrheit	47
1.3.3 Organbestellungsrecht	49
1.3.4 Beherrschungsvertrag oder Satzungsbestimmung	50
1.3.5 Zweckgesellschaften	50
1.3.6 Zurechnung von Rechten	53
1.4 Befreiung von der Aufstellung	56
1.4.1 Überblick	56
1.4.2 Befreiung mangels konsolidierungspflichtiger Tochterunternehmen	57
1.4.3 Befreiung durch einen übergeordneten Konzernabschluss	57
1.4.4 Größenabhängige Befreiung	59
1.4.5 Befreiung durch Konzernabschluss nach internationalen Normen	63
2 Konsolidierungskreisermittlung	64
2.1 Überblick	64
2.2 Einbeziehungspflicht	65
2.3 Einbeziehungswahlrechte	66
2.4 Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS	69
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Kurseinheit I „Grundlagen“ des Moduls „Konzernrechnungslegung“	71

Kurseinheit I „Grundlagen“

Die Kurseinheit I des Moduls dient der **Einführung in das Phänomen der Rechnungslegung von Konzernen**. Im Anschluss an die Darstellung wesentlicher Begriffe, z. B. des Konzernbegriffs, und relevanter Regelungen zur Erstellung von sog. Konzernabschlüssen werden verschiedene Konzerntheorien und daraus ableitbare Grundsätze der Konzernrechnungslegung erläutert. Darauf aufbauend werden grundlegende Kenntnisse über die Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen und Konzernlageberichten vermittelt.

Überblick

Die ersten Abschnitte eines jeden Kapitels beziehen sich primär auf die **nationalen handelsrechtlichen Normen**. Die wesentlichen Unterschiede zur **internationalen Konzernrechnungslegung** werden jeweils im letzten Abschnitt der einzelnen Kapitel verdeutlicht. Das im Grundlagenteil vermittelte Wissen stellt die **Basis für die Bearbeitung der folgenden zwei Kurseinheiten** dar. **Rechtsstand** dieses Lehrbriefes ist der 31.12. des der Veröffentlichung vorausgehenden Jahres.

Nachrichtlich

Ausgewählte Lernziele zur Kurseinheit I

Im Anschluss an die Bearbeitung dieser Kurseinheit sollten Sie u. a. wissen,

- was ein Konzern ist und wie sich dieser von einem (einzelnen) Unternehmen unterscheidet,
- welche Zwecke mit Konzernabschlüssen verfolgt werden,
- welche Konzerntheorien entwickelt wurden und welche Konzernrechnungslegungsgrundsätze hieraus abgeleitet werden,
- aus welchen Bestandteilen ein Konzernabschluss grundsätzlich besteht und was mit diesem nach der Aufstellung passiert,
- welche Tatbestände eine Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung begründen und welche Ausnahmetatbestände es gibt sowie
- was unter einem Konsolidierungskreis zu verstehen ist und anhand welcher Kriterien ein solcher zu ermitteln ist.



Literaturempfehlung zur Kurseinheit I

Vertiefen, erweitern und wiederholen – z. B. auf Basis von ausführlichen Erläuterungen, Exkursen und einer Vielzahl an weiteren Beispielen zur Thematik – können Sie Ihre Kenntnisse zu dieser Kurseinheit durch die Lektüre der weit detaillierteren **Kapitel I und II** der aktuellen Auflage des Lehrbuches „VON WYSOCKI, KLAUS/WOHLGEMUTH, MICHAEL/BRÖSEL, GERRIT, Konzernrechnungslegung“ oder durch Rückgriff auf die dort zu findenden zahlreichen Literaturhinweise. In dem benannten Lehrbuch wurden die notwendigen Rechtsnormen – soweit sinnvoll – in den Text integriert, was ein Blättern in mehreren (Gesetz-)Büchern weitgehend erspart.



Leseprobe zum Modul 31921

I. Kapitel:

Grundlagen der Konzernrechnungslegung

1 Konzernbegriff

Einzelne Unternehmen haben aus juristischer Sicht die Fähigkeit, im Wirtschaftsverkehr selbständig Rechtsgeschäfte abzuschließen. Beispielsweise können sie als ‚Rechtsperson‘ verklagen oder verklagt werden. Sie sind also **rechtlich selbständig**. In Anbetracht der individuellen Zielsetzungen von Unternehmen (z. B. langfristige Gewinnmaximierung, Wachstum, Risikodiversifikation) kommt es jedoch regelmäßig zu Zusammenschlüssen von bzw. zu Verbindungen zwischen Unternehmen. In der Regel behalten die einzelnen Unternehmen hierbei zwar ihre eigene Rechtspersönlichkeit, allerdings resultieren hieraus wirtschaftliche Abhängigkeiten. Resultiert hieraus, dass ein Unternehmen ein anderes beherrschen¹ kann, wird vom **Konzern** bzw. **Konzernverbund** gesprochen.

