

Gerrit Brösel

Grundwissen Konzern- rechnungslegung

Ausgabe 2024



Grundwissen Konzernrechnungslegung



Prof. Dr. Gerrit Brösel ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsprüfung, an der FernUniversität in Hagen. Er ist ein erfolgreicher Lehrbuchautor und verfügt über langjährige Lehrerfahrungen an zahlreichen öffentlichen und privaten Bildungseinrichtungen 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. Das diesem Buch zugrundeliegende Modul „Konzernrechnungslegung“ wurde mit der „Silbernen Wiwi-Eule“ ausgezeichnet.

Gerrit Brösel

Grundwissen Konzernrechnungslegung

Ausgabe 2024

7., überarbeitete und erweiterte 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.

7., überarbeitete und erweiterte Auflage 2024
6., überarbeitete Auflage 2023
5., überarbeitete Auflage 2022
4., überarbeitete Auflage 2021
3., überarbeitete Auflage 2020
2., überarbeitete Auflage 2019
1. Auflage 2018

DOI: <https://doi.org/10.24053/9783381104222>

© UVK Verlag 2024

- ein Unternehmen der Narr Francke Attempto Verlag GmbH + Co. KG
Dischingerweg 5 · D-72070 Tübingen

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.

Alle Informationen in diesem Buch wurden mit großer Sorgfalt erstellt. Fehler können dennoch nicht völlig ausgeschlossen werden. Weder Verlag noch Autor:innen oder Herausgeber:innen übernehmen deshalb eine Gewährleistung für die Korrektheit des Inhaltes und haften nicht für fehlerhafte Angaben und deren Folgen. Diese Publikation enthält gegebenenfalls Links zu externen Inhalten Dritter, auf die weder Verlag noch Autor:innen oder Herausgeber:innen Einfluss haben. Für die Inhalte der verlinkten Seiten sind stets die jeweiligen Anbieter oder Betreibenden der Seiten verantwortlich.

Internet: www.narr.de

eMail: info@narr.de

siegel konzeption | gestaltung
CPI books GmbH, Leck

ISBN 978-3-381-10421-5 (Print)

ISBN 978-3-381-10422-2 (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“** deutlich zugenommen. Dieses als Lehr- und Arbeitsbuch konzipierte Werk vermittelt in kompakter, anschaulicher und anwendungsorientierter Weise die **Kenntnisse der Konzernrechnungslegung nach HGB** sowie die **Grundlagen der Konzernrechnungslegung nach IFRS**. Ein solches Wissen ist Basis für Tätigkeiten in verschiedenen Bereichen national und international tätiger Mutter- und sonstiger Konzernunternehmen sowie in Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

Die Leser dieses Buches sollten als **Vorkenntnisse** die doppelte Buchführung beherrschen und über ein grundlegendes Verständnis der Rechnungslegung auf Einzelabschlussebene nach HGB verfügen. Zur Bearbeitung ist es sehr hilfreich, die **Textausgaben der einschlägigen Rechnungslegungsnormen (HGB und IFRS)** ‚griffbereit‘ zu haben. Grundlage der Erläuterungen sind die aktuellen Normen (Stand: 01. Januar 2024). In der **aktuellen Auflage** wurden hauptsächlich die Ausführungen zur **Nachhaltigkeitsberichterstattung** aktualisiert und erweitert.

Das vorliegende Werk entspringt **dem Studienangebot der FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN**. Diese ist die einzige staatliche Fernuniversität im deutschen Sprachraum und unterscheidet sich von anderen Universitäten insbesondere in der Art und Weise der Wissensvermittlung. Entsprechend eignet sich dieses Buch für Studenten und Praktiker, die das Wissen in freier Zeiteinteilung und Ortswahl im **Selbststudium** erwerben wollen, **sowie für die vorlesungsunterstützende und -begleitende Arbeit**. Die Inhalte des Buches sind als abgeschlossenes Modul „Konzernrechnungslegung“ konzipiert und in **vierzehn Kapitel** untergliedert, die den **drei Moduleinheiten**

- I. „Grundlagen“ (Kapitel I und II),
- II. „Konsolidierung“ (Kapitel III bis X) sowie
- III. „Spezielle Komponenten der Konzernrechnungslegung“ (Kapitel XI bis XIV)

systematisch zugeordnet wurden. Das Modul wurde von den Studenten der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der *FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN* für seine Qualität mit der „**Silbernen Wiwi-Eule**“ ausgezeichnet. Der **Lernaufwand** (auch „Workload“ genannt) beträgt für dieses Modul insgesamt 300 Zeitstunden (10 ECTS). Er umfasst hauptsächlich das gewissenhafte Durcharbeiten des Buches, die Bearbeitung der integrierten Übungsaufgaben, den Blick in die im Buch angegebenen Normen (Gesetze, Standards etc.), eine parallele Literatarbeit und die Nacharbeit sowie die konkrete Klausurvorbereitung. Auch wenn der Aufwand individuell ist und u. a. von den Vorkenntnissen abhängig, sind an den einzelnen Kapiteln mit dem **Symbol**  Richtgrößen angegeben. Berücksichtigt ist dabei zudem, dass man am Anfang eventuell etwas mehr Zeit benötigt, um sich in der (neuen) Materie zurechtzufinden.

Im Hinblick auf die Eigenarten des Selbststudiums wurde schließlich 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 Modulteils,

 für **Aufgaben**, die allein oder in Lerngruppen gelöst werden sollten und zu denen sich Lösungshinweise am Ende des Buches (ab S. 359) finden lassen,

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

 für (Praxis-) **Beispiele** sowie

 für (bedeutende) **Merksätze**.

Darüber hinaus 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 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 durch verschiedene Anmerkungen ergänzt, die dem Verständnis der Thematik dienen. Für Prüfungsantworten sind derart umfassende Ausführungen gewöhnlich nicht notwendig. In **Klausuren** sollte sich in Anbetracht der Bearbeitungszeit auf eine präzise und knappe sowie bestenfalls korrekte Beantwortung der Fragen konzentriert werden – nicht weniger, aber auch nicht mehr, denn 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.

