

# KONZERNRECHNUNGSLEGUNG – WISSEN AUFRISCHEN



LESEPROBE

Jörg Hammen, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Hanroth

**August 2020**



## Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses</b> .....	<b>7</b>
1.	Wann liegt ein Konzern i. S. d. HGB vor? .....	7
1.1	Grundsätzliche Überlegungen .....	7
1.2	Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses .....	7
1.3	Beherrschender Einfluss .....	7
1.4	Zurechnung und Abzug von Rechten .....	9
2.	Befreiungsmöglichkeiten für Teilkonzerne .....	11
2.1	Übergeordnetes Mutterunternehmen erstellt einen Konzernabschluss .....	11
2.2	Ausnahme von der Befreiungsmöglichkeit .....	12
3.	„Kleine Konzerne“ sind von der Aufstellungspflicht befreit .....	13
3.1	Größenabhängige Befreiungen .....	13
3.2	Härteklausele nach § 293 Abs. 4 HGB .....	13
4.	Keine Offenlegung mehr von Einzelabschlüssen .....	15
4.1	Wortlaut des § 264 Abs. 3 HGB .....	15
4.2	Erleichterungen .....	16
5.	Welche Bedeutung haben die Deutschen Rechnungslegungs-standards? .....	16
5.1	Aufgaben der DRSC .....	16
5.2	Rechtscharakter der Verlautbarungen .....	17
6.	Inhalt des Konzernabschlusses .....	18
<b>II.</b>	<b>Umfang des Konsolidierungskreises</b> .....	<b>19</b>
1.	Bestimmung der einzubeziehenden Tochterunternehmen .....	19
1.1	Konsolidierungskreis im engeren Sinne .....	19
1.2	Konsolidierungspflicht im weiteren Sinne .....	19
2.	Wann kann auf die Einbeziehung eines Tochterunternehmens verzichtet werden? ....	19
2.1	Überblick .....	19
2.2	Konsolidierungswahlrechte nach § 296 Abs. 1 und Abs.2 HGB im Einzelnen .....	20
2.3	Vorlagepflicht und Berichtspflichten .....	21
2.3.1	Vorlagepflichten und Auskunftsrechte .....	21
2.3.2	Berichtspflichten .....	21
<b>III.</b>	<b>Vorbereitung der Abschlüsse für den Einbezug in den Konzernabschluss (Handelsbilanz II)</b> .....	<b>22</b>
1.	Arbeitsschritte der Konzernabschlusserstellung .....	22
2.	Tochterunternehmen mit vom Konzern abweichenden Bilanzstichtagen .....	23
2.1	Gesetzliche Regelung .....	23
2.2	Technische Ableitung eines Zwischenabschlusses .....	23

---

2.3	Vorgänge von wesentlicher Bedeutung nach dem Stichtag des Tochterunternehmens.....	25
3.	Zwang zur einheitlichen Bilanzierung im Konzern.....	26
3.1	Erstellung einer Konzernrichtlinie .....	26
3.2	Einheitlichkeit der Bilanzierungsmethoden .....	27
3.3	Beispielfälle zur Bilanzierung .....	27
4.	Zwang zur einheitlichen Bewertung im Konzern .....	29
4.1	Einheitlichkeit von Bewertungsmethoden .....	29
4.2	Neuübung von Bewertungswahlrechten.....	30
4.3	Erforderliche Anpassungsmaßnahmen.....	30
4.4	Beispielfälle zur Bewertung.....	31
5.	Umrechnung ausländischer Tochterunternehmen .....	33
5.1	Vorgehensweise .....	33
5.2	Beispiel zur Währungsumrechnung .....	33
5.3	Einzelfragen .....	35
5.3.1	Umrechnung des Anlagenspiegels .....	35
5.3.2	Rückstellungsspiegel.....	35
<b>IV.</b>	<b>Kapitalkonsolidierung.....</b>	<b>37</b>
1.	Überblick .....	37
1.1	Ablaufschema.....	38
1.2	Beispiel.....	39
2.	Verrechnung Beteiligungsbuchwert mit dem anteiligen Eigenkapital .....	39
2.1	Konsolidierungspflichtige Anteile des Mutterunternehmens .....	39
2.2	Eigenkapital des Tochterunternehmens.....	40
2.3	Besonderheiten .....	41
3.	Maßgeblicher Zeitpunkt der Verrechnung der Anteile mit dem anteiligen Eigenkapital .....	44
3.1	Bisherige gesetzliche Norm .....	44
3.2	Ergänzung durch das BilRUG.....	45
3.3	Beispiel zu § 301 Abs. 2 Satz 5 HGB .....	46
4.	Kaufpreisallokation .....	47
4.1	Ansatz von Bilanzposten .....	47
4.2	Bewertung von Bilanzposten .....	48
4.3	Korrektur Kaufpreisallokation.....	49
5.	Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung .....	51
5.1	Aktiver Unterschiedsbetrag.....	51

