

Gerrit Brösel

Grundwissen Konzern- rechnungslegung

Ausgabe 2021





Gerrit Brösel ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Wirtschaftsprüfung, an der FernUniversität in Hagen und erfolgreicher Lehrbuchautor. Er verfügt über langjährige Lehrerfahrungen an zahlreichen öffentlichen und privaten Bildungseinrichtungen u. a. in Deutschland, Polen und Russland. Darüber hinaus war er viele Jahre in der Wirtschaftsprüfung tätig. Nicht nur deshalb zeichnen sich seine Bücher durch eine gelungene Verknüpfung von theoretischer Fundierung, praktischer Anwendbarkeit und didaktischem Geschick aus.

Gerrit Brösel

Grundwissen Konzernrechnungslegung

Ausgabe 2021

4. Auflage

UVK Verlag · München

Umschlagabbildung: © iStock CHUNYIP WONG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek.

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

© UVK Verlag 2021

– ein Unternehmen der Narr Francke Attempto Verlag GmbH + Co. KG

Dischingerweg 5 · 72070 Tübingen

info@narr.de · www.narr.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

CPI books GmbH, Leck

ISBN 978-3-7398-3097-1 (Print)

ISBN 978-3-7398-8097-6 (ePDF)

Vorwort

Während der Einzelabschluss das Instrument der Rechnungslegung eines rechtlich selbständigen Unternehmens darstellt und einer Vielzahl von Zwecken dienen soll, obliegt es der Konzernrechnungslegung (genauer: dem Konzernabschluss und dem Konzernlagebericht) vor allem, die Adressaten über die sog. Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der wirtschaftlichen Einheit „Konzern“ zu informieren. Angesichts der steigenden Anzahl von Unternehmensverbindungen hat die **Bedeutung des Informationsinstruments „Konzernabschluss“** stetig zugenommen.

Dieses als Arbeitsbuch konzipierte Werk vermittelt in kompakter, anschaulicher und anwendungsorientierter Weise **Kenntnisse der Konzernrechnungslegung nach HGB sowie die Grundlagen der Konzernrechnungslegung nach IFRS**. Diese Kenntnisse sind Basis für Tätigkeiten in den Bereichen „Controlling“, „Finanzwesen“ und vor allem „Rechnungswesen“ in allen national und international tätigen Mutter- und sonstigen Konzernunternehmen. Zudem ist dieses Wissen in den meisten Wirtschaftsprüfungs-, Steuer- und Unternehmensberatungsgesellschaften von enormer Bedeutung. Die Leser dieses Buches sollten als **Vorkenntnisse** die doppelte Buchführung beherrschen und über ein grundlegendes Verständnis der Rechnungslegung auf Einzelabschlusssebene nach HGB verfügen. Zur Bearbeitung ist es sinnvoll, die **Textausgaben der erforderlichen Rechtsnormen (HGB und IFRS)** ‚griffbereit‘ zu haben. Grundlage der Erläuterungen sind jeweils die aktuellen Normen (Stand: 01.01.2021).

Die *FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN* ist die einzige staatliche Fernuniversität im deutschen Sprachraum. Sie unterscheidet sich von anderen Universitäten insb. in der Art und Weise der Wissensvermittlung. Vor allem ist sie spezialisiert auf den Einsatz von sog. Studienbriefen. Das vorliegende Werk „Grundwissen Konzernrechnungslegung“ stammt **aus dem Studienangebot der FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN**. Deshalb eignet sich dieses Werk vor allem für Studenten und Praktiker, die das Wissen in freier Zeiteinteilung und Ortswahl im **Selbststudium** erwerben wollen, **sowie für die vorlesungsunterstützende und -begleitende Arbeit**. Das Lehrbuch wird entsprechend als Modul bzw. Kurs bezeichnet, wobei die vierzehn Kapitel den **drei Kurseinheiten** „Grundlagen“, „Konsolidierung“ sowie „Spezielle Komponenten der Konzernrechnungslegung“ systematisch zugeordnet wurden.

Im Hinblick auf die Eigenarten des Selbststudiums wurde ein besonderes Augenmerk auf die **didaktische Aufbereitung** der Inhalte gelegt. Insofern wurden zahlreiche Beispiele und Übungsaufgaben in die Ausführungen integriert. Zur besseren Übersicht werden folgende Symbole genutzt:

 für ausgewählte **Lernziele** am Anfang eines Kursteils,

 für **Aufgaben**, die allein oder in Lerngruppen gelöst werden sollten und zu denen sich Lösungshinweise im Anhang des Buches finden lassen,

 einerseits für **Literaturhinweise** und andererseits für **Vertiefungsaufgaben zum Verständnis** am Ende eines Kursteils, welche mit dem vorliegenden Buch erarbeitet und/oder unter Rückgriff auf die Literaturempfehlungen repetiert werden sollten,

 für (Praxis-) **Beispiele** sowie

 für (bedeutende) **Merksätze**.

Zudem wird mit sog. **QR-Codes** auf verschiedene Netzangebote verwiesen (vgl. z. B. ).