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 insbesondere 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 bin Herrn Univ.-Prof. Dr. *MICHAEL WOHLGEMUTH* sowie der *FERNUNIVERSITÄT IN HAGEN* für die freundlicherweise erteilte Zustimmung, die auf dem o. g. Standardwerk basierenden Lehrbriefe auf diesem Wege zu publizieren, dankbar. Zudem gilt mein Dank meinen aktuellen und ehemaligen Mitarbeitern, insbesondere Frau Dr. *DEIKE POTTEBAUM*, für die Unterstützung bei der 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
Moduleinheit I „Grundlagen“	1
I. Kapitel: Grundlagen der Konzernrechnungslegung	3
II. Kapitel: Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen und Konsolidierungskreisermittlung	43
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Moduleinheit I	71
Moduleinheit 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 Moduleinheit II	289
Moduleinheit III „Spezielle Komponenten der Konzernrechnungslegung“	291
XI. Kapitel: Konzernanhang	293
XII. Kapitel: Konzernlagebericht	311
XIII. Kapitel: Konzernkapitalflussrechnung	329
XIV. Kapitel: Weitere Komponenten der Konzernrechnungslegung	345
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Moduleinheit III	357
Lösungsvorschläge zu den Aufgaben der Moduleinheiten	359
Beispielklausur	401
Musterlösung zur Beispielklausur	405
Literaturhinweise	411
Glossar	413
Stichwortverzeichnis	417

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Moduleinheit I „Grundlagen“	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 Moduleinheit I	71
	Moduleinheit 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	Innenumsatzerlöse 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	Innenumsatzerlöse 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 Moduleinheit II	289
	Moduleinheit 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	315
3	Grundsätze für die Aufstellung	316
4	Ausgewählte Einzelangaben	318
5	Besonderheiten nach IFRS	326
XIII. Kapitel:	Konzernkapitalflussrechnung	329
1	Relevante Regelungen	329
2	Funktion	330
3	Grundsätze für die Aufstellung	331
4	Fondsabgrenzung und Gliederung der Kapitalflussrechnung	333
4.1	Abgrenzung des Finanzmittelfonds	333
4.2	Gliederung der Kapitalflussrechnung	334
5	Besonderheiten bei der Aufstellung von Konzernkapitalflussrechnungen	338
5.1	Anwendung der Einheitsfiktion auf die Konzernkapitalflussrechnungen	338
5.2	Herleitungsformen der Kapitalflussrechnung	338
5.3	Abgrenzung zwischen den Tätigkeitsbereichen in der Konzernkapitalflussrechnung	339
5.4	Währungsumrechnung in der Kapitalflussrechnung	340
5.5	Konsolidierungskreis	341
5.6	Behandlung von Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen	342
5.7	Angabe von wesentlichen Fondsbeständen, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen	342
6	Besonderheiten nach IFRS	343
XIV. Kapitel:	Weitere Komponenten der Konzernrechnungslegung	345
1	Konzernerigenkapitalspiegel	345
1.1	Regelungen, Funktion, Grundsätze und Einzelangaben	345
1.2	Besonderheiten nach IFRS	346
2	Konzernsegmentbericht	348
2.1	Relevante Regelungen	348
2.2	Funktionen	348
2.3	Grundsätze für die Aufstellung	349
2.4	Identifikation der berichtspflichtigen Segmente	350
2.5	Ausgewählte Einzelangaben	353
2.6	Besonderheiten nach IFRS	355
Ausgewählte Wiederholungs- und Vertiefungsaufgaben zur Moduleinheit III		357
Lösungsvorschläge zu den Aufgaben der Moduleinheiten		359
Beispielklausur		401
Musterlösung zur Beispielklausur		405
Literaturhinweise		411
Glossar		413
Stichwortverzeichnis		417

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
CSRD	Corporate Social Responsibility Directive
d. h.	das heißt
Dr.	Doktor
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
ECTS	European Credit Transfer and Accumulation System
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
EnBW	Energie Baden-Württemberg
EntgTranspG	Gesetz zur Förderung der Entgelttransparenz zwischen Frauen und Männern (Entgelttransparenzgesetz)
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
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
FH	Fachhochschule
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	Stunden
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
mbH	mit beschränkter Haftung
Mio.	Millionen
MU	Mutterunternehmen
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannte(n)
OCI	other comprehensive income
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OHG	Offene Handelsgesellschaft
P	Passiva
p. a.	per annum oder pro anno
PLC	Public Limited Company
PRAP	passiver Rechnungsabgrenzungsposten
Prof.	Professor
Pty.	Private Company
PublG	Publizitätsgesetz
QR	Quick Response
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)

Moduleinheit I

„Grundlagen“



Die Moduleinheit I 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 Moduleinheiten** dar.

Nachrichtlich

Ausgewählte Lernziele zur Moduleinheit I

Im Anschluss an die Bearbeitung dieser Moduleinheit 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.



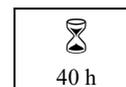
Literaturempfehlung zur Moduleinheit I

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 Moduleinheit 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.

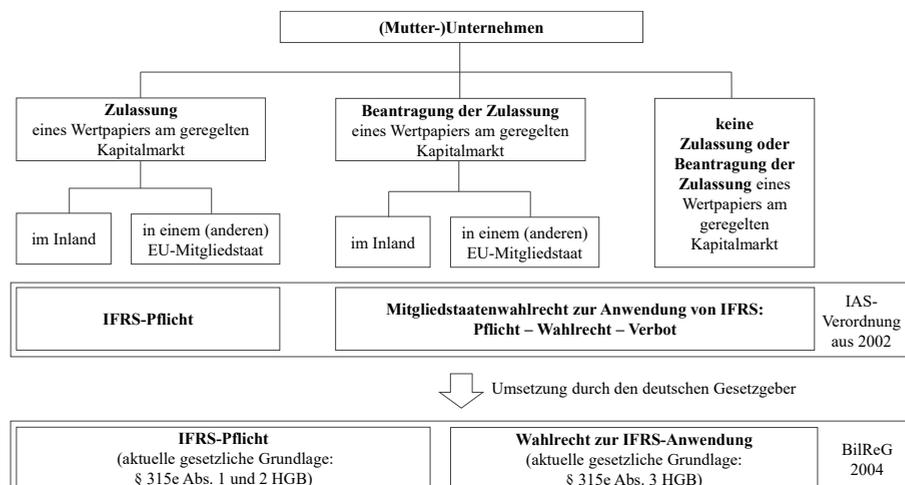


Abbildung 1: Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes



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 Rechnungssystem ‚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, 17. Aufl., Berlin 2021, 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 Konzernabschlussgrundsätze 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 Einheitstheorie 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, 17. Aufl., Berlin 2021, 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 (Moduleinheit II).