---

5.2	Passiver Unterschiedsbetrag.....	52
6.	Anteile nicht beherrschender Gesellschafter .....	54
7.	Latente Steuern.....	54
8.	Umfassendes Übungsbeispiel .....	55
8.1	Kapitalkonsolidierung ohne Minderheiten .....	55
8.1.1	Erstkonsolidierung.....	57
8.1.2	Folgekonsolidierung .....	58
8.2	Kapitalkonsolidierung mit Minderheiten .....	65
8.2.1	Erstkonsolidierung.....	65
8.2.2	Folgekonsolidierung .....	67
9.	Sukzessiver Anteilswerb (Beteiligung wird zu einem Tochterunternehmen) .....	71
<b>V.</b>	<b>Schuldenkonsolidierung.....</b>	<b>73</b>
1.	Aufgabe der Schuldenkonsolidierung .....	73
2.	Durchführung der Schuldenkonsolidierung .....	73
2.1	Betroffene Bilanzposten .....	73
2.2	Drittschuldverhältnisse .....	74
2.3	Aufrechnungsdifferenz.....	74
2.3.1	Echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen .....	74
<b>IV.</b>	<b>Zwischenergebniseliminierung .....</b>	<b>78</b>
1.	Aufgabe der Zwischenergebniseliminierung .....	78
2.	Komponenten des Zwischengewinns .....	79
2.1	Konzernanschaffungskosten .....	79
2.2	Konzernherstellungskosten .....	80
3.	Beispiel zum Anlagevermögen und Umlaufvermögen .....	81
3.1	Anlagevermögen .....	81
3.2	Umlaufvermögen.....	82
3.2.1	Konzernherstellungskosten .....	82
3.2.2	Ermittlung und Bewertung Konzernlieferungen.....	84
<b>VII.</b>	<b>Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....</b>	<b>86</b>
1.	Allgemeines.....	86
2.	Darstellung anhand von Einzelfällen.....	86
<b>VIII.</b>	<b>Assoziierte Unternehmen und Equity-Methode .....</b>	<b>96</b>
1.	Assoziierte Unternehmen .....	96
1.1	Assoziiertes Unternehmen im engeren Sinne.....	96
1.2	Assoziiertes Unternehmen im weiteren Sinne .....	96
1.3	Maßgeblicher Einfluss .....	96