Das Buch beinhaltet **unterschiedliche Übungsaufgaben**. Diese zielen darauf ab, unterstützende Hinweise sowohl für das Verständnis als auch für die Klausurvorbereitung zu vermitteln. Es gilt grundsätzlich, **vier Typen** von Übungsaufgaben zu unterscheiden:

1. Aufgaben zur Wiederholung zuvor vermittelter Inhalte,
2. Aufgaben zur Vertiefung und (praktischen) Anwendung von Inhalten,
3. Transferaufgaben sowie
4. Aufgaben zur Erarbeitung neuer Inhalte.

Die **beiden ersten Aufgabentypen** sollten nicht erklärungsbedürftig sein. **Transferaufgaben** zielen auf die Schulung und Überprüfung der Fähigkeit, bekanntes Wissen im Rahmen anderer vergleichbarer Problemstellungen anzuwenden. Auch der **letztgenannte Aufgabentyp** konfrontiert den Leser mit Problemen, deren Lösung nicht unmittelbar aus dem Inhalt des vorliegenden Buches zu erschließen ist. Entsprechende Aufgaben sind vor allem darauf ausgerichtet, die Problemlösungskompetenz des Lesers mit Hilfe weiterführender Literatur herauszufordern und weiterzuentwickeln. Damit sollen die Leser nicht nur auf potentielle Klausuraufgaben, sondern auch auf die Berufspraxis vorbereitet werden.

Die **Lösungshinweise** zu den Übungsaufgaben werden teilweise durch verschiedene Anmerkungen ergänzt. Die zusätzlichen Anmerkungen dienen regelmäßig der Erweiterung und dem Verständnis der Thematik. Für Prüfungsantworten sind derartig umfassende Ausführungen gewöhnlich nicht notwendig. In **Klausuren** sollte sich im Hinblick auf die Bearbeitungszeit vielmehr auf eine präzise und knappe (sowie bestenfalls korrekte) Beantwortung der Klausurfragen konzentriert werden – nicht weniger, aber auch nicht mehr, denn auch richtige, aber nicht abgefragte Ausführungen werden nicht bepunktet.

Der Lehrbrief zur Konzernrechnungslegung an der *FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN* basiert – wie entsprechend auch dieses Buch – auf dem **Werk**:

VON WYSOCKI, K./WOHLGEMUTH, M./BRÖSEL, G., Konzernrechnungslegung, 5. Aufl., München 2014.

Dieses ermöglicht als **Basisliteratur** nicht nur ein vertiefendes Studium, sondern in diesem werden an zahlreichen Stellen **weitergehende Erläuterungen und Ergänzungen** zu den angesprochenen Themen sowie insb. alle im vorliegenden Werk „Grundwissen Konzernrechnungslegung“ aus didaktischen Gründen (Konzeption als Arbeitsbuch) ausgelassenen **Literaturhinweise** geboten. Das von *KLAUS VON WYSOCKI* und *MICHAEL WOHLGEMUTH* 1975 begründete **Standardwerk** begleitet seit seiner ersten Auflage wissenschaftlich fundiert die Entwicklung der Konzernrechnungslegung in Deutschland.

Ich danke Herrn Univ.-Prof. Dr. *MICHAEL WOHLGEMUTH* sowie der *FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN* für die freundlicherweise erteilte Zustimmung, den auf dem o. g. Standardwerk basierenden Lehrbrief auf diesem Wege zu veröffentlichen. Zudem gilt mein Dank meinen aktuellen und ehemaligen Mitarbeitern, insb. Frau *SINA KURTE*, M. Sc., Frau Dr. *MARINA MÜLLER*, Frau Prof. Dr. *VERENA VERHOFEN*, Frau *KRISTINA STUTTE*, M. Sc., sowie Herrn Dipl.-Kfm. WP StB *CHRISTIAN BURGARDT*, für ihre tatkräftige Unterstützung bei der Vorbereitung und Aktualisierung der Inhalte.

Ich hoffe, dass die Inhalte dieses Buches einen hohen Wissenszuwachs ermöglichen und viel Freude bereiten! Verbesserungsvorschläge sind herzlich willkommen: Gerrit.Broesel@FernUni-Hagen.de.

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XV
Kurseinheit I „Grundlagen“	1
I. Kapitel: Grundlagen der Konzernrechnungslegung	3
II. Kapitel: Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen und Konsolidierungskreisermittlung	43
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Kurseinheit I	71
Kurseinheit II „Konsolidierung“	73
III. Kapitel: Kapitalkonsolidierung	75
IV. Kapitel: Bewertung von Beteiligungen nach der Equity-Methode	135
V. Kapitel: Zwischenergebniseliminierung	151
VI. Kapitel: Schuldenkonsolidierung	189
VII. Kapitel: Umrechnung von Einzelabschlüssen ausländischer Tochterunternehmen in die Konzernberichtswährung	211
VIII. Kapitel: Steuerlatenzierung im Konzern	231
IX. Kapitel: Konzerngewinn- und -verlustrechnung	247
X. Kapitel: Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung des Konzerns	285
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Kurseinheit II	289
Kurseinheit III „Spezielle Komponenten der Konzernrechnungslegung“	291
XI. Kapitel: Konzernanhang	293
XII. Kapitel: Konzernlagebericht	311
XIII. Kapitel: Konzernkapitalflussrechnung	321
XIV. Kapitel: Weitere Komponenten der Konzernrechnungslegung	337
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Kurseinheit III	349
Lösungsvorschläge zu den Aufgaben der Kurseinheiten	351
Beispielklausur	393
Musterlösung zur Beispielklausur	397
Literaturhinweise	403
Glossar	405
Stichwortverzeichnis	409