² Siehe Kapitel VI (Moduleinheit II).

³ Siehe Kapitel V (Moduleinheit II).

⁴ Siehe Kapitel IX (Moduleinheit II).

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 Einheitsfiktion, 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 **Interesstheorie** 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.

Aufgabe 1:¹

Erstellen Sie für das o. g. Beispiel ein Organigramm! Vernachlässigen Sie hierbei nicht die Anteilseigner des Mutterunternehmens.



Die **Einheitstheorie** gilt sowohl im Hinblick auf das HGB als auch hinsichtlich der IFRS als die **dominierende** Konzerntheorie. In der reinen Form dieser Theorie werden den an den Tochterunternehmen beteiligten Minderheitsgesellschaftern (notgedrungen) dieselben Interessen zugeschrieben wie sie die Anteilseigner des Mutterunternehmens besitzen. Begründet wird dies mit der Annahme, dass ggf. von den Interessen der Mehrheitseigner abweichende Interessen der Minderheitsgesellschafter ohnehin nicht durchgesetzt werden können. Entsprechend wird zwischen den Anteilseignern insofern nicht differenziert, als die **Minderheitsgesellschafter den Mehrheitsgesellschaftern faktisch gleichgestellt** werden. Sie gelten nicht als Außenstehende des Konzerns, sondern als dessen Eigenkapitalgeber. Auf der Vermögensseite eines Konzernabschlusses werden deshalb nicht nur die Vermögensanteile der Mehrheitseigner, sondern auch die der Minderheitsgesellschafter ausgewiesen. Die Zusammensetzung/Art der Gesellschafter soll sich also nicht auf das mit dem Konzernabschluss vermittelte Bild des Konzerns auswirken.

Einheitstheoretische Betrachtung des Konzernabschlusses

Nach der reinen Form der **Interesstheorie** wird der Konzernabschluss nicht als der Gesamtabschluss der wirtschaftlichen Einheit ‚Konzern‘ aufgefasst, sondern lediglich als ein Abschluss, in dem die Interessen der Anteilseigner des Mutterunternehmens i. S. e. erweiterten Abschlusses des Mutterunternehmens gebündelt werden. Bezüglich der verbleibenden Minderheitsgesellschafter wird unterstellt, dass diese abweichende Interessen verfolgen (können), die es zu berücksichtigen gilt. Die **Minderheitsgesellschafter werden aus Konzernsicht faktisch als Fremdkapitalgeber** betrachtet. Die Vermögensanteile der Minderheitsgesellschafter wären entsprechend auf der Vermögensseite des Konzernabschlusses nicht zu berücksichtigen.

Interesstheoretische Betrachtung des Konzernabschlusses

Zentral für die (dominierende) **Einheitstheorie** ist die Sichtweise des Konzerns als Ganzes. Folglich ist der Konzernabschluss so aufzustellen, als wenn der Konzern in seiner Gesamtheit ein Unternehmen wäre.

Bei der **Interesstheorie** sind hingegen die Interessen der unterschiedlichen Anteilseigner von Bedeutung.



Zwar ist sowohl nach HGB als auch nach IFRS insgesamt keine eindeutige Zuordnung aller Regeln zu einer der beiden Theorien möglich, allerdings kann grundsätzlich konstatiert werden, dass die IFRS der Einheitstheorie näherstehen als das HGB, das seinerseits bereits eher der Einheitstheorie als der Interesstheorie zugewandt ist.

Umsetzung in den Konzernrechnungsnormen

¹ Lösungsvorschläge zu zahlreichen Aufgaben finden Sie ab S. 359.

Bedeutung des Einheitsgrundsatzes

Der Einheitsgrundsatz kann als primärer **Grundsatz ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung** aufgefasst werden. Dieser sollte nicht nur bei der Auslegung der kodifizierten Konzernrechnungslegungsnormen herangezogen werden, sondern auch, wenn Regelungslücken bestehen. Darüber hinaus sollten die Beurteilung bestehender Regelungen und deren Weiterentwicklung vor dem Hintergrund dieses Grundsatzes erfolgen. Dem Einheitsgrundsatz kommt also „einerseits eine Ergänzungs- und Auslegungsfunktion sowie andererseits eine Beurteilungs- und Weiterentwicklungsfunktion“¹ zu.

Weitere Konsolidierungsgrundsätze

Neben dem Einheitsgrundsatz sind bei der Konzernrechnungslegung Grundsätze zu beachten, die sich **entweder** – wie die Grundsätze der Vollständigkeit, der Einheitlichkeit der Bilanzierung bzw. der Abschlussinhalte, der Stichtageinheitlichkeit und der Einheitlichkeit der Währung – **aus dem Einheitsgrundsatz ableiten oder** – wie etwa die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit, der Wesentlichkeit, der Stetigkeit, der Rechtzeitigkeit, der Bilanzidentität sowie der Klarheit und Übersichtlichkeit – **die abgeleiteten Grundsätze umrahmen**. Die benannten Grundsätze werden nachfolgend ausführlich beschrieben.



*Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung bzw. der Abschlussinhalte umfasst wiederum den Grundsatz des einheitlichen Ansatzes (konzerneinheitliche **Bilanzierung dem Grunde nach**), den Grundsatz der einheitlichen Bewertung (konzerneinheitliche **Bilanzierung der Höhe nach**) und den Grundsatz des einheitlichen Ausweises (konzerneinheitliche **Bilanzierung der Stelle nach**). Ansatz – Bewertung – Ausweis, diesen Dreiklang sollten Sie bereits kennen, oder Sie sollten sich vorsorglich noch einmal belesen!²*

4.2 Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit

Zusammenhang der Grundsätze

Die Beachtung des **Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit** resultiert aus dem sog. **Kosten-Nutzen-Postulat**. Demnach muss ein angemessenes Verhältnis zwischen dem Nutzen, der für die Adressaten aus den durch die Rechnungslegung vermittelten Informationen resultiert, und den damit verbundenen Kosten (z. B. aus der Informationsermittlung und -aufbereitung) auf Seiten der Rechnungslegenden bestehen. Demgegenüber können gemäß dem **Grundsatz der Wesentlichkeit** entscheidungsrelevante Informationsinhalte nicht unter Verweis auf das Kosten-Nutzen-Postulat weggelassen werden.

