

TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Handelsbilanzrecht

Konzernabschluss und Konsolidierung

Rechtsstand: 2020

Inhalt

1	Konzern und Konzernabschluss	1
1.1	Definition Konzern, Ziele und Aufgaben des Konzernabschlusses	1
1.1.1	Definition Konzern.....	1
1.1.2	Ziel des Konzernabschlusses	1
1.1.3	Aufgaben und Bestandteile des Konzernabschlusses.....	2
1.2	Aufstellungs- bzw. Konzernrechnungslegungspflicht	2
1.2.1	Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht.....	5
1.2.1.1	Befreiender Konzernabschluss	5
1.2.1.2	Größenabhängige Befreiung	5
1.2.1.3	Befreiung mangels einbeziehungspflichtiger Töchter	6
1.2.2	Konsolidierungskreis und Konsolidierungsarten	6
1.3	Konsolidierungen im Überblick	8
1.4	Konsolidierungsdurchführung im Überblick	9
1.5	Konsolidierungsvorbereitung	9
1.5.1	Einheitlichkeit des Abschlussstichtages.....	9
1.5.2	Einheitlichkeit der Währung.....	10
1.5.3	Einheitlichkeit der Bilanzierung.....	11
1.5.4	Einheitlichkeit der Bewertung	11
1.5.5	Einheitlichkeit des Ausweises.....	12
1.6	Vollkonsolidierung.....	12
1.6.1	Latente Steuern	12
1.6.2	Kapitalkonsolidierung.....	13
1.6.2.1	Erstkonsolidierung.....	14
1.6.2.2	Folgekonsolidierung	17
1.6.3	Schuldenkonsolidierung	18
1.6.3.1	Erfolgsneutrale Schuldenkonsolidierung	19
1.6.3.2	Erfolgswirksame Schuldenkonsolidierung	19
1.6.4	Zwischenergebniseliminierung.....	20
1.6.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	21
1.7	Quotenkonsolidierung.....	22
1.8	Equity-Methode	23
1.9	Bestandteile des Konzernabschlusses	24

1.9.1	Konzernbilanz	24
1.9.2	Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung	25
1.9.3	(Konzern-)Kapitalflussrechnung	25
1.9.4	(Konzern-)Eigenkapitalspiegel	25
1.9.5	(Konzern-)Segmentberichterstattung	25
1.9.6	Konzernanhang	25
1.9.7	Konzernlagebericht	26
Haftungsausschluss		27
Copyright		27

1 Konzern und Konzernabschluss

1.1 Definition Konzern, Ziele und Aufgaben des Konzernabschlusses

1.1.1 Definition Konzern

- 1 Ein Konzern entsteht, wenn mehrere rechtlich selbständige Unternehmen unter der Leitung eines Mutterunternehmens eine **wirtschaftliche Einheit** bilden.

***Beispiel:** Die Süßwaren AG gründet eine 100%-ige Tochtergesellschaft, die Schokoladen GmbH, und kauft darüber hinaus 80 % der Anteile an der Keks GmbH. Die drei Unternehmen bilden einen Konzern, der aus dem **Mutterunternehmen** (kurz: **MU**) Süßwaren AG und den beiden **Tochterunternehmen** (kurz: **TU**) Schokoladen GmbH und Keks GmbH besteht. Die Süßwaren AG muss (sofern keine Befreiungstatbestände vorliegen) als Mutterunternehmen einen **Konzernabschluss** aufstellen, der die wirtschaftliche Einheit abbildet. Grundlage für den Konzernabschluss sind die Jahresabschlüsse, die die drei Kapitalgesellschaften nach § 264 Abs. 1 S. 1 HGB i.V.m. § 242 HGB aufstellen müssen.*



- 2 Der Konzern ist ein **abstraktes Gebilde**; er hat – im Gegensatz zum Mutterunternehmen – keine eigenständige Rechtspersönlichkeit, keine Anteilseigner und auch keine Organe (Geschäftsführung, Vorstand, Aufsichtsrat, Gesellschafter- oder Hauptversammlung), kann keine Gewinne ausschütten und zahlt auch keine Steuern.
- 3 Der Konzern umfasst im Grundsatz alle Tochterunternehmen, d.h. kleine und große, inländische und ausländische, Kapital- und Personengesellschaften (sog. **Weltabschlussprinzip**, vgl. § 294 Abs. 1 HGB). Große, börsennotierte Konzerne umfassen oft hunderte von Gesellschaften.
- 4 Wenn in den Wirtschafts- oder Börsennachrichten über die großen Firmen berichtet wird (Umsätze, Gewinne etc.), ist nahezu immer der jeweilige Konzern gemeint und der Konzernabschluss bildet die Grundlage für die berichteten Daten.

