

Der Konzernabschluss nach Handelsgesetzbuch (HGB) und International Financial Reporting Standards (IFRS)

Kapitel 2 – Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und
Betriebsräte

Auf einen Blick ...

- In diesem Kapitel zeigen wir, unter welchen Voraussetzungen ein Mutterunternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, und wann es darauf verzichten kann.
- Abschließend gibt es Literaturtipps zum Weiterlesen und Vertiefen.

Inhaltsverzeichnis

2. Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses	3
2.1. Aufstellungspflicht nach HGB	3
2.2. Aufstellungspflicht nach PubLG	4
2.3. Aufstellungspflicht nach IFRS	5
2.4. Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach HGB	5
2.5. Ausnahmen zur Befreiung von der Aufstellungspflicht nach HGB	6
2.6. Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach IFRS	6
2.7. Literaturtipps	7

2. Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses

2.1. Aufstellungspflicht nach HGB

Bei einem inländischen Konzern ist die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach deutschem Handelsrecht zu prüfen, auch wenn dieser nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellen ist (zu diesem Abschnitt siehe **Baetge, Konzernbilanzen**, S. 83 ff). Grundsätzlich besteht für eine Kapitalgesellschaft (oder eine Personengesellschaft im Sinne des § 264a HGB) eine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, sobald ein hierarchisches Verhältnis zwischen zwei Unternehmen entsteht (§ 290 HGB bzw. § 11 Publizitätsgesetz (PublG)).

Ein Konzernabschluss ist aufzustellen, wenn **dauerhaft** die Möglichkeit der **Beherrschung** (control) besteht. Konkretisiert wird dieses neue Kriterium durch Beispiele in § 290 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 HGB, wonach beherrschender Einfluss stets vorliegt, wenn:

- einem Unternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der **Stimmrechte** der Gesellschafter zusteht,
- einem Unternehmen bei einem anderen Unternehmen das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden **Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans** zu bestellen oder abzuberufen, und es gleichzeitig Gesellschafter ist,
- einem Unternehmen das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik auf Grund eines mit einem anderen Unternehmen geschlossenen **Beherrschungsvertrages** oder auf Grund einer Bestimmung in der **Satzung** des anderen Unternehmens zu bestimmen, oder
- einem Unternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der **Risiken und Chancen** eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft).