¹ PETERSEN/ZWIRNER, Konzernrechnungslegung nach HGB, Weinheim 2009, S. 14.

² Siehe hierzu bereits die Gliederung des Buches SCHILDBACH/STOBBE/FREICHEL/HAMACHER, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl., Sternenfels 2019.

Der Rückgriff auf das Kosten-Nutzen-Postulat kommt nur dann in Betracht, wenn durch den Verzicht auf bestimmte Verfahrensweisen und Informationen im Rahmen der Konzernrechnungslegung der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns **nicht wesentlich beeinträchtigt** wird.



Hinsichtlich der (Un-)Wesentlichkeit muss **zum einen jeder reale Sachverhalt** dahingehend **für sich** beurteilt werden, ob diesbezüglich – bei Unterlassen der Anwendung einer jeweiligen Rechnungslegungsmethode – wesentliche Auswirkungen auf das vermittelte Bild der wirtschaftlichen Lage resultieren. **Zum anderen** ist die **Summe der vermeintlich unwesentlichen Sachverhalte** entsprechend zu prüfen.

Beurteilung der
(Un-)Wesentlichkeit

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit bildet bei der Konzernrechnungslegung einen **einschränkenden** Rahmen für die nachfolgend zu erörternden Grundsätze. Dass der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit hier einleitend (also vor den anderen Grundsätzen) erläutert wird, soll nicht etwa dessen Bedeutung für das gewünschte einheitliche Bild des Konzernabschlusses unterstreichen. **Allerdings resultieren vor allem aus diesem Grundsatz die explizit oder implizit zulässigen Abweichungen von der Einheitsfiktion.**

Grundsatz der
Wirtschaftlichkeit
als Rahmen

Ein entsprechender Verzicht auf einzelne Konsolidierungs- oder andere Anpassungsschritte aus Wesentlichkeitsgründen stellt *in praxi* **weniger eine Ausnahme, sondern vielmehr die Regel** dar.



Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kommt bei der Konzernrechnungslegung in zahlreichen Normen zum Tragen. Gewinnen Sie einen Eindruck über die §§ 293, 296, 303, 304, 305 und 308 HGB! Konzentrieren Sie sich diesbezüglich vor allem auf die Identifikation der Auswirkungen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit!



4.3 Grundsätze der Vollständigkeit und des einheitlichen Ansatzes

Im Sinne der Einheitstheorie verlangt der Grundsatz der Vollständigkeit eine Übernahme **aller** Vermögenspositionen und Schulden sowie **aller** Erträge und Aufwendungen **sämtlicher** Konzernunternehmen in den konsolidierten Abschluss, sofern diese aus Konzernsicht bestehen. Insofern darf sich der Konzernabschluss nicht nur auf das Land konzentrieren, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat, sondern muss alle Konzernunternehmen weltweit berücksichtigen. Das **Weltabschlussprinzip**, welches nach § 294 Abs. 1 HGB explizit zu beachten ist, resultiert somit aus dem Vollständigkeitspostulat.

Grundsatz der
Vollständigkeit



Lesen Sie § 294 Abs. 1 HGB (und ignorieren Sie vorerst die Einschränkung nach dem Komma im Absatz) sowie – im Hinblick auf nachfolgenden Absatz des Lehrbriefes – § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB!

Umgang mit unterschiedlichen Normen im internationalen Konzern

Aus dem Weltabschlussprinzip resultieren Probleme für den Abschluss eines Konzerns mit Tochterunternehmen in verschiedenen Ländern, weil in diesen unterschiedliche Ansatzgebote, Ansatzwahlrechte und Ansatzverbote bestehen können. Wie hiermit umzugehen ist, d. h. die Antwort auf die Frage, was im Konzernabschluss bilanziert werden muss, was nicht bilanziert werden darf und welche Bilanzansatzwahlrechte im Konzernabschluss bestehen, ergibt sich aus § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB, in welchem das **Mutterunternehmensprinzip** geregelt ist.



Aus dem Mutterunternehmensprinzip folgt der **Grundsatz des einheitlichen Ansatzes** (einheitliche Bilanzierung dem Grunde nach)¹ für die Konzernbilanz. Für die in den Konzernabschluss eingehenden Bilanzen der einbezogenen Unternehmen sind entsprechend die **Ansatzpflichten und -verbote** zu berücksichtigen, die für das Mutterunternehmen gelten. Die für die einbezogenen Unternehmen im Hinblick auf den Einzelabschluss relevanten landesrechtlichen Normen sowie deren Vorgehen in diesem Abschluss sind insofern hinsichtlich des Konzernabschlusses irrelevant.

Ansatzgebote und Ansatzverbote

Da im Hinblick auf die **Ansatzregelungen** das Recht des Mutterunternehmens zu beachten ist, sind bei der Aufstellung des **Konzernabschlusses nach HGB** durch ein deutsches Mutterunternehmen konzernweit die Ansatzgebote und -verbote des HGB relevant. Wird hingegen von einem Konzern mit deutschem Mutterunternehmen ein **IFRS-Konzernabschluss** aufgestellt, gelten die nach IFRS bestehenden Ansatzgebote und -verbote.



Wird ein HGB-Konzernabschluss aufgestellt, sind die (ggf. rechtsformspezifischen) Ansatzregelungen des HGB zu beachten. Hat das Mutterunternehmen die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, sind somit die allgemeinen (*lex generalis*; §§ 246 bis 251 HGB) und die speziellen Ansatzvorschriften (*lex specialis*; z. B. § 274 HGB) anzuwenden.