1.1.2 Ziel des Konzernabschlusses

▶ **Lesen Sie bitte § 297 Abs. 3 S. 1 HGB**

- 5 Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob sie ein einziges Unternehmen wären (sog. **Einheitsgrundsatz**); man könnte sagen: als ob die Schokoladen GmbH und die Keks GmbH nicht rechtlich selbständig, sondern Betriebsstätten der Süßwaren AG wären. Dazu müssen die Jahresabschlüsse der drei Gesellschaften zusammengeführt werden.
- 6 Man könnte hier auf die Idee kommen, alle Jahresabschlüsse der Konzernunternehmen einfach aufzuaddieren (das wäre computerunterstützt auch bei hunderten von Konzernunternehmen problemlos möglich); das wäre aber nicht geeignet, um einen Einblick in die wirtschaftliche Lage des Gesamtkonzerns zu erhalten. Um die Darstellung des Konzerns als Einheit zu gewährleisten, müssen Verbindungen und Transaktionen zwischen den Konzerngesellschaften durch **Konsolidierungsmaßnahmen** (Ver- bzw. Aufrechnungen) bereinigt werden.



***Beispiel:** Die Schokoladen GmbH liefert im Geschäftsjahr Waren für 10 Mio. € an die Süßwaren AG, die sie in ihren Filialen vertreibt und daraus 20 Mio. € Umsatz erzielt. Im Jahresabschluss der Schokoladen GmbH beträgt der Umsatz 10 Mio. € (sofern keine weiteren Umsätze getätigt werden), im Jahresabschluss der Süßwaren AG 20 Mio. €. Würde man die Umsätze einfach zu 30 Mio. € aufaddieren, wäre das aus Sicht des Konzerns als Einheit irreführend: An Kunden (außerhalb des Konzerns) wurden nur Waren für 20 Mio. € verkauft. Deshalb werden 10 Mio. € im Rahmen der Konsolidierung (hier: Ertragskonsolidierung) eliminiert.*



1.1.3 Aufgaben und Bestandteile des Konzernabschlusses

- 7 Aufgaben des Konzernabschlusses bzw. der Konzernrechnungslegung sind:
- ▶ **Information:** Der Konzernabschluss hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des „fiktiven Gebildes“ Konzern zu vermitteln (§ 297 Abs. 2 S. 2 HGB).
 - ▶ **Rechenschaftslegung:** Wie haben der Vorstand bzw. die Geschäftsführung des Konzernmutterunternehmens mit den anvertrauten Ressourcen (Kapital, Renommee, Mitarbeiter etc.) gewirtschaftet?
- 8 In Gegenüberstellung zum Einzel- bzw. Jahresabschluss hat der HGB-Konzernabschluss keine Zahlungsbemessungsfunktion, d.h., weder bemessen sich die Ausschüttungen bzw. Dividenden am Konzerngewinn (sondern am Jahresüberschuss bzw. Bilanzgewinn des Mutterunternehmens), noch bemessen sich die Steuern am Konzernergebnis (sondern an den Steuerbilanzgewinnen der einzelnen Konzernunternehmen).
- 9 Der **Konzernabschluss** umfasst nach § 297 Abs. 1 S. 1 HGB verpflichtend:
- ▶ Konzernbilanz,
 - ▶ Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung,
 - ▶ Konzernanhang,
 - ▶ Kapitalflussrechnung und
 - ▶ Eigenkapitalpiegel.
- 10 Er kann nach § 297 Abs. 1 S. 2 HGB optional um eine **Segmentberichterstattung** erweitert werden.
- 11 Darüber hinaus ist nach § 290 Abs. 1 S. 1 HGB ein **Konzernlagebericht** gemäß §§ 315 – 315d HGB zu erstellen (der aber kein Bestandteil des Konzernabschlusses, sondern ein separates Rechnungslegungsinstrument ist).