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Kurseinheit I „Grundlagen“	1
I. Kapitel: Grundlagen der Konzernrechnungslegung	3
1. Konzernbegriff	3
2. Regelungsblick 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	71
	Kurseinheit II „Konsolidierung“	73
	III. Kapitel: Kapitalkonsolidierung	75
1	Grundlagen	75
1.1	Zweck der Kapitalkonsolidierung	75
1.2	Gegenstand der Kapitalkonsolidierung	75
1.2.1	Überblick	75
1.2.2	Anteile des Mutterunternehmens am einbezogenen Unternehmen	76
1.2.3	Konsolidierungspflichtiges Kapital der einbezogenen Unternehmen	81
2	Vollkonsolidierung	84
2.1	Grundlagen	84
2.1.1	Fiktion der Erwerbsmethode	84
2.1.2	Gründe für den Unterschied zwischen Beteiligungsbuchwert und konsolidierungspflichtigem Kapital	85
2.1.3	Zeitpunkt der Erstkonsolidierung	86
2.2	Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen ohne Beteiligung anderer Gesellschafter	88
2.2.1	Überblick	88
2.2.2	Neubewertung des Eigenkapitals	88
2.2.3	Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes und des neu bewerteten Eigenkapitals	90
2.3	Folgekonsolidierung von Tochterunternehmen ohne Beteiligung anderer Gesellschafter	94
2.3.1	Fortschreibung der Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden aus der Erstkonsolidierung	94
2.3.2	Folgebehandlung des nicht aufgeteilten Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung	96
2.3.2.1	Behandlung eines aktiven Unterschiedsbetrags	96
2.3.2.2	Behandlung eines passiven Unterschiedsbetrags	97
2.3.3	Veränderung der für die Kapitalkonsolidierung relevanten Größen	98
2.4	Besonderheiten der Kapitalkonsolidierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	102
2.5	Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern	109
3	Quotenkonsolidierung	110
3.1	Merkmale eines Gemeinschaftsunternehmens	110
3.2	Vorgehensweise bei der Quotenkonsolidierung	112
4	Ent- und Übergangskonsolidierung von Tochterunternehmen	117
4.1	Überblick	117
4.2	Entkonsolidierung	118
4.2.1	Entkonsolidierung ohne Beteiligung anderer Gesellschafter	118
4.2.2	Entkonsolidierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	120
4.3	Übergangskonsolidierung	122
5	Besonderheiten nach IFRS	124
5.1	Überblick	124
5.2	Behandlung eines positiven Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung	124

5.3	Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung	129
5.4	Kapitalkonsolidierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	130
IV. Kapitel:	Bewertung von Beteiligungen nach der Equity-Methode	135
1	Maßgeblicher Einfluss als Anwendungskriterium	135
2	Anwendung der Equity-Methode	139
2.1	Equity-Methode versus Kapitalkonsolidierung	139
2.2	Erstbewertung	140
2.3	Folgebewertung	143
2.4	Beendigung	146
2.5	Weitere Problemfelder	147
3	Equity- versus Anschaffungskostenmethode	148
4	Besonderheiten nach IFRS	149
V. Kapitel:	Zwischenergebniseliminierung	151
1	Grundlagen	151
2	Kriterien der Zwischenergebniseliminierung	154
2.1	Überblick	154
2.2	Voraussetzungen	155
2.2.1	Lieferungen oder Leistungen zwischen einbezogenen Unternehmen	155
2.2.2	Vorliegen eines Vermögensgegenstands	157
2.2.3	Aktivierung in der Konzernbilanz	157
2.2.4	Konzernspezifisch nicht zulässiger Wertansatz	158
2.3	Befreiungstatbestand	158
3	Ermittlung der Zwischenergebnisse	160
3.1	Organisatorische Voraussetzungen	160
3.2	Ermittlung der auf konzerninternen Lieferungen und Leistungen beruhenden Vermögensgegenstände	161
3.3	Bewertung der auf konzerninternen Lieferungen und Leistungen beruhenden Vermögensgegenstände	162
3.3.1	Konkretisierung des Begriffs ‚Zwischenergebnisse‘	162
3.3.2	Konzernanschaffungskosten	164
3.3.3	Konzernherstellungskosten	166
3.3.3.1	Grundlagen und Problemstellung	166
3.3.3.2	Ermittlung der Konzernherstellungskosten	168
3.3.4	Pauschale Ermittlung der Zwischenergebnisse	171
4	Verrechnung der Zwischenergebnisse	172
4.1	Grundlagen	172
4.2	Durchführung der Verrechnung	174
4.2.1	Erfolgswirksame Verrechnung	174
4.2.2	Erfolgsneutrale Verrechnung	176
5	Besonderheiten bei Beteiligung anderer Gesellschafter	177
5.1	Besonderheiten bei der Vollkonsolidierung	177
5.2	Besonderheiten bei anderen Einbeziehungsformen	178
5.2.1	Grundlagen	178
5.2.2	Besonderheiten bei der Quotenkonsolidierung	179
5.2.3	Besonderheiten bei Anwendung der Equity-Methode	181
5.2.3.1	Überblick	181
5.2.3.2	Ausmaß der Zwischenergebniseliminierung	181