Hintergründe

Im Unterschied zum Unternehmen stellt ein Konzern ein **Gebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit** dar, das gewöhnlich ein (gemeinsames) wirtschaftliches Ziel verfolgt. Ein weiterer Unterschied zwischen dem Konzern und den einzelnen zum Konzern gehörenden Unternehmen ist, dass der Konzern als solcher selbst keine Anteilseigner und keine Organe hat; diese haben die einzelnen Unternehmen, wobei für den Konzern *in praxi* insb. die Anteilseigner und Organe des beherrschenden Unternehmens, das als **Mutterunternehmen** bezeichnet wird,² von Bedeutung sein sollten. Des Weiteren nimmt ein Konzern – im Unterschied zu den zum Konzern gehörenden Unternehmen – weder Gewinnausschüttungen vor noch ist dieser als solcher steuerpflichtig.

Unternehmen
vs. Konzern

Ein Konzern besteht aus mindestens zwei rechtlich selbständigen Unternehmen: dem Mutterunternehmen und wenigstens einem (oder auch mehreren) Tochterunternehmen. Trotz ihrer rechtlichen Selbständigkeit stellen diese Unternehmen **wirtschaftlich eine Einheit** dar, denn das Mutterunternehmen kann das (oder die) Tochterunternehmen beherrschen, weil es z. B. über die Mehrheit der Anteile an dem bzw. den Tochterunternehmen verfügt. Die Zahl der Unternehmen in einem Konzern ist nach oben nicht beschränkt. Auch Größe, Rechtsform und Sitz der jeweils der wirtschaftlichen Einheit ‚Konzern‘ zuzuordnenden Unternehmen spielen grundsätzlich keine Rolle im Hinblick auf die Frage, ob ein Konzern vorliegt.

Konzern =
Zusammenschluss
rechtlich selbständiger
Unternehmen

¹ Was konkret unter ‚**Beherrschung**‘ zu verstehen ist, wird noch ausführlich erläutert.

² Die beherrschten Unternehmen werden als **Tochterunternehmen** bezeichnet.

Konzern =
Konzernrechnungs-
legungspflicht?

An dieser Stelle sei jedoch bereits auf einen wichtigen Aspekt verwiesen: Das Vorliegen eines Konzerns zieht **nicht zwingend** eine Konzernrechnungslegungspflicht nach sich.



Ein **Konzern** ist eine wirtschaftliche Einheit, die sich aus einem Zusammenschluss von mindestens zwei Unternehmen, welche nach dem Zusammenschluss weiterhin rechtlich selbständig sind, ergibt. Eine **Pflicht zur Konzernrechnungslegung** besteht allerdings nicht für jeden Konzern!



Ein solcher Zusammenschluss liegt beispielsweise vor, wenn Unternehmen A 100 % der Anteile an Unternehmen B erwirbt und beide Unternehmen, A und B, rechtlich selbständig weitergeführt werden. Natürlich obliegt es dem Unternehmen A bei dem nunmehr bestehenden Einfluss, die Firma bzw. auch das Geschäftsmodell des Unternehmens B zu verändern.

Erwirbt A hingegen 100 % der Anteile von B und fusioniert anschließend mit diesem bzw. übernimmt sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden in A und lässt B ‚schließen‘ und aus dem Handelsregister austragen, dann liegt kein Konzern vor, weil aus A und B letztendlich nur ein Unternehmen verbleibt.