---

2.	Equity Methode .....	97
2.1	Wesen der Equity-Methode .....	97
2.2	Durchführung der Equity-Methode .....	97
2.3	Beispiel.....	98
3.	Equity-Methode und Zwischenergebniseliminierung .....	99
3.1	Beispiel für eine Downstream-Transaktion .....	100
3.2	Beispiel für eine Upstream-Transaktion .....	100
4.	Equity-Methode und latente Steuern .....	101
5.	Besonderheiten .....	103
5.1	Erstmalige Aufstellung eines Konzernabschlusses .....	103
5.2	Beteiligung wird zu Anteilen an assoziierten Unternehmen.....	103
5.3	Behandlung eines negativen Beteiligungsbuchwertes .....	104
5.4	Darstellung im Konzernanlagespiegel .....	105
<b>IX.</b>	<b>Endkonsolidierung ohne Minderheiten.....</b>	<b>106</b>
<b>X.</b>	<b>Konzernanhang .....</b>	<b>109</b>
1.	Struktur des Konzernanhangs .....	109
2.	Formulierungsvorschläge zu einzelnen Posten.....	111
2.1	Zusammenfassung Jahresabschluss und Konzernabschluss .....	111
2.2	Konsolidierungskreis .....	111
2.3	Konsolidierungsgrundsätze .....	112

## I. Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

### 1. Wann liegt ein Konzern i. S. d. HGB vor?

#### 1.1 Grundsätzliche Überlegungen

Der Idealtyp einer Unternehmung, die vollständig isoliert in ihrem wirtschaftlichen Umfeld wirkt und damit nur ihren eigenen Interessen folgt, ist zumindest in Strukturen mit mehreren Gesellschaften eher selten anzutreffen. Das Verhalten solcher Gesellschaften ist primär durch die Ziele der Gesellschafter bzw. deren nahestehenden Personen bestimmt. Um eine dadurch ggf. einsetzende Verzerrung der Darstellung der Vermögens- Finanz- und Ertragslage zu vermeiden, bieten sich zwei Möglichkeiten an:

- a) Hinweis auf die besondere Qualität der Geschäftsbeziehung (wobei deren Interpretation dem Bilanzierenden überlassen wird).
- b) Eliminierung der Geschäftsbeziehung (wobei auf diese Maßnahme ebenfalls unter Umständen hinzuweisen ist).

Damit soll also der Einfluss von Geschäftsvorfällen mit verbundenen Unternehmen entweder offengelegt werden (Einzelabschluss) oder vollständig eliminiert werden (Konzernabschluss).

Das Konzept der verbundenen Unternehmen, wie es § 271 Abs. 2 HGB vorsieht, folgt der unter a) genannten Vorgehensweise. So wird an verschiedenen Stellen in der Bilanz und in der GuV ein separater Ausweis oder ein davon-Vermerk gefordert. Ein verbundenes Unternehmen liegt danach nur dann vor, wenn es i. R. e. Konzernabschlusses einzubeziehen wäre. Dabei ist es vollkommen unerheblich, ob ein Konzernabschluss tatsächlich erstellt wird.

Die Konzernrechnungslegung folgt der unter b) genannten Vorgehensweise. Dabei steht die Informationsfunktion eines Konzernabschlusses im Vordergrund. Für die unterschiedlichen Adressaten bietet der Konzernabschluss folgende Informationen:

- Betrachtung der Perspektive des gesamten Unternehmensverbunds.
- Eliminierung der in den Einzelabschlüssen möglicherweise enthaltenen Verzerrungen aufgrund wirtschaftlicher Abhängigkeiten.

Anders als der Einzelabschluss stellt der Konzernabschluss somit keine Ausschüttungsbe-messungsgrundlage dar und ist auch irrelevant für die Steuerbilanz.

#### 1.2 Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht prinzipiell für alle Mutterunternehmen, die einen beherrschenden Einfluss auf wenigstens ein Tochterunternehmen ausüben. Dies ergibt sich entweder aus § 290 HGB (Kapitalgesellschaften und Person-handelsgesellschaften, also insbesondere GmbH & Co. KG) oder aus § 11 PubLG (Nichtkapitalgesellschaften).

Der Konzernabschluss ist nach § 290 Abs. 1 HGB innerhalb von 5 Monaten nach dem Konzernbilanzstichtag aufzustellen.

#### 1.3 Beherrschender Einfluss

Der beherrschende Einfluss (Control-Konzept) wird an folgenden Rechten festgemacht, wobei der tatsächliche Gebrauch davon irrelevant ist.