5.2.3.3	Befreiungstatbestände	184
5.2.3.4	Verrechnung von Verbundergebnissen	185
6	Besonderheiten nach IFRS	186
6.1	Grundlagen	186
6.2	Ermittlung und Verrechnung der Zwischenergebnisse	186
6.3	Zwischenergebniseliminierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	187
VI. Kapitel:	Schuldenkonsolidierung	189
1	Grundlagen	189
2	Gegenstand der Schuldenkonsolidierung	190
2.1	Überblick	190
2.2	Behandlung einzelner Bilanzpositionen	192
2.3	Ausnahmeregelung für Schuldverhältnisse von untergeordneter Bedeutung	197
3	Aufrechnungsdifferenzen	198
3.1	Arten von Aufrechnungsdifferenzen	198
3.2	Verrechnung von Aufrechnungsdifferenzen	202
4	Konsolidierung von Haftungsverhältnissen	207
5	Besonderheiten nach IFRS	209
VII. Kapitel:	Umrechnung von Einzelabschlüssen ausländischer Tochterunternehmen in die Konzernberichtswährung	211
1	Grundlagen	211
2	Modifizierte Stichtagskursmethode nach HGB	215
2.1	Umrechnung	215
2.2	Behandlung der Umrechnungsdifferenzen	217
2.3	Berichterstattung über die Kursumrechnung	219
3	Besonderheiten nach IFRS	220
3.1	Bestimmung der Umrechnungsmethode	220
3.2	Umrechnung nach der Zeitbezugsmethode	222
3.3	Umrechnung nach der modifizierten Stichtagskursmethode nach IFRS	228
3.4	Berichterstattung über die Kursumrechnung	230
VIII. Kapitel:	Steuerlatenzierung im Konzern	231
1	Grundlagen	231
1.1	Begriff und Zweck der latenten Steuern im Konzern	231
1.2	Anzuwendendes Steuerrecht	234
1.3	Relevante Normen der Steuerlatenzierung und deren Anwendungsbereich	235
2	Entstehung von latenten Steuern auf verschiedenen Ebenen des Konzerns	236
2.1	Stufen der Steuerlatenzierung im Überblick	236
2.2	Stufen der Steuerlatenzierung im Detail	237
3	Technik der Ermittlung von latenten Steuern	242
4	Ausweis latenter Steuern	244
5	Besonderheiten nach IFRS	245
IX. Kapitel:	Konzerngewinn- und -verlustrechnung	247
1	Grundlagen	247
2	Einzelne Konsolidierungsvorgänge	250
2.1	Überblick	250
2.2	Konsolidierung von Innenumsatzerlösen	252
2.2.1	Überblick	252

2.2.2	Innenumsatz Erlöse aus Lieferungen	253
2.2.2.1	Überblick	253
2.2.2.2	Von liefernden Konzernunternehmen hergestellte oder bearbeitete Gegenstände	253
2.2.2.2.1	Lieferungen in das Anlagevermögen des empfangenden Konzernunternehmens	253
2.2.2.2.2	Lieferungen in das Umlaufvermögen des empfangenden Konzernunternehmens	259
2.2.2.3	Von liefernden Konzernunternehmen erworbene und unbearbeitet weiterveräußerte Gegenstände	265
2.2.2.3.1	Lieferungen in das Anlagevermögen des empfangenden Konzernunternehmens	265
2.2.2.3.2	Lieferungen in das Umlaufvermögen des empfangenden Konzernunternehmens	266
2.2.3	Innenumsatz Erlöse aus Leistungen	267
2.3	Konsolidierung von anderen Erträgen und Aufwendungen	269
2.3.1	Überblick	269
2.3.2	Andere Erträge aus Leistungen	269
2.3.3	Andere Erträge aus Lieferungen	271
2.3.4	Andere Aufwendungen aus Lieferungen	272
2.4	Konsolidierung von Ergebnisübernahmen im Konsolidierungskreis	273
2.5	Konsolidierungsvorgänge aus dem Bereich der erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung	275
2.6	Konsolidierungsvorgänge in weiteren Bereichen	276
3	Darstellung der Erfolgsverwendung im Konzern	277
3.1	Übersicht und rechtliche Grundlagen	277
3.2	Darstellung der Erfolgsverwendung bei ergebniswirksamer Verrechnung der Konsolidierungsunterschiede	279
3.3	Darstellung der Erfolgsverwendung bei Identität zwischen dem Bilanzergebnis des Konzerns und dem des Mutterunternehmens	281
3.4	Verzicht auf die Erfolgsverwendungsrechnung im Konzernabschluss	282
4	Besonderheiten nach IFRS	283
X. Kapitel:	Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung des Konzerns	285
1	Analoge Anwendung der Vorschriften für den Einzelabschluss	285
2	Abweichungen gegenüber den Vorschriften für den Einzelabschluss	286
3	Besonderheiten nach IFRS	288
	Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Kurseinheit II	289
	Kurseinheit III „Spezielle Komponenten der Konzernrechnungslegung“	291
XI. Kapitel:	Konzernanhang	293
1	Relevante Regelungen	293
2	Funktionen	294
3	Grundsätze für die Aufstellung	295
4	Ausgewählte Einzelangaben	298
4.1	Überblick	298
4.2	Berichtspflichten zum Konsolidierungskreis i. w. S.	298
4.3	Berichtspflichten zu den Konsolidierungsvorgängen	301
4.4	Berichtspflichten zu den Ansatz- und Bewertungsvorschriften	303