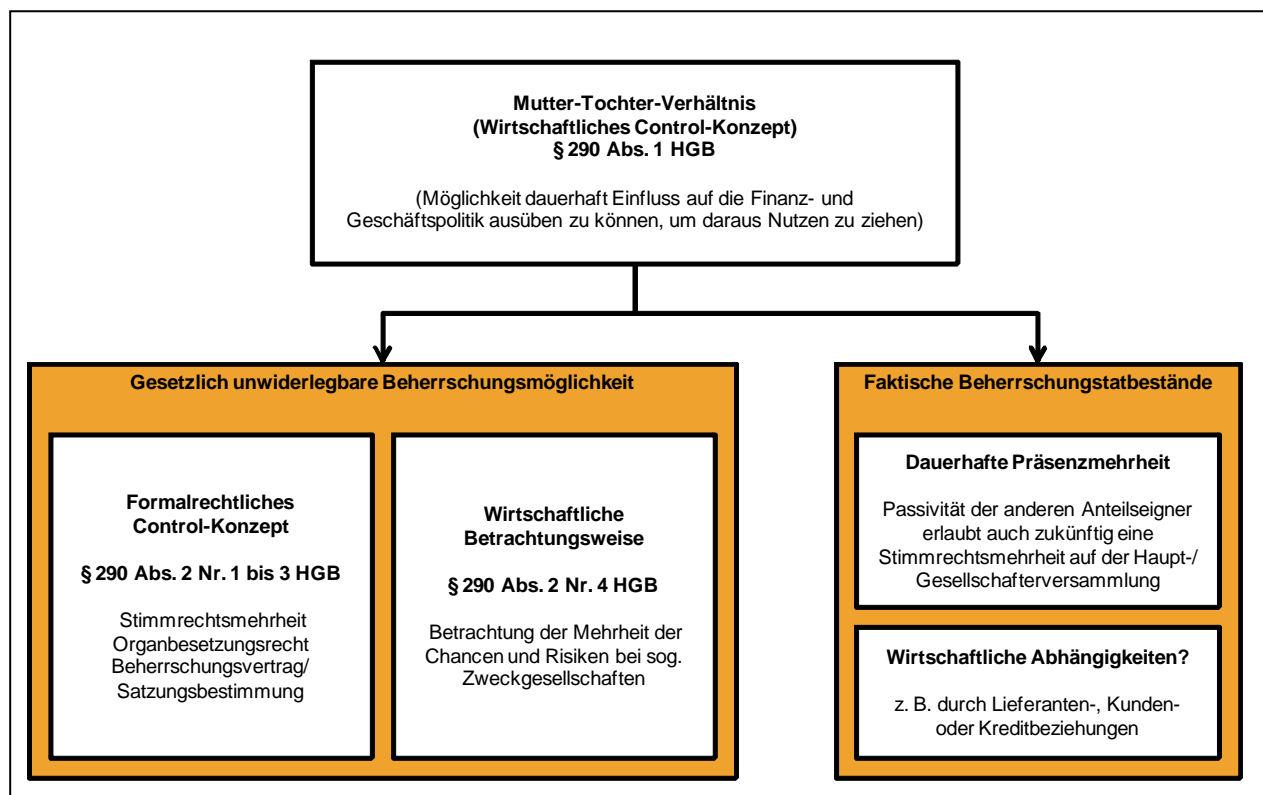


Abbildung 1: Das System der Mutter-Tochter-Verhältnisse nach HGB (Quelle: Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: Der Konzernabschluss – Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2010, S. 124.)

2.2. Aufstellungspflicht nach PubliG

Für Mutterunternehmen (MU), die weder Kapitalgesellschaften noch Personengesellschaften im Sinne des § 264a HGB sind, ist die Aufstellungspflicht im PubliG geregelt. Nach § 11 PubliG sind Voraussetzungen für die Aufstellungspflicht:

- Sitz des Mutterunternehmens im Inland,
- unmittelbar oder mittelbar beherrschender Einfluss auf ein anderes Unternehmen,
- Erfüllung von zwei der drei Größenkriterien nach § 11 Abs. 1 PubliG
 - Konzernbilanzsumme > 65 Mio. €
 - Konzernumsatz > 130 Mio. €
 - Mitarbeiterzahl durchschnittlich > 5.000,
- zwei der drei vorgenannten Größenkriterien müssen an drei hintereinander liegenden Stichtagen erfüllt sein.

Ist das Mutterunternehmen bisher noch nicht zur Konzernrechnungslegung verpflichtet, muss es im Zweifel intern einen Abschluss erstellen, um festzustellen, ob der Konzern die Größenmerkmale erfüllt.

2.3. Aufstellungspflicht nach IFRS

Die Aufstellungspflicht für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen bestimmt sich zunächst nach den nationalen Normen, so dass nach § 315a Abs. 1 HGB i. V. m. § 290 Abs. 5 HGB die Aufstellung auch nach den IFRS unterbleiben kann, wenn in Ausübung der Wahlrechte des § 296 HGB kein Tochterunternehmen in einen HGB-Konzernabschluss einzubeziehen wäre.