Stimmrechtsmehrheit	Stimmrechtsmehrheit bedeutet nicht unbedingt eine Beteiligung oder gar eine Anteilsmehrheit des Mutterunternehmens. Abgestellt wird hierbei auf eine Einflussnahme in den entsprechenden Gremien, wobei jedoch nicht faktische Verhältnisse (zufällige HV-Mehrheit), sondern rechtlich gesicherte Positionen vorliegen müssen. Die absolute Mehrheit der Stimmrechte ist ausreichend, auch wenn ggf. bedingt durch Bestimmungen in der Satzung/Gesellschaftsvertrag wesentliche Entscheidungen nicht durchgesetzt werden können.
Besetzungs- und Abberufungsrechte	Hierbei geht es um die Besetzungs- und Abberufungsrechte bezüglich der Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans des MU an dem ToU. Dies wird regelmäßig mit der Stimmrechtsmehrheit zusammenfallen. Voraussetzung: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gesellschafterstellung (ggf. auch nur mittelbar), eine Kapitalbeteiligung ist nicht erforderlich</li> <li>• Bestimmung der Finanz- und Geschäftspolitik über das jeweilige Organ (Vorstand, Geschäftsführer, Aufsichtsräte oder Beiräte).</li> </ul>
Recht auf beherrschenden Einfluss	Wille ist aufzwingbar durch <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beherrschungsvertrag oder</li> <li>• Satzungsbestimmung (in Satzung garantierte Weisungs-, Zustimmungs- und Widerspruchsrechte des MU).</li> </ul>
Mehrheit der Chancen und Risiken	Insbesondere bei Zweckgesellschaften (Leasingobjektgesellschaften oder Spezialfonds), die für einen klar definierten und eingegrenzten Zweck gegründet werden, liegen bei wirtschaftlicher Betrachtung i. d. R. die Mehrheit der Chancen und Risiken bei dem MU. Innerhalb dieses eng gefassten Zwecks bedarf es für die Geschäftstätigkeit keiner fortlaufenden unternehmerischen Entscheidungen bzw. keiner aktiven Vermarktung der Leistung („Autopilot“).

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

**Besonderheit: GmbH & Co. KG**

Bei der GmbH & Co, KG stellt sich die Frage, wer im Falle einer Konzernstruktur als Mutterunternehmen einen Konzernabschluss aufzustellen hat. In der klassischen Form hat die Komplementär-GmbH nicht nur das Organbestellungsrecht inne, sondern sie ist das Organ. Ferner ist sie ebenfalls Gesellschafterin, auch wenn sie keine Kapitalanteile hält.



Vor diesem Hintergrund können 3 Fälle unterschieden werden:

<b>Klassische GmbH &amp; Co. KG nach dem gesetzlichen Regelstatut (Fall 1)</b>	<b>Kommanditisten KG (Fall 2)</b>	<b>Einheitsgesellschaft (Fall 3)</b>
<p>Nach h. M. ist hier die GmbH das MU der KG (so auch IDW RS HFA 7, Tz 67).</p> <p>Nach BeBiKo 11. Auflage 2017, § 264b HGB, Rz 32 besteht kein wirtschaftliches Eigeninteresse der GmbH, sodass deren Rechte nach § 290 Abs. 3 Satz 1 HGB dem/den Kommanditisten zuzurechnen seien.</p>	<p>Das Leitungsrecht der GmbH ist zugunsten der Kommanditisten richtungswiegend eingeschränkt. Nach Auffassung des DRS 19.30 bleibt zwar auch dann die GmbH das MU, aber es käme die Inanspruchnahme des Einbeziehungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB in Betracht.</p> <p>Nach h. M. liegt hier gar kein MU-To-Verhältnis vor.</p>	<p>Die KG ist einziger Gesellschafter ihrer eigenen Komplementär-GmbH. Hier ist die GmbH nicht MU der KG, da die GmbH die Leitungsrechte nur im Interesse der KG selbst ausübt, der ja alle Anteile an der GmbH gehören.</p>



#### Praktikerhinweis

Bei einer GmbH & Co. KG ohne weitere ToU unterbleibt in der Praxis die Aufstellung eines Konzernabschlusses. Ist die KG aber ihrerseits MU gegenüber anderen Unternehmen, werden die o. g. Fallunterscheidungen wichtig: soll dann auf die KG als MU (Fälle 2 und 3) oder auf die GmbH (Fall 1) konsolidiert werden?