4.5	Angaben zu einzelnen Posten	304
4.6	Zusätzliche Angaben hinsichtlich der Generalnorm	305
4.7	Sonstige Angaben	306
5	Besonderheiten nach IFRS	307
XII. Kapitel:	Konzernlagebericht	311
1	Relevante Regelungen	311
2	Funktion	312
3	Grundsätze für die Aufstellung	313
4	Ausgewählte Einzelangaben	315
5	Besonderheiten nach IFRS	319
XIII. Kapitel:	Konzernkapitalflussrechnung	321
1	Relevante Regelungen	321
2	Funktion	322
3	Grundsätze für die Aufstellung	323
4	Fondsabgrenzung und Gliederung der Kapitalflussrechnung	325
4.1	Abgrenzung des Finanzmittelfonds	325
4.2	Gliederung der Kapitalflussrechnung	326
5	Besonderheiten bei der Aufstellung von Konzernkapitalflussrechnungen	330
5.1	Anwendung der Einheitsfiktion auf die Konzernkapitalflussrechnungen	330
5.2	Herleitungsformen der Kapitalflussrechnung	330
5.3	Abgrenzung zwischen den Tätigkeitsbereichen in der Konzernkapitalflussrechnung	331
5.4	Währungsumrechnung in der Kapitalflussrechnung	332
5.5	Konsolidierungskreis	333
5.6	Behandlung von Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen	334
5.7	Angabe von wesentlichen Fondsbeständen, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen	334
6	Besonderheiten nach IFRS	335
XIV. Kapitel:	Weitere Komponenten der Konzernrechnungslegung	337
1	Konzerneigenkapitalspiegel	337
1.1	Regelungen, Funktion, Grundsätze und Einzelangaben	337
1.2	Besonderheiten nach IFRS	338
2	Konzernsegmentbericht	340
2.1	Relevante Regelungen	340
2.2	Funktionen	340
2.3	Grundsätze für die Aufstellung	341
2.4	Identifikation der berichtspflichtigen Segmente	342
2.5	Ausgewählte Einzelangaben	345
2.6	Besonderheiten nach IFRS	347
	Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Kurseinheit III	349
	Lösungsvorschläge zu den Aufgaben der Kurseinheiten	351
	Beispielklausur	393
	Musterlösung zur Beispielklausur	397
	Literaturhinweise	403
	Glossar	405
	Stichwortverzeichnis	409

Abkürzungsverzeichnis

A	Aktiva
Abs.	Absatz/Absätze
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Art.	Artikel
AUD	Australian Dollar
Aufl.	Auflage
Aufrechn.	Aufrechnung
Bet.	Beteiligung
Bet./EK	Beteiligung am Eigenkapital
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
c. p.	ceteris paribus (lat., „unter sonst gleichen Bedingungen“)
CGU	cash generating unit
CHF	Schweizer Franken
CSR	Corporate Social Responsibility
d. h.	das heißt
Dipl.-Kfm.	Diplom-Kaufmann
Dipl.-Ök.	Diplom-Ökonom
Dr.	Doktor
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alii (und andere)
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
F.	Framework (Rahmenkonzept) der IFRS
f.	folgende
FCF	Free Cash Flow
ff.	fortfolgende
Fifo	first in, first out (Verbrauchsfolgeverfahren)
GBP	Great Britain Pound

GE	Geldeinheiten
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung/Bilanzierung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
GU	Gemeinschaftsunternehmen
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung(en)
H	Haben
h. M.	herrschende/-r Meinung
HB	Handelsbilanz(en)
HFA	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. e.	im Sinne eines/einer
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
insb.	insbesondere
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Kifo	Konzern in, first out
Kilo	Konzern in, last out
KU	Konzernunternehmen
Lifo	last in, first out (Verbrauchsfolgeverfahren)
LLC	Limited Liability Company
Ltd.	Limited
LuL	Lieferungen und Leistungen
M. Sc.	Master of Science
mbH	mit beschränkter Haftung
Mio.	Millionen
MU	Mutterunternehmen
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern

o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannte(n)
OCI	other comprehensive income
OHG	Offene Handelsgesellschaft
P	Passiva
p. a.	per annum oder pro anno
PLC	Public Limited Company
Prof.	Professor
Pty.	Private Company
PublG	Publizitätsgesetz
S	Soll
S.	Seite(n)
SIC	Interpretationen des Standing Interpretations Committee
sog.	sogenannte/-n/-s
StB	Steuerberater
t	Zeitpunkt; Periode zwischen den Zeitpunkten t und t-1
TAUD	Tausend Australian Dollar
TCHF	Tausend Schweizer Franken
TEUR	Tausend Euro
TGBP	Tausend Great Britain Pound
TU	Tochterunternehmen
TUSD	Tausend United States Dollar
U	Unternehmen
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
u. U.	unter Umständen
UKV	Umsatzkostenverfahren
Univ.-Prof.	Universitätsprofessor
US	United States
USA	United States of America
USD	United States Dollar
usw.	und so weiter
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
vgl.	vergleiche
vs.	versus
WP	Wirtschaftsprüfer
z. B.	zum Beispiel
ZGE	zahlungsmittelgenerierende Einheit(en)

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.