Leseprobe zum Modul 31921

2 Regelungsüberblick und Entwicklungen

Die einschlägigen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung für Mutterunternehmen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften i. e. S. sowie für i. S. d. § 264a HGB vergleichbare Gesellschaften (sog. haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften), die insgesamt als Kapitalgesellschaften i. w. S. bezeichnet werden, finden sich im **Zweiten Unterabschnitt des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des HGB**.³ Daneben existieren zahlreiche Stellungnahmen nationaler Fachorganisationen zu den Grundlagen und zur Ausgestaltung der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung. Hierbei sind vor allem die sog. Standards des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) relevant, welche mit **DRS** (Deutsche Rechnungslegungs Standards)⁴ abgekürzt werden. Bezüglich dieser Standards wird auf Basis des § 342 Abs. 2 HGB (lediglich) vermutet, dass es sich um ‚**Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung**‘ handelt, welche die gesetzlichen Regelungen konkretisieren.

HGB = grundlegendes Regelwerk für die Konzernrechnungslegung

Erinnern Sie sich an das Stufenkonzept⁵ im Dritten Buch des HGB?! Unterscheiden Sie in das ‚lex generalis‘, das für alle Kaufleute relevant ist, und das ‚lex specialis‘. Letzteres differenziert wiederum in die Spezialvorschriften für die Einzelabschlüsse der Kapitalgesellschaften i. w. S. und in sonstige Spezialvorschriften, zu denen auch die der Konzernrechnungslegung zählen. Gewinnen Sie einen Überblick über den Zweiten Unterabschnitt im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches des HGB! Sofern Sie an dieser Stelle noch die Lektüre der einzelnen Paragraphen scheuen, lesen Sie zumindest schon einmal deren Überschriften!



Die Regelungen zum Abschluss und zum Lagebericht des Konzerns sind im HGB **im Anschluss** an die Regelungen für rechtlich selbständige Unternehmen aufgeführt. Innerhalb der konzernspezifischen Regelungen wird oft auf die Regelungen zum Einzelabschluss verwiesen – teilweise werden diese in angepasster Form übernommen.

Aufbau der Regelungen

„Alle Welt“ spricht von der internationalen Rechnungslegung, wobei die International Financial Reporting Standards (IFRS) gemeint sind. Inwieweit sind diese für die Konzernrechnungslegung deutscher Mutterunternehmen relevant?



³ Siehe §§ 290 bis 315a HGB. Ergänzende Regelungen zur Konzernrechnungslegung für Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen finden sich in §§ 340i und j bzw. 341i und j HGB bzw. für bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors in §§ 341q bis y HGB. Regelungen für die Konzernrechnungslegung durch Mutterunternehmen in anderen als den benannten Rechtsformen enthält das Publizitätsgesetz (PublG).

⁴ Im Modul finden sich vereinzelt Links auf Netzseiten, die DRS enthalten. Da der Vertrieb von DRS zum Geschäftsmodell des DRSC gehört, handelt es sich oft nur um vorläufige Versionen (sog. nearfinal); es kann also zu Abweichungen vom endgültigen DRS kommen.

⁵ Siehe z. B. *SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl., Sternenfels 2013, S. 100 f.

~ Oder müssen deutsche Mutterunternehmen dafür sorgen, dass ‚ihr Konzern‘ nach dem HGB bilanziert? Das soll nun geklärt werden.

IAS-Verordnung

Mit der sog. IAS-Verordnung wurde 2002 durch die EU festgeschrieben, dass Mutterunternehmen, die dem Recht eines Mitgliedstaates der EU unterliegen und deren Wertpapiere (Aktien oder Schuldtitel) am geregelten Kapitalmarkt **eines (beliebigen) EU-Mitgliedstaates** zugelassen sind, ihre Konzernabschlüsse mit Wirkung vom 01. Januar 2005 nach den internationalen Rechnungslegungsnormen ‚IFRS‘ zu erstellen haben. Für Unternehmen, die nicht unter diese Bestimmungen fallen, wurde im Hinblick auf den Konzernabschluss ein **Mitgliedstaatenwahlrecht** eingeräumt: Jeder einzelne Staat konnte entscheiden, ob er im Hinblick auf die Konzernrechnungslegung der in Rede stehenden Mutterunternehmen a) die IFRS verpflichtend vorschreibt, b) die IFRS als Wahlrecht zulässt oder c) die IFRS verbietet.