2.4. Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach HGB

Ein Tochterunternehmen kann selbst Mutterunternehmen und somit zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sein. Große mehrstufige Konzerne mit zahlreichen Tochterunternehmen hätten mit erheblichem Aufwand eine Vielzahl von Teilkonzernabschlüssen zu erstellen und auch zu publizieren. Zur Vermeidung der Folgen dieses so genannten **Tannenbaumprinzips** enthalten die §§ 291, 292 HGB Vorschriften über **befreiende Konzernabschlüsse**. Danach ist es möglich, den Konzern vollständig in einem einzigen Gesamtkonzernabschluss zusammenzufassen, der allerdings bestimmten Anforderungen (vgl. §§ 291, 292 HGB) genügen muss. Nach §11 Abs. 6 PubLG gilt die Befreiung von der Aufstellungspflicht des § 291 HGB auch für Mutterunternehmen, die nach dem PubLG aufstellungspflichtig sind.

Werden bestimmte **Größenmerkmale** nicht erfüllt, muss auch kein Konzernabschluss aufgestellt werden (§ 293 HGB). Dabei unterscheidet das HGB zwei Betrachtungsweisen. Bei der so genannten Bruttomethode (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) ermittelt man die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse, indem die Werte der Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen addiert werden. Der hierfür maßgebliche Zeitpunkt ist der Abschlussstichtag des Mutterunternehmens. Bei der Nettomethode (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB) werden dagegen die Werte des konsolidierten Konzernabschlusses herangezogen, in dem die konzerninternen Verflechtungen bereits eliminiert sind.

Sowohl bei der Brutto- wie bei der Nettomethode ist das Mutterunternehmen von der Konzernrechnungslegungspflicht befreit, wenn an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen zwei der drei Kriterien nicht überschritten sind.

Größenkriterien	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme (Tausend €)	≤ 23.100	≤ 19.250
Umsatzerlöse (Tausend €)	≤ 46.200	≤ 38.500
Arbeitnehmerzahl	≤ 250	≤ 250

Ein Mutterunternehmen ist von der Pflicht, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, befreit, wenn es nur Tochterunternehmen hat, die gemäß § 296 HGB nicht im Konzernabschluss berücksichtigt werden müssen (keine konsolidierungspflichtigen Tochterunternehmen).

Ein Tochterunternehmen braucht in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn (§ 296 Abs. 1 und 2 HGB)

- erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen,
- die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen zu erhalten sind oder
- die Anteile des Tochterunternehmens ausschließlich zum Zwecke ihrer Weiterveräußerung gehalten werden, oder
- wenn es für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.

2.5. Ausnahmen zur Befreiung von der Aufstellungspflicht nach HGB

Werden allerdings Aktien oder Anleihen des zu befreienden Mutterunternehmens an einem geregelten Markt (Börse) gehandelt (kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft), gelten die Befreiungen von der Aufstellungspflicht aus § 293 Abs.1 HGB nicht. Dieses Mutterunternehmen hat dann zwingend einen Konzernabschluss nach den von der EU anerkannten IFRS aufzustellen. Es ist in diesem Fall gemäß § 315a HGB von der Aufstellung eines Konzernabschlusses nach dem HGB befreit.

2.6. Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht nach IFRS

Die IFRS kennen nur Vorschriften zur Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht, wenn ein Konzernabschluss durch ein übergeordnetes Mutterunternehmen aufgestellt wird (IAS 27.10). Größenabhängige Befreiungen sind nicht vorgesehen. Im Vergleich zu § 296 HGB sehen die IFRS zudem keine expliziten Wahlrechte zur Einbeziehung von Tochterunternehmen vor.

2.7. Literaturtipps

Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen; Thiele, Stefan: **Konzernbilanzen**. 9. Auflage Düsseldorf, IDW Verlag GmbH, 2011, S. 83 bis 127.

Küting, Karlheinz; Weber, Claus-Peter: Der Konzernabschluss – Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage Stuttgart, Schäffer Poeschel Verlag, 2010.

Müller, Matthias: IFRS - International Financial Reporting Standards. 2. Auflage Frankfurt am Main, Bund Verlag, 2010.

Petersen, Karl; Zwirner, Christian: Konzernrechnungslegung nach HGB – inklusive BilMoG. 1. Auflage Weinheim, WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, 2009, S. 1 ff.