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.



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 ergeben sich 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 weiterhin lediglich die einzelnen Unternehmen. Für den Konzern sollten *in praxi* insb. die Anteilseigner und Organe des beherrschenden Unternehmens, das als **Mutterunternehmen** bezeichnet wird,² von Bedeutung sein. 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.

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**.¹ 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)² 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 Stufenkonzept³ 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?



¹ Siehe §§ 290 bis 315e 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).

² 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. near final bzw. Entwürfe); es kann also zu Abweichungen vom endgültigen DRS kommen. Um den endgültigen DRS auffinden zu können, müssen Sie den (elektronischen) Bundesanzeiger bemühen.

³ Siehe z. B. SCHILDBACH/STOBBE/FREICHEL/HAMACHER, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl., Sternenfels 2019, S. 99 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 § 315e Abs. 1 HGB wieder. Der deutsche Gesetzgeber setzte das Mitgliedstaatenwahlrecht in § 315e Abs. 2 und 3 HGB um. So sind gemäß § 315e 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 § 315e Abs. 3 HGB ein **Wahlrecht**, den Konzernabschluss nach HGB oder alternativ nach IFRS aufzustellen.

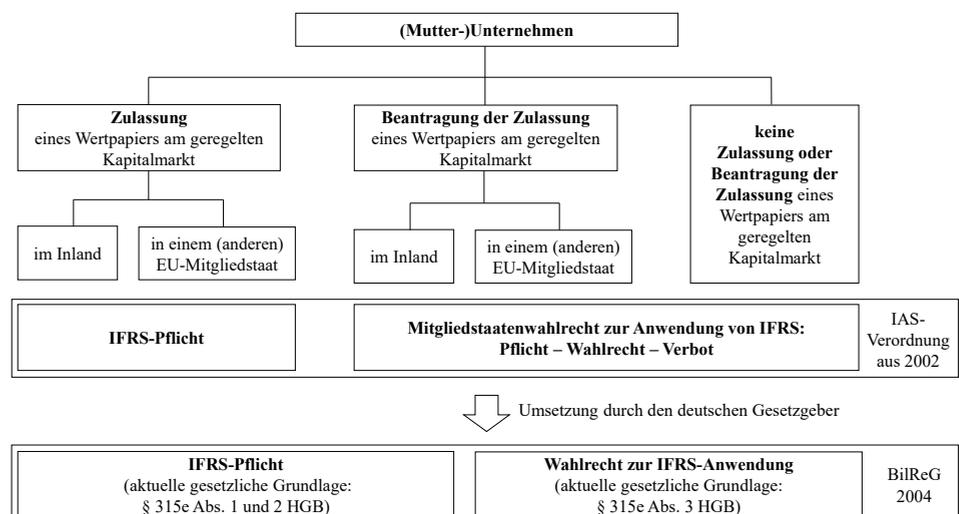


Abbildung 1: Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes



Lesen Sie § 315e 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 Modul:
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 Möglichkeiten¹ – 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.

¹ Siehe hierzu vertiefend z. B. BRÖSEL, Bilanzanalyse, 16. Aufl., Berlin 2017, S. 84 ff.

Zu den Adressaten des Konzernabschlusses gehören vor allem die Anteilseigner und die Gläubiger der einzelnen Konzernunternehmen, aber auch ‚Teile‘ der Öffentlichkeit (z. B. interessierte Kunden, Lieferanten und Arbeitnehmer der einzelnen Konzernunternehmen). Den Adressaten sollen konkret aufbereitete **Informationen über die Gesamtlage des Konzerns** zur Verfügung gestellt werden. Die damit verbundenen Aufbereitungsschritte werden in diesem Modul erläutert.

Adressaten

Konzernspezifische Informationen sind nicht nur für die Anteilseigner von Mutter- und anderen Konzernunternehmen von erheblicher Bedeutung, sondern diese sind auch für die Gläubiger der einzelnen Konzernunternehmen sowie für weitere **Adressaten** relevant.



Als eine weitere Unterausprägung der Informationsfunktion kann die sog. **Führungs- und Lenkungsfunktion** angesehen werden. Im Rahmen dieser Funktion soll ein Konzernabschluss **Informationen vermitteln**, welche die Leitungen der Konzernunternehmen in die Lage versetzen (sollen), wirtschaftliche Sachverhalte unter Berücksichtigung von Konzernaspekten zu beurteilen und damit verbundene Entscheidungen fundiert zu treffen.

Unterstützung der Leitungen der Konzernunternehmen

Auch wenn Ausschüttungen und Steuern in Deutschland nicht (unmittelbar) auf Basis des Konzernabschlusses ermittelt werden, kann dem Konzernabschluss zumindest eine **mittelbare Zahlungsbemessungsfunktion** zugeschrieben werden.