Umsetzung der IAS-Verordnung in deutsches Recht

Eine Umsetzung der IAS-Verordnung in nationales (deutsches) Recht erfolgte mit dem **Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG)**. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS durch Mutterunternehmen, deren Wertpapiere am geregelten Kapitalmarkt eines EU-Mitgliedstaates zugelassen sind, findet sich in § 315a Abs. 1 HGB wieder. Der deutsche Gesetzgeber setzte das Mitgliedstaatenwahlrecht in § 315a Abs. 2 und 3 HGB um. So sind gemäß § 315a Abs. 2 HGB auch diejenigen Unternehmen zur Konzernrechnungslegung nach IFRS **verpflichtet**, die bis zum jeweiligen Bilanzstichtag die Zulassung eines Wertpapiers zum Handel an einem geregelten Kapitalmarkt **im Inland beantragt** haben. Für die übrigen Mutterunternehmen besteht nach § 315a Abs. 3 HGB ein **Wahlrecht**, den Konzernabschluss nach HGB oder alternativ nach IFRS aufzustellen.

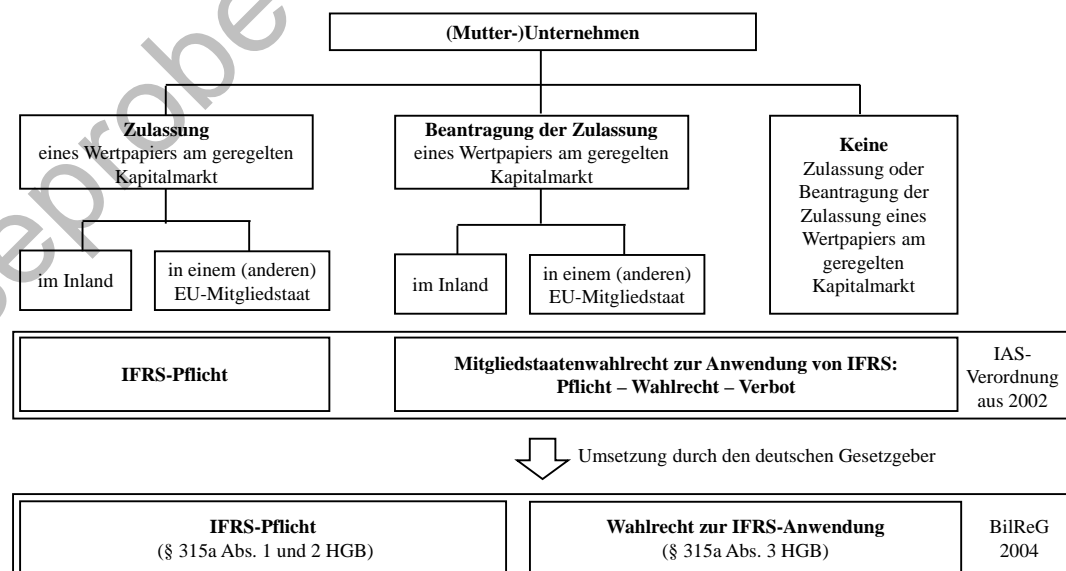


Abbildung 1: Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes



Lesen Sie § 315a HGB vollständig! Verzweifeln Sie nicht, selbst wenn Sie diesen Paragraphen auch nach wiederholtem Lesen nicht vollständig verstehen!

Die Anwendung internationaler Normen ist mit einem erheblichen **Mehraufwand** verbunden. Schließlich müssen alle deutschen Unternehmen bereits einen Einzelabschluss nach HGB, der primär der Ausschüttungsbemessung dient, sowie einen Einzelabschluss nach dem deutschen Steuerrecht, welcher der Steuerbemessung zugrunde liegt, aufstellen. Sofern für einen Konzern ein Wahlrecht zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach HGB vs. nach IFRS besteht, sind die mit dem Konzernabschluss nach IFRS verbundenen Mehraufwendungen dem damit verbundenen Nutzen gegenüberzustellen. Während die Prognose der Mehraufwendungen (z. B. für zusätzliches Personal, komplexere Abschlussprüfungen, Literatur, Schulungen) noch relativ einfach ist, wird der Nutzen regelmäßig schwer zu quantifizieren sein. Gründe, die für eine freiwillige Anwendung der IFRS sprechen, sind z. B. starke internationale wirtschaftliche Verflechtungen und (sich ggf. hieraus ergebende) wachsende Transparenzanforderungen der Geschäftspartner.



Seit 2005 besteht für jedes **deutsche (Mutter-)Unternehmen**, das (nach HGB) konzernrechnungslegungspflichtig ist, die Möglichkeit, seinen Konzernabschluss **befreiend** nach den internationalen Normen ‚IFRS‘ zu erstellen.