Wiederholen Sie die Ansatzvorschriften, die sich aus den besagten Normen ergeben, und stellen Sie Abweichungen zwischen den allgemeinen und den speziellen Ansatzvorschriften heraus!

¹ Dieser Grundsatz wird auch als **Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung** bezeichnet, obwohl die Bilanzierung als Oberbegriff von Ansatz, Bewertung und Ausweis anzusehen ist.

Gemäß § 300 Abs. 2 Satz 2 HGB ist im Konzernabschluss eine Ausübung der nach dem Recht des Mutterunternehmens bestehenden **Ansatzwahlrechte unabhängig vom Vorgehen in den Einzelabschlüssen** möglich. Die Abweichung der Wahlrechtsausübung von der Vorgehensweise in den Einzelabschlüssen **gilt auch für das Mutterunternehmen**.

Neuausübung der Ansatzwahlrechte

Sollte auf Ebene des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens ein Aktivierungswahlrecht zu Gunsten einer Aktivierung ausgenutzt worden sein, kann sich im Hinblick auf den Konzernabschluss gegen eine Aktivierung, also für die sofortige Aufwandsverbuchung, entschieden werden.



Die nach dem Recht des Mutterunternehmens eingeräumten **Bilanzansatzwahlrechte** dürfen in einem nach HGB erstellten Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen **erneut ausgeübt** werden.



Durch die Ausnutzung von Ansatzwahlrechten können Informationen über die wirtschaftliche Lage in einer von der Unternehmens- bzw. Konzernleitung gewünschten Weise beeinflusst werden. **Im Konzernabschluss** kann dabei im Hinblick auf die diesem innewohnende Informationsfunktion eine **andere bilanzpolitische Ausrichtung** verfolgt werden **als im Einzelabschluss** des Mutterunternehmens, bei dem – unmittelbar – die Ausschüttungs- und – mittelbar – die Steuerbemessungsfunktion im Mittelpunkt stehen. Ein differenziertes Vorgehen auf Einzelabschluss-ebene einerseits und auf Konzernebene andererseits wird als duale bzw. zweigleisige Bilanzpolitik bezeichnet. Teilweise wird in der Literatur¹ sogar die Meinung vertreten, dass – soweit ein Ansatzwahlrecht besteht – **vergleichbare Sachverhalte** innerhalb desselben Konzernabschlusses **unterschiedlich ausgeübt** werden können.

Duale bzw. zweigleisige Bilanzpolitik

Zur Erhöhung der Aussagekraft eines Konzernabschlusses und i. S. d. Einheitsgrundsatzes sollte dies jedoch vermieden werden; **Bilanzansatzwahlrechte** sind daher **für vergleichbare Sachverhalte konzerneinheitlich auszuüben**.



Würde diesem Hinweis zur Auslegung der einheitlichen Ausübung von Ansatzwahlrechten innerhalb des Konzerns nicht gefolgt werden, könnten gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB die nach der Verrechnung mit den passiven latenten Steuern verbleibenden aktiven latenten Steuern (Aktivüberhang) von einem Tochterunternehmen im Rahmen des Konzernabschlusses angesetzt werden, während ein anderes Tochterunternehmen diese als Aufwand verbucht. Dies verstößt gegen den Einheitsgrundsatz und ist **abzulehnen**.



¹ Siehe z. B. PETERSEN/ZWIRNER, Konzernrechnungslegung nach HGB, Weinheim 2009, S. 85.



Gewöhnlich wird versucht, die konzerneinheitliche Bilanzierung durch eine **Konzernrichtlinie** sicherzustellen. In dieser Richtlinie, welche auf Ebene des Mutterunternehmens erstellt wird, sollte vor allem die Ausnutzung der expliziten Wahlrechte auf Konzernebene kodifiziert sein, damit alle Konzernunternehmen sich danach richten können.



Lesen Sie nicht nur § 300 Abs. 2 Satz 2 HGB, sondern erinnern Sie sich zugleich an die Ansatzwahlrechte, die im HGB¹ im Hinblick auf den Einzelabschluss kodifiziert sind (erste Hinweise finden Sie in nachfolgenden Beispielen sowie in der nächsten Übungsaufgabe)!

Vorbereitung der
Konsolidierung

Bestehen hinsichtlich Ansatz, Bewertung oder Ausweis Abweichungen zwischen den Normen, welche die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen im Rahmen ihres Einzelabschlusses beachten mussten, und den für das Mutterunternehmen anzuwendenden HGB-Normen, müssen im Rahmen der Konzernrechnungslegung Anpassungen erfolgen: **Ausgangspunkte** sind die jeweils nach nationalem Recht aufgestellten Einzelabschlüsse (Handelsbilanzen) der einzubeziehenden (ggf. ausländischen) Unternehmen, die auch als **Handelsbilanzen I** (HB I) bezeichnet werden. Auch der Einzelabschluss des Mutterunternehmens gilt als HB I. Die Anpassung der Einzelabschlüsse an die konzerneinheitlichen Ansatz-, Bewertungs- und schließlich Ausweismethoden erfolgt durch die Anpassung der einzelnen HB I, woraus im Ergebnis dieser Anpassung die sog. **Handelsbilanzen II** (HB II) entstehen. Da mit der Erstellung der HB II die eigentliche Konsolidierung vorbereitet wird, werden diese Bilanzen auch als ‚Vorbereitungsbilanzen‘ bezeichnet:

HB I \Rightarrow HB II.



Die **Anpassung der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismethoden** an die konzerneinheitlichen Normen erfolgt durch die **Überleitung** der Einzelabschlüsse (HB I) in die Vorbereitungsbilanzen für die Konzernabschlusserstellung (HB II). Dies gilt für alle einzubeziehenden Unternehmen – auch für das Mutterunternehmen. Sofern keine Anpassungsmaßnahmen erforderlich sind, weil z. B. ein Tochterunternehmen die für den Konzernabschluss zu berücksichtigenden Normen bereits im Einzelabschluss sachgerecht anwendet, entspricht die HB I ausnahmsweise der HB II.

¹ Siehe hierzu den Überblick in *BRÖSEL*, Bilanzanalyse, 17. Aufl., Berlin 2021, S. 105.