Vergütung der Konzernleitung und Ausschüttungsbemessung

Es ist *in praxi* durchaus üblich, zur Bemessung von variablen Vergütungskomponenten in Konzernunternehmen das Konzernergebnis oder hieraus abgeleitete Kennzahlen heranzuziehen. Zudem erfolgen die Gewinnverwendungsvorschläge – vor allem auf der Ebene des Mutterunternehmens – nicht selten unter Berücksichtigung des Konzernergebnisses. Zumindest faktisch beeinflusst damit auch das Konzernergebnis die Ausschüttung des Mutterunternehmens. Die Ausschüttungshöhe wird allerdings durch das Ergebnis des jeweiligen Einzelabschlusses nach oben begrenzt.



Die Lektüre von § 297 Abs. 2 und 3 HGB bereitet Sie auf den nächsten Abschnitt vor!



4 Konzerntheorien und Grundsätze

4.1 Generalnorm, Einheitsfiktion und Konzerntheorien

Motiv zur Konzernabschlusserstellung

Die Forderung des deutschen Gesetzgebers, neben den Einzelabschlüssen der rechtlich selbständigen, aber konzernangehörigen Unternehmen (zusätzlich) einen Konzernabschluss aufzustellen, resultiert aus der Ansicht, dass die **Einzelabschlüsse** der einzelnen Konzernunternehmen lediglich ein **unvollkommenes Bild** der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage¹ des Konzerns sowie der einzelnen Konzernunternehmen bieten.



Der Konzernabschluss in Deutschland soll die Einzelabschlüsse der einbezogenen Unternehmen **nicht ersetzen, sondern lediglich ergänzen.**

Generalnorm

Als Generalnorm für den Konzernabschluss gilt § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB, wonach dieser – **unter Beachtung der GoB** – ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage des Konzerns zu vermitteln hat. Diese Generalnorm gilt als **zentraler Grundsatz der Konzernrechnungslegung**. Gleichwohl ist auch hier, wie im Einzelabschluss, der einschränkende Verweis auf die GoB zu finden. Fraglich ist, ob hiermit die ‚Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung‘ und/oder die zu einer Verzerrung führenden Einzelabschluss-GoB gemeint sind. Unstrittig dürfte die Notwendigkeit der Berücksichtigung spezieller Konzernabschluss-Grundsätze sein. Verwendet man die Einzelabschlüsse nach HGB, wird man auch vor den Einzelabschluss-GoB nicht gefeit sein. Auch § 297 Abs. 2 Satz 3 HGB entspannt die Darstellung der Lage nur insofern, als im Konzernanhang lediglich über Verzerrungen zu berichten ist, sofern diesen „besondere Umstände“ zugrunde liegen. Solche liegen nach herrschender Meinung nicht vor, wenn es sich um Verzerrungen aus den Einzelabschluss-GoB handelt.



Vergleichen Sie die Generalnorm in § 297 Abs. 2 HGB mit der Generalnorm für den Einzelabschluss! Sie werden sich bestimmt an § 264 Abs. 2 HGB erinnern.

Einheitsgrundsatz

Die Generalnorm erfährt in § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB eine konzernspezifische Erweiterung, wonach die wirtschaftliche Lage aller einbezogenen Unternehmen im Konzernabschluss so darzustellen ist, als ob es sich **insgesamt um ein einziges Unternehmen** handelt. Diese Norm wird als Einheitsgrundsatz (bzw. **Einheitsfiktion**) bezeichnet und bringt mit der Einheitsfiktion eine der beiden wesentlichen Konzerntheorien zum Ausdruck. Der Einfluss der Einheitsfiktion auf die Erstellung des Konzernabschlusses, konkret auf die einzelnen Schritte der Konsolidierung, soll

¹ Die aus dem Gesetz stammende Bezeichnung „Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ wird gemeinhin mit VFE-Lage abgekürzt bzw. kurz wirtschaftliche Lage benannt. Sachgerechter wäre diesbezüglich jedoch die Bezeichnung „Vermögens-, Finanz- und Erfolgslage“; siehe u. a. BRÖSEL, Bilanzanalyse, 16. Aufl., Berlin 2017, S. 4 f.

in nachfolgendem Beispiel skizziert werden. Diese **einleitende Darstellung** soll lediglich für die bestehenden Probleme **sensibilisieren**. Die Sachverhalte sowie die Lösungsvorschläge werden in späteren Kapiteln des Lehrbriefes detailliert erläutert.

Als **Konsolidierung** wird das Verfahren bezeichnet, mit dem aus den Einzelabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ein Konzernabschluss i. S. e. wirtschaftlichen Einheit zu entwickeln ist. Im Mittelpunkt steht hierbei die Aufrechnung bzw. Eliminierung der Resultate des innerkonzernlichen Geschäftsverkehrs, der sich in Vermögens-, in Kapital- und in Erfolgsgrößen niederschlagen kann. Die **vier Konsolidierungsschritte** sind:

- (1) Kapitalkonsolidierung,¹
- (2) Schuldenkonsolidierung,²
- (3) Zwischenergebniseliminierung³ sowie
- (4) Aufwands- und Ertragskonsolidierung.⁴



Ist in einem Konzern das Mutterunternehmen (MU) am Eigenkapital der einbezogenen Tochterunternehmen (TU) beteiligt, ist im Einzelabschluss des MU eine entsprechende Beteiligung aktiviert. Gleichzeitig weist das TU in seinem Einzelabschluss die diesem Kapital (ggf. anteilig) entsprechenden Aktiva und Passiva aus. Bei einer postenweisen Addition der Bilanzen (sog. Summenbilanz) der einbezogenen Unternehmen würde das Vermögen folglich doppelt erfasst: Sowohl die Beteiligung, welche aus dem Einzelabschluss des MU resultiert, als auch die einzelnen Vermögenspositionen, die im Einzelabschluss des TU enthalten sind, finden Einzug in die Summenbilanz. Die **Beteiligung des MU** und das **Eigenkapital des TU** müssen deshalb **miteinander verrechnet** werden, weil grundsätzlich niemand an sich selbst beteiligt sein kann. Diese Vorgehensweise folgt der **Einheitsfiktion**. Nach einer solchen ‚**Kapitalkonsolidierung**‘ erscheint im Konzernabschluss auf der Passivseite als Konzerneigenkapital nur noch das Eigenkapital der MU. Anstelle der Beteiligung am TU sind die entsprechenden Aktiva und übrigen Passiva (jedoch nicht das Eigenkapital) des TU zu finden.



Da gemäß der Einheitsfiktion kein Unternehmen eine Forderung gegen oder eine Verpflichtung gegenüber sich selbst haben kann, sind Verpflichtungen und ggf. korrespondierende Forderungen zwischen einbezogenen Konzernunternehmen bei der Erstellung des Konzernabschlusses ebenfalls **miteinander zu verrechnen**. Dies wird – obwohl es dabei auch um Forderungen geht – als ‚**Schuldenkonsolidierung**‘ bezeichnet.

¹ Siehe Kapitel III, II. Kurseinheit.

² Siehe Kapitel VI, II. Kurseinheit.

³ Siehe Kapitel V, II. Kurseinheit.

⁴ Siehe Kapitel IX, II. Kurseinheit.

Werden zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen Lieferungen und Leistungen ausgetauscht, sind die hieraus resultierenden Gewinne bzw. Verluste in den Einzelabschlüssen auszuweisen. Vom Standpunkt des Konzerns sind diese Gewinne oder Verluste aber noch nicht realisiert, weil es sich (aus Konzernsicht) um ein Geschäft mit sich selbst handelt. Erst, wenn die aus Konzernlieferungen und -leistungen stammenden Gegenstände an Konzernfremde veräußert wurden, gelten die entsprechenden Gewinne bzw. Verluste auch aus Konzernsicht als realisiert und dürfen im Konzernabschluss ausgewiesen werden. **Noch im Konzern befindliche Gegenstände**, die aus Konzernlieferungen stammen, müssen i. S. d. Einheitsfiktion mit dem Wert angesetzt werden, mit dem sie anzusetzen wären, wenn der Konzern ein Unternehmen wäre. Die allein auf innerkonzernlichen Lieferungen und Leistungen basierenden Auf- bzw. Abschläge bei Vermögensgegenständen müssen deshalb eliminiert werden. Diese ‚**Zwischenergebniseliminierung**‘ folgt also ebenso der Einheitsfiktion.

Zudem ist hinsichtlich der Erfolgslage zu berücksichtigen, dass bei einer Addition der einzelnen Gewinn- und Verlustrechnungen der Konzernunternehmen die **Erträge und Aufwendungen** in einer Summen-GuV des Konzerns **aufgrund konzerninterner Leistungsbeziehungen aufgebläht** sein können. Die diesbezüglich durchzuführenden Korrekturmaßnahmen werden als ‚**Aufwands- und Ertragseliminierung**‘ bezeichnet. Dieses Vorgehen resultiert ebenfalls aus der Einheitstheorie, weil in einer Erfolgsrechnung keine Erträge und keine Aufwendungen gegenüber sich selbst ausgewiesen werden dürfen.



Bilanztheorien (und somit auch die **Konzerntheorien**) versuchen – unabhängig von rechtlichen Regelungen – den Zweck des Abschlusses, dessen Konzeption und dessen Ausgestaltung aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen herzuleiten. Im Rahmen der Konzerntheorien stehen sich die **Einheitstheorie** und die **Interessentheorie** gegenüber. Diese schlagen sich in unterschiedlichem Maße in den HGB- bzw. IFRS-Normen zur Konzernrechnungslegung nieder.



Nachfolgende Ausführungen sollen durch ein einfaches Beispiel unterstützt werden, ohne an dieser Stelle schon tiefer in die konkreten beteiligungs- und beherrschungsspezifischen Aspekte der Konzernrechnungslegung einzudringen. Die *Mehr AG*, die sich im Streubesitz befindet, hält 90 % an der *Abhängig AG*. Die *Minder AG* hält die übrigen 10 % an der *Abhängig AG*. Die *Mehr AG* und die *Abhängig AG* stellen einen Konzern dar. Die *Mehr AG* ist das Mutterunternehmen der *Abhängig AG* und zugleich der Mehrheitsgesellschafter. Die *Abhängig AG* ist wiederum das Tochterunternehmen der *Mehr AG*. Bei der *Minder AG* handelt es sich um einen sog. Minderheitsgesellschafter.