Eine Konsolidierung auf die GmbH als oberstes MU würde dazu führen, dass die Kommanditanteile der KG im Konzernabschluss als „Anteile anderer Gesellschafter zu würdigen und als „nicht beherrschende Anteile“ auszuweisen wären (§ 307 Abs. 1 HGB).

## 1.4 Zurechnung und Abzug von Rechten

### Zurechnung

Nach § 290 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB werden dem Mutterunternehmen ergänzend noch weitere Rechte zugerechnet:

- Rechte, die einem ToU zustehen (diese werden dem MU vollständig zugerechnet und nicht nur in Höhe der Beteiligungsquote des ToU),
- Rechte, die einer Person zustehen, die für Rechnung des MU oder eines anderen ToU handelt,
- Rechte, die dem MU oder einem anderen ToU aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Gesellschaftern des betreffenden Unternehmens zustehen (z. B. Stimmbindungsverträge).

## Abzug

Von den Rechten, die dem MU unmittelbar oder mittelbar zustehen, sind gem. § 290 Abs. 3 Satz 3 HGB die folgenden Rechte abzuziehen:

- Rechte, die mit Anteilen verbunden sind, die vom MU oder von dessen ToU für Rechnung einer anderen Person gehalten werden,
- Rechte, die mit als Sicherheit gehaltenen Anteilen verbunden sind und die nach Weisung oder im Interesse des Sicherungsgebers ausgeübt werden.

### Beispiel:

*Innerhalb eines Konzernverbunds liegen folgende Unternehmensverbindungen vor:*

*Alpha-AG hält 30 % der Anteile an der Beta-AG, wobei 4 % davon für Rechnung eines dritten, konzernfremden Unternehmens gehalten werden,*

*Omega-KG hält 15 % der Anteile an der Beta-AG; die Alpha-AG hält 70 % der Anteile an der Omega-KG,*

*Gamma-GmbH hält 10 % der Anteile an der Beta-AG, wobei eine Stimmrechtsüberlassung an die Alpha-AG besteht,*

*Delta AG hält 45 % der Anteile an der Beta-AG; i. R. e. Stimmrechtsbindungsvertrag übt die Alpha AG ihre Stimmrechte nur in Übereinstimmung mit der Delta-AG aus.*

*Die Alpha AG besitzt folgende ausüb bare Stimmrechte:*

<i>Unmittelbar gehaltene Stimmrechte</i>	<i>30 %</i>
<i>+ mittelbare Stimmrechte von To Omega-KG</i>	<i>15 %</i>
<i>+ Stimmrechte Gamma-GmbH (Stimmrechtsüberlassungsvertrag)</i>	<i>10 %</i>
<i>- Stimmrechte für Rechnung eines anderen Unternehmens</i>	<i>4 %</i>
<i>= Summe der ausüb baren Stimmrechte</i>	<i>51 %</i>

*Die Alpha-AG ist grundsätzlich zur Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses verpflichtet, da zwischen der Alpha-AG und der Omega-KG aufgrund der Stimmrechtsmehrheit ein Mutter-Tochter-Verhältnis vorliegt. Die Beta-AG ist nicht in den Konzernabschluss einzubeziehen, da die Alpha-AG wegen dem Stimmrechtsbindungsvertrag mit der Delta-AG keine Möglichkeit hat, die Beta-AG zu beherrschen.*