

# Grundlegende Anpassungsmaßnahmen für eine Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss unter Berücksichtigung neuester Entwicklungen durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG)

Von Dr. Lorenz Zwingmann, Trittau\*

Ziel des folgenden Beitrags ist es, die kodifizierten Anpassungsvorschriften für eine Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einerseits darzustellen und andererseits einer kritischen Analyse zu unterziehen. In diesem Zusammenhang wird auch auf sich abzeichnende Neuerungen durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG)<sup>1</sup> eingegangen.

## 1. Grundsätzliche Problematik

Um zu einer aus betriebswirtschaftlicher Sicht aussagefähigen Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss zu gelangen, ist es unerlässlich, dass die als Ausgangsbasis für dieses Rechenwerk dienenden Einzelabschlüsse der zu konsolidierenden inländischen und ausländischen Unternehmen vergleichbar sind.

Der Optimalzustand wäre dann erreicht, wenn die Muttergesellschaft schon bei der Erstellung der Einzelabschlüsse der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen ihren Einfluss dahingehend ausüben würde, dass von vornherein vergleichbare – das heißt materiell und formell übereinstimmende – Jahresabschlüsse nach konzerneinheitlichen Richtlinien erstellt werden. Im Endergebnis würde dieses dazu führen, dass bereits die Buchführungsrichtlinien und Kontenpläne konzerneinheitlich gestaltet werden.

In Anbetracht der Tatsache, dass es zu einer so weitgehenden Vereinheitlichung schon allein wegen der vielfältigen nationalstaatlichen Rechnungslegungswahlrechte und der bisher noch nicht endgültig erfolgten Festschreibung international anerkannter allgemeiner Konsolidierungsgrundsätze nicht kommen wird, sind die Einzelabschlüsse in der Regel nachträglich, das heißt nach Aufstellung der Jahresabschlüsse, aber noch vor Erstellung des konsolidierten Abschlusses, einer Vielzahl von Anpassungsmaßnahmen zu unterwerfen.

Bei diesen Anpassungsmaßnahmen kann es sich handeln um:

- Anpassungsmaßnahmen, die der Vergleichbarkeit in zeitlicher Hinsicht Rechnung tragen, sowie
- Anpassungsmaßnahmen, die der Vergleichbarkeit in sachlich-inhaltlicher Hinsicht Rechnung tragen<sup>2</sup>.

Anpassungshandlungen in zeitlicher Hinsicht sind dann notwendig, wenn zum Konsolidierungskreis gehörende Gesellschaften nicht denselben Abschlussstichtag besitzen. In diesen Fällen muss in einem ersten Schritt ein einheitlicher Konzernabschlussstichtag festgelegt und in einem zweiten Schritt eine nachträgliche Angleichung hiervon abweichender Abrechnungsperioden vorgenommen werden.

Um die Vergleichbarkeit auch in sachlich-inhaltlicher Hinsicht zu gewährleisten, kann es erforderlich werden, weitere

Anpassungsmaßnahmen vorzunehmen. Hierbei ist insbesondere zu denken an:

- die nachträgliche Angleichung in Bezug auf die konzerneinheitliche Abgrenzung von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag,
- die nachträgliche Angleichung in Bezug auf den konzerneinheitlichen Ausweis von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag,
- die nachträgliche Angleichung in Bezug auf die konzerneinheitliche Bewertung von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag.

Bedingt durch diese Anpassungsmaßnahmen können die Einzelabschlüsse der einbezogenen Unternehmen, welche auch als Handelsbilanzen I bezeichnet werden, ihren ursprünglichen Charakter verlieren und in sogenannte Handelsbilanzen II übergehen. Von einem Außenstehenden kann dann nicht mehr von der Gesamtheit der publizierten Einzelabschlüsse der Mutter- und Tochterunternehmen auf den Konzernabschluss geschlossen werden.

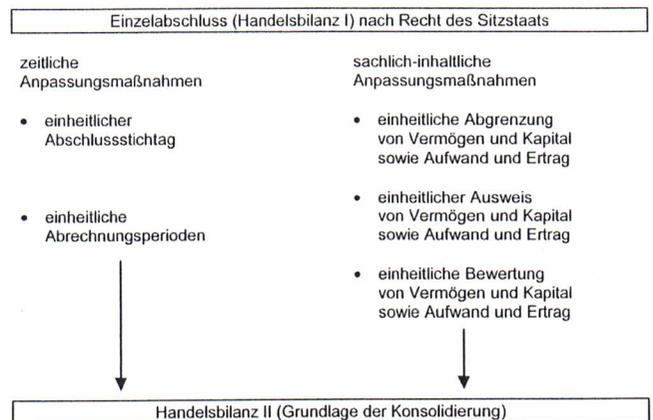


Abb. 1: Übergang des Einzelabschlusses (Handelsbilanz I) in eine Handelsbilanz II

## 2. Angleichung der Abschlussstichtage

### 2.1 Bestehende Regelungen

Grundvoraussetzung für eine aussagefähige Konzernrechnungslegung ist die Einheitlichkeit der Abrechnungsperioden aller in den Jahresabschluss des Konzerns einbezogenen Unternehmen. „Nur bei einheitlichen Rechnungsperioden können Verschiebungen von Liquidität und Erfolgen innerhalb des Konzerns verhindert werden und damit die einheitstheoretische Forderung nach einem Abschluss wie bei einem einheitlichen Unternehmen erfüllt werden.“<sup>3</sup>

Werden die Einzelabschlüsse der in den Jahresabschluss des Konzerns einzubeziehenden Unternehmen alle auf einen einheitlichen Jahresabschlussstichtag erstellt, ergeben sich für die

\* Dr. rer. pol. Lorenz Zwingmann ist als Country Controlling Officer verantwortlich für die kaufmännischen Zentralfunktionen bei der Philips GmbH in Hamburg.

<sup>1</sup> Vgl. hierzu BR-Drs. 109/02 v. 8. 2. 2002.

<sup>2</sup> Vgl. Gebhardt/Bergmann, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzel-darstellungen, Abt. V / 7 Tz. 64.

<sup>3</sup> Schildbach, Der handelsrechtliche Konzernabschluss, 2. Aufl. 1992, S. 66.

## AUFSATZ

Festlegung der Konzernabrechnungsperiode keine Probleme. Der Stichtag bzw. die Rechnungsperiode des konsolidierten Abschlusses muss in diesem Fall mit den Stichtagen bzw. den Rechnungsperioden der Einzelabschlüsse übereinstimmen<sup>4</sup>.

Schwierigkeiten treten immer dann auf, wenn die Jahresabschlüsse der einzubeziehenden Unternehmen zu unterschiedlichen Stichtagen erstellt werden. Hierzu kann es beispielsweise kommen, wenn es für einen in den konsolidierten Abschluss einzubeziehenden Saisonbetrieb vorteilhaft ist, ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr zu wählen<sup>5</sup>, diese Abrechnungsperiode aber nicht mit dem Geschäftsjahr des Mutterunternehmens oder anderer zu konsolidierender Unternehmen identisch ist<sup>6</sup>.

Liegt ein derartiger Fall vor, muss in einem ersten Schritt zunächst der Abschlussstichtag des Jahresabschlusses des Konzerns festgelegt werden, bevor eine Angleichung der Rechnungsperioden vorgenommen wird.

Für die Wahl des Konzernabschlussstichtags bestehen gemäß § 299 Abs. 1 HGB zur Zeit grundsätzlich