Ein ausländisches Tochterunternehmen hat im Einzelabschluss (HB I) die Position „Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ aktiviert. Für die Berücksichtigung im HGB-Konzernabschluss ist nun zu prüfen, ob dieser Ansatz dem Recht des (deutschen) Mutterunternehmens entspricht. Gemäß § 246 HGB besteht für Aufwendungen zur Erweiterung des Geschäftsbetriebs ein **Ansatzverbot**. Folglich hat im Rahmen der Aufstellung der HB II eine Anpassung zu erfolgen. Der Posten darf nicht in den deutschen Konzernabschluss übernommen werden.



Ein Tochterunternehmen nutzt in seinem Einzelabschluss (HB I) das Wahlrecht des § 250 Abs. 3 HGB zum Ansatz eines Disagios i. H. v. 60 GE. Dieses Ansatzwahlrecht entspricht auch dem Recht des Mutterunternehmens. Im Konzernabschluss soll dieser Unterschiedsbetrag jedoch nicht angesetzt werden. Folglich ist der entsprechende Betrag bei der Überleitung der HB I zur HB II des Tochterunternehmens zu korrigieren.



Aufgabe 2:

Nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB besteht ein Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Wie wird dieses Wahlrecht im Rahmen des Konzernabschlusses einerseits und auf Ebene des deutschen einzelnen Konzernunternehmens andererseits vermutlich genutzt? Begründen Sie Ihre Ausführungen kurz!



4.4 Grundsatz der einheitlichen Bewertung

§ 308 HGB ist gemäß Überschrift der einheitlichen Bewertung gewidmet. Lesen Sie diesen nun vollständig!



Dem Einheitsgrundsatz folgend ist im Konzernabschluss einheitlich zu bewerten. Die Bewertung hat dementsprechend so zu erfolgen, als ob es sich bei den Konzernunternehmen in ihrer Gesamtheit sowohl um ein eigenständiges als auch ein einziges Unternehmen handelt. Der Grundsatz der konzerneinheitlichen Bewertung (**einheitliche Bilanzierung der Höhe nach**) resultiert aus § 308 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach auch bzgl. der Bewertung das Mutterunternehmensprinzip gilt. Bei der Übernahme von Vermögenspositionen und Schulden in den HGB-Konzernabschluss sind somit nicht unbedingt die Wertansätze aus den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen ausschlaggebend, sondern vielmehr jene Werte, die sich unter Berücksichtigung der Bewertungsvorschriften ergeben, die für das Mutterunternehmen gelten.

Mutterunternehmens-
prinzip

Neuausübung der
Bewertungswahlrechte

Bestehen Wahlrechte, ist deren Ausübung – **bei gleichen Bedingungen – konzern-einheitlich** vorzunehmen. Die Bewertung im HGB-Konzernabschluss ist gemäß § 308 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB von den Bewertungsmethoden in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen (also auch vom Einzelabschluss des Mutterunternehmens) unabhängig. Danach können nicht nur bei den Tochterunternehmen, sondern auch bei dem Mutterunternehmen die Bewertungswahlrechte im Rahmen der Konzernabschlusserstellung erneut ausgeübt werden. Zwar geht das Gesetz davon aus, dass auf den Konzernabschluss **grundsätzlich die Bewertungsmethoden angewendet werden, die das Mutterunternehmen in seinem Einzelabschluss tatsächlich anwendet**; sofern auf Konzernabschlussebene jedoch andere Methoden gewählt werden, sind eine entsprechende Angabe und deren Begründung im Konzernanhang erforderlich.



Die Anpassung der von den konzernspezifischen Bewertungsmethoden abweichenden Wertansätze in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen (einschließlich des Mutterunternehmens) erfolgt vor der Konsolidierung im Rahmen der Erstellung der **HB II**.



Neuausübungen von Ermessensentscheidungen sowie Änderungen von Schätzgrößen gegenüber den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen sind nach Maßgabe des **Grundsatzes der Willkürfreiheit** i. d. R. nur insoweit zulässig, als die Änderungen der Einheitlichkeit der Bewertung dienen.

*Aufgabe 3:*

Ein Tochterunternehmen nutzt das Bewertungswahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB. Demnach berücksichtigt es bei der Bemessung der Herstellungskosten die Zinsen für das Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird. Dieses Vorgehen wird im Einzelabschluss des deutschen Mutterunternehmens nicht gewählt; die in Rede stehenden Zinsen werden dort sofort im Aufwand erfasst. Prüfen Sie systematisch die Zulässigkeit der Wahlrechtsausübung im Hinblick auf den Konzernabschluss!

Der Grundsatz der konzerneinheitlichen Bewertung ist u. a. hinsichtlich der folgenden Vorschriften relevant, die **explizite Bewertungswahlrechte** darstellen:¹



- Nach § 253 Abs. 2 Sätze 1 und 2 HGB können **Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen** entweder mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre oder pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, abgezinst werden. Der Grundsatz der einheitlichen Bewertung verlangt die einheitliche Anwendung einer der beiden Marktzinssätze für alle Konzernunternehmen.
- In § 255 Abs. 2 und 3 HGB werden Wahlrechte bzgl. der **Bemessung der Herstellungskosten** kodifiziert. Ein jeweiliges Wahlrecht zur Einbeziehung bestimmter Kosten in die Herstellungskosten ist einheitlich für alle Konzernunternehmen auszuüben.
- § 256 Satz 1 HGB gewährt ein Methodenwahlrecht in Bezug auf verschiedene **Verbrauchsfolgeverfahren** bei Vorräten. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der einheitlichen Bewertung ist für vergleichbar gelagerte Vorräte einer Gattung eine Festlegung auf ein Verfahren für alle Konzernunternehmen geboten.

Bezüglich des Grundsatzes der einheitlichen Bewertung im Konzernabschluss ist klarzustellen, dass der Gesetzgeber in § 308 HGB lediglich die Anwendung einheitlicher Bewertungsmethoden und **keine ‚uniforme‘ Bewertung** verlangt, wie es vielleicht aus der Überschrift zu § 308 HGB („Einheitliche Bewertung“) abgeleitet werden könnte. Wenn also im Hinblick auf einen Sachverhalt (z. B. die Bewertung von Maschinen) unterschiedliche Bewertungsmethoden für das Mutterunternehmen zulässig sind (z. B. unterschiedliche Abschreibungsmethoden), bedeutet es nicht, dass alle Objekte des Konzerns (im Beispiel also alle Maschinen des Konzerns) mit einer Methode (z. B. lediglich linear) abzuschreiben sind. Bei der Bewertung ist vielmehr **auch innerhalb eines Bilanzpostens der Rückgriff auf verschiedene Methoden notwendig, soweit sich die zu bewertenden Objekte**, deren Nutzung oder die Bedingungen, unter denen diese genutzt werden, **nicht ähneln**.

Bestimmung gleicher Sachverhalte

Von Bedeutung ist also die **Gleichheit des Sachverhalts**. Diese wird als gegeben angenommen, wenn Vermögenspositionen bzw. Schulden einerseits art- sowie funktionsgleich sind und andererseits vergleichbaren wertbestimmenden Faktoren (Rahmenbedingungen) unterliegen.



¹ Siehe hierzu den Überblick in *BRÖSEL*, Bilanzanalyse, 17. Aufl., Berlin 2021, S. 106.



§ 253 Abs. 3 HGB gewährt für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein **implizites Wahlrecht**¹ in Bezug auf die **Abschreibungsmethode** und die Festlegung der **Nutzungsdauer**. Gemäß dem Grundsatz der einheitlichen Bewertung muss die Wertfindung bei **vergleichbaren Sachverhalten** einheitlich erfolgen. Die Einheitlichkeit der Bewertung umfasst dabei nicht nur die einheitliche Anwendung einer Methode, sondern auch die Verwendung gleicher Rechengrößen (z. B. hinsichtlich der Nutzungsdauer), sofern für art- und funktionsgleiche Maschinen im Konzernverbund keine **abweichenden wertbestimmenden Faktoren** bestehen. Solche Abweichungen sind jedoch – vor allem bei weltweit und in verschiedenen Bereichen tätigen Konzernen – nicht unüblich und können u. a. aus einem unterschiedlichen Gebrauch, abweichenden standort- und länderspezifischen Aspekten resultieren. Die Frage der (Nicht-)Vergleichbarkeit der wertbestimmenden Faktoren beinhaltet wiederum erhebliches **bilanzpolitisches Potential**.



Aufgabe 4:

Ein deutsches Mutterunternehmen schreibt eine Photovoltaikanlage linear über einen Zeitraum von 20 Jahren ab. Ein Tochterunternehmen legt der linearen Abschreibung einer artgleichen Photovoltaikanlage hingegen eine Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde. Ist diese unterschiedliche Wahlrechtsausübung zulässig, wenn das Tochterunternehmen a) ebenfalls in Deutschland ansässig ist und b) seinen Sitz in Sibirien oder der Sahara hat? Begründen Sie Ihre Ausführungen kurz!

Ausnahmen von der Umbewertungsverpflichtung

Auf eine Bewertungsanpassung kann in besonderen Fällen verzichtet werden:

- Gemäß § 308 Abs. 2 Satz 3 HGB kann hierauf aus **Wirtschaftlichkeitsgründen** verzichtet werden, wenn deren Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der VFE-Lage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Einzelfälle in der **Gesamtbetrachtung** insgesamt wesentlich sind.
- Zudem sind nach § 308 Abs. 2 Satz 4 HGB in (nicht näher benannten) **Ausnahmefällen** Abweichungen vom Grundsatz der einheitlichen Bewertung zulässig, wenn diese im Konzernanhang angegeben und begründet werden. Da diese Norm weder im Gesetz noch in einschlägigen Kommentaren konkretisiert wird, sollte sie in Anbetracht des damit verbundenen Informationsverlustes sehr restriktiv ausgelegt werden.
- **Branchenabhängige Sonderregelungen** bestehen nach § 308 Abs. 2 Satz 2 HGB. Demnach dürfen Wertansätze beibehalten werden, die – wegen der Besonderheiten der Geschäftszweige – auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen geltenden Vorschriften beruhen. Auch hierauf wäre im Konzernanhang hinzuweisen.

¹ Siehe zur Begrifflichkeit BRÖSEL, Bilanzanalyse, 17. Aufl., Berlin 2021, S. 107 f.

4.5 Grundsatz des einheitlichen Ausweises

Der Grundsatz des einheitlichen Ausweises ist hingegen nicht explizit kodifiziert. Ihre Suche in den Rechtsnormen wird also erfolglos sein. Lesen Sie deshalb besser gleich weiter, sofern Sie nicht eine erste (?) Pause bzw. Stärkung benötigen!



Gemäß PETERSEN/ZWIRNER resultiert das Gebot der Einheitlichkeit des Ausweises „sowohl aus dem Einblicksgebot als auch aus konsolidierungstechnischen Erfordernissen.“¹ Darüber hinaus kann das Gebot auch aus § 298 Abs. 1 HGB hergeleitet werden, in dem **auf die Gliederungsvorschriften** der §§ 266 und 275 HGB **verwiesen** wird, welche somit konzerneinheitlich anzuwenden sind.

Versuch einer Herleitung

Die Erstellung einer Summenbilanz und die Erstellung einer entsprechenden Summen-GuV würden zu erheblichen Problemen führen, wenn konzernweit kein einheitlicher Ausweis erfolgt. Deshalb sollten im gesamten Konzern im Hinblick auf die jeweiligen HB II einheitliche Gliederungsvorschriften beachtet werden.



Grundsätzlich sind auch beim Ausweis ausschließlich die Vorschriften anwendbar, die dem Recht des Mutterunternehmens entsprechen. Auch **Ausweiswahlrechte** sollten im Konzernabschluss einheitlich ausgeübt werden. Das Mutterunternehmen ist jedoch auch hier nicht daran gebunden, Ausweiswahlrechte so wie im Einzelabschluss auszuüben.

Mutterunternehmensprinzip

Nach § 268 Abs. 5 HGB besteht ein Wahlrecht, **erhaltene Anzahlungen** auf Vorräte entweder offen vom Posten „Vorräte“ abzusetzen oder gesondert unter den Verbindlichkeiten auszuweisen. Entscheidet sich das Mutterunternehmen auf Einzelabschlussebene für eine offene Absetzung vom Vorratsvermögen,² ist ein gesonderter Ausweis der Anzahlungen unter den Verbindlichkeiten auf Konzernebene dennoch möglich. Der Ausweis unter den Verbindlichkeiten ist in einem solchen Fall für die Vorbereitungsbilanzen (HB II) aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen obligatorisch.



¹ PETERSEN/ZWIRNER, Konzernrechnungslegung nach HGB, Weinheim 2009, S. 90.

² Siehe hierzu kritisch SCHILDBACH/STOBBE/FREICHEL/HAMACHER, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl., Sternenfels 2019, S. 196 ff.



Aufgabe 5:

Nach § 275 Abs. 1 HGB besteht ein Wahlrecht, die GuV entweder nach dem Gesamtkostenverfahren (GKV) oder nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) aufzustellen.¹ Das Mutterunternehmen wendet in seinem Einzelabschluss das GKV an. Auch Tochterunternehmen A stellt die GuV auf Einzelabschlussebene nach dem GKV auf; bei den Tochterunternehmen B, C und D erfolgt dies jedoch nach dem UKV. Welches Verfahren ist für die Überleitungsrechnungen aller in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen anzuwenden? Begründen Sie Ihre Ausführungen!

4.6 Grundsatz der Stetigkeit



Lesen Sie die Paragraphen, welche die Stetigkeit für den Einzelabschluss normieren (§ 246 Abs. 3 HGB für die Ansatz-, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB für die Bewertungs- und § 265 Abs. 1 HGB für die Ausweisstetigkeit)! Diese Stetigkeitsgrundsätze sind über den Verweis in § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss verbindlich. Lesen Sie neben § 298 Abs. 1 HGB nochmals die Sätze 2 bis 5 in § 297 Abs. 3 HGB!

Gültigkeit der Stetigkeitsgrundsätze des Einzelabschlusses

Mit dem Verweis in § 298 Abs. 1 HGB auf die Stetigkeitsnormen des Einzelabschlusses sind auch im Konzernabschluss die **Ansatz- und die Bewertungsmethoden** des vorhergehenden Abschlusses **beizubehalten**. Dies gilt ferner für die **Form der Darstellung**, vor allem für die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und GuV. Sind in **Ausnahmefällen** wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich, sind diese im Anhang anzugeben und zu begründen.

Konzernspezifische Stetigkeitsgrundsätze

Die bereits für Einzelabschlüsse nach HGB relevanten Stetigkeitsgrundsätze werden in § 297 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 HGB durch ein **spezielles Stetigkeitsgebot** ergänzt. Demnach sind auch die bisher **angewandten Konsolidierungsmethoden** (i. w. S.) **beizubehalten**. Eine Abweichung ist jedoch in **Ausnahmefällen** zulässig, wobei diese im Konzernanhang anzugeben und zu begründen ist. Ebenda wäre in einem solchen Fall auch der Einfluss der Abweichung auf die VFE-Lage des Konzerns anzugeben.

¹ Siehe hierzu ausführlich SCHILDBACH/STOBBE/FREICHEL/HAMACHER, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl., Sternenfels 2019, S. 409 ff.

Den Konsolidierungsmethoden i. w. S. sind alle Maßnahmen zu subsumieren, die erforderlich sind, um aus den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen den Konzernabschluss zu entwickeln. Hierzu zählen:

- die **Bestimmung des Konsolidierungskreises** (also der Umfang der Unternehmen, die in den Konzernabschluss einbezogen werden),
- die Methoden des Einbezugs (als **Konsolidierungsmethoden i. e. S.** gelten z. B. die noch zu erläuternden Vorgehensweisen „Vollkonsolidierung“, „Quotenkonsolidierung“ und „Equity-Bewertung“ bzw. „Bewertung nach der Equity-Methode“) sowie
- die **Konsolidierungsschritte**, die bei den jeweiligen Konsolidierungsmethoden i. e. S. vorzunehmen sind (z. B. Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung).

Im Hinblick auf diese Aspekte ist also der Stetigkeitsgrundsatz zu beachten; diesbezüglich bestehende Wahlrechte sind im Zeitablauf stetig auszuüben.

Definition
„Konsolidierungsmethoden i. w. S.“

Die Stetigkeit auf Konzernebene umfasst – neben der auch für den Einzelabschluss vorgeschriebenen materiellen (Ansatz und Bewertung) und formellen Stetigkeit (Ausweis) – die grundsätzliche **Beibehaltung des Konsolidierungskreises, der Konsolidierungsmethoden** (i. e. S.) **und der** hierbei vorzunehmenden **Konsolidierungsschritte**. Zudem sind neben dieser **dynamischen Stetigkeit**, i. S. e. Beibehaltung von Methoden über mehrere Bilanzstichtage hinweg, auch innerhalb eines Abschlusses, also an einem Bilanzstichtag, bei ähnlichen Sachverhalten unter vergleichbaren Bedingungen dieselben Methoden zu berücksichtigen (**statische Stetigkeit**).



4.7 Grundsatz der Stichtageinheitlichkeit

Im Hinblick auf den Bilanzstichtag sind Einzelunternehmen nicht eingeschränkt. Das HGB regelt bestenfalls die Dauer des Geschäftsjahres (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). Bezüglich des Stichtags für den Konzernabschluss sind jedoch konkrete Regelungen notwendig, weil Konzerne gewöhnlich zahlreiche Konzernunternehmen umfassen, welche durchaus unterschiedliche Bilanzstichtage auf Einzelabschluss-ebene aufweisen können. Lesen Sie hierzu § 299 HGB!



Zur Erstellung eines jeden Abschlusses ist immer **ein konkreter Abschlussstichtag** erforderlich, der als Bilanzstichtag bezeichnet wird. Hiermit wird die Totalperiode einer fiktiven Gesamtlebensdauer einer wirtschaftlichen Einheit (z. B. Unternehmen, Konzerne) in Teilperioden unterteilt, welche wiederum nicht länger als zwölf Monate sein dürfen. Selbständige Unternehmen können ihre Bilanzstichtage **weisungsfrei** festlegen – dies gilt grundsätzlich auch für den Konzern.

Notwendigkeit eines
Abschlussstichtags