Befreiend bedeutet hierbei, dass das Mutterunternehmen mit der Erstellung des Konzernabschlusses nach IFRS von der Erstellung des Konzernabschlusses nach HGB befreit ist.



Das internationale Rechnungslegungssystem ‚IFRS‘ zielt nicht auf die Anwendung im Einzelabschluss, sondern auf die Anwendung für die Konzernrechnungslegung. Insofern sind für die Konzernrechnungslegung grundsätzlich alle Standards dieses umfangreichen Normensystems relevant. In Ermangelung von speziellen Regelungen für den Einzelabschluss müssen in den IFRS auch die klassischen Bilanzierungsfragen, z. B. im Hinblick auf Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögenspositionen, erläutert werden. Von den internationalen Normen widmen sich einige Standards aber fast ausschließlich konzernspezifischen Themen. Zu diesen **Standards** gehören:

- IAS 28: Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen,
- IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse,
- IFRS 8: Geschäftssegmente,
- IFRS 10: Konzernabschlüsse,
- IFRS 11: Gemeinsame Vereinbarungen,
- IFRS 12: Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen.

Internationale Normen zur Konzernrechnungslegung

Im Folgenden werden **zunächst** jeweils **die HGB-Regelungen** analysiert. Ergeben sich nach den **IFRS Abweichungen**, werden die wesentlichsten Unterschiede zu den HGB-Normen im letzten Abschnitt des jeweiligen Kapitels dargelegt.

Hinweis zum Skript:
HGB vs. IFRS

3 Zwecke und Adressaten

Zahlungsbemessung?

Der Konzernabschluss hat im Gegensatz zum Einzelabschluss grundsätzlich weder eine Ausschüttungs- noch eine Steuerbemessungsfunktion zu erfüllen. Schließlich können **aus dem Konzernabschluss keine Ansprüche** gegen den Konzern **abgeleitet** werden, denn der Konzern besitzt als wirtschaftliche Einheit keine eigene Rechtspersönlichkeit. Gläubiger und Anteilseigner (der einzelnen Konzernunternehmen) sowie der Fiskus richten ihre Ansprüche vielmehr gegen die einzelnen rechtlich selbständigen Unternehmen des Konzerns.



Dem **Konzernabschluss obliegt**, unabhängig davon ob dieser nach HGB oder nach IFRS erstellt wurde, hauptsächlich eine **Informationsfunktion**.



Beurteilen Sie – bevor Sie weiterlesen – die Aussagekraft eines nach HGB erstellten Einzelabschlusses anhand der durch das Gläubigerschutzprinzip geprägten Regelungen des HGB! Sie werden feststellen, das Bild ist – vom Gesetzgeber ‚aus guten Gründen‘ gewollt – verzerrt. Dies gilt bereits, wenn von bilanzpolitischen Möglichkeiten⁶ – diese verzerren das Bild ebenfalls (eine solche Verzerrung geht allerdings vom Willen des Bilanzierenden aus) – abstrahiert wird.

Konzernspezifische Verzerrungen im Einzelabschluss

Bestehen darüber hinaus real- und finanzwirtschaftliche Abhängigkeiten bzw. ebensolche Verknüpfungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen, vermindert sich die Aussagekraft eines Einzelabschlusses dieser Unternehmen weiterhin. Es ist Aufgabe der Konzernrechnungslegung, solche Trübungen des Bildes der wirtschaftlichen Lage zumindest aufzuhellen. In diesem Zusammenhang wird auch von der **Kompensationsfunktion** des Konzernabschlusses gesprochen, wobei es sich jedoch nur um eine **Unterausprägung der Informationsfunktion** handelt.



Die im Einzelabschluss eines Konzernunternehmens enthaltenen Informationen können aufgrund konzerninterner Sachverhaltsgestaltungen erheblich verzerrt sein. Schließlich werden zwischen den Konzernunternehmen Transaktionen (z. B. die Erbringung von Sach- und Dienstleistungen sowie die Gewährung von Darlehen) getätigt, die auf konzerninternen Verrechnungspreisen bzw. auf vom Mutterunternehmen diktierten Bedingungen und somit nicht unbedingt auf marktüblichen Konditionen basieren.

⁶ Siehe hierzu vertiefend z. B. BRÖSEL, Bilanzanalyse, 15. Aufl., Berlin 2014, S. 82 ff.