1.2 Aufstellungs- bzw. Konzernrechnungslegungspflicht

- 12 Die Aufstellungspflicht für einen Konzernabschluss hängt von der Rechtsform, der Größe und von der Branche (für Kreditinstitute und Versicherungen gelten besondere Vorschriften) ab.
- ▶ **Lesen Sie bitte § 290 Abs. 1 und 2 HGB**
- 13 Sofern zumindest ein **Mutter-Tochter-Verhältnis** vorliegt, besteht für die im Inland ansässige Mutter(-gesellschaft) die Verpflichtung, innerhalb der ersten fünf Monate¹ des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr einen **Konzernabschluss** und einen **Konzernlagebericht** aufzustellen (§ 290 Abs. 1 S. 1 HGB).
- 14 Dabei gilt ein Unternehmen als Tochter(-gesellschaft), wenn das Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar einen **beherrschenden Einfluss** ausüben *kann* (d.h., die Möglichkeit reicht aus).
- 15 Ein beherrschender Einfluss besteht nach § 290 Abs. 2 HGB stets, wenn das Mutterunternehmen (jeweils alternativ, d.h., nur eine Voraussetzung reicht aus)
- ▶ die **Mehrheit der Stimmrechte** hat (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB),



¹ Für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 325 Abs. 4 S. 1 HGB i.V.m. §§ 264 d und 327 a HGB gilt eine verkürzte Aufstellungs- und Offenlegungsfrist von vier Monaten (§ 290 Abs. 1 S. 2 HGB); d.h., die börsennotierten Konzerne im DAX, MDAX u.s.w. müssen üblicherweise (bei einem Bilanzstichtag 31. Dezember) bis Ende April über das vergangene Geschäftsjahr berichten.

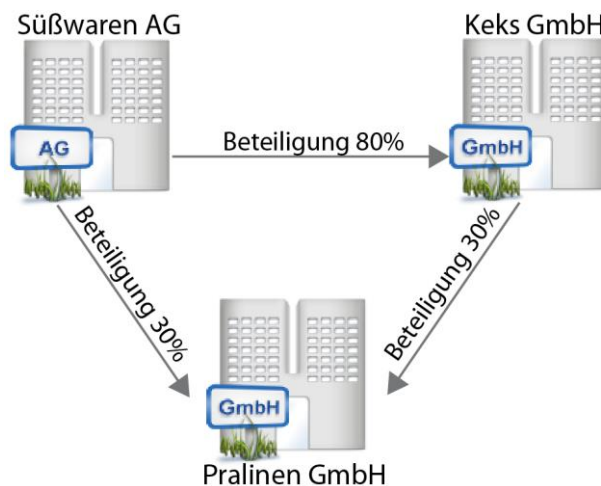
- ▶ das **Recht** hat, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmendes Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, und gleichzeitig Gesellschafter ist (§ 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB),
- ▶ das Recht hat, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund eines **Beherrschungsvertrags** oder einer **Bestimmung in der Satzung** zu bestimmen (§ 290 Abs. 2 Nr. 3 HGB) oder
- ▶ es bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen des (Tochter)Unternehmens trägt, das als sog. **Zweckgesellschaft** lediglich einem eng begrenzten und genau definierten Ziel (z.B. als Finanzierungsvehikel) der Mutter dient (§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB).

Beispiel: Die Süßwaren AG hält 80 % des Kapitals und damit i.d.R. 80 % (die Mehrheit) der Stimmrechte an der Keks GmbH. Dadurch kann sie die Keks GmbH als Tochtergesellschaft i.S.d. § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB „beherrschen“, dieser z.B. vorschreiben, bestimmte Produkte herzustellen, die die Mutter vertreiben möchte.



- 16 Die **Mehrheit der Stimmrechte** ist das bei weitem häufigste Kriterium in der Praxis; bei der Bestimmung bzw. Berechnung, ob diese gegeben ist, werden neben der unmittelbaren Beteiligung auch mittelbare Anteile einbezogen (§ 290 Abs. 3 HGB).

Beispiel:



Die Süßwaren AG ist mit 80 % an der Keks GmbH beteiligt. Halten die Süßwaren AG und die Keks GmbH jeweils z.B. 30 % an der Pralinen GmbH, hält die Süßwaren AG mittelbar und unmittelbar in Summe 60 % und damit die Mehrheit der Stimmrechte an der Pralinen GmbH (die Süßwaren AG kann über ihre Mehrheitsbeteiligung an der Keks GmbH letztlich bestimmen, wie sich diese in der Gesellschafterversammlung der Pralinen GmbH verhält); die Pralinen GmbH ist als Tochterunternehmen der Süßwaren AG in deren Konzernabschluss einzubeziehen.

Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH
www.tax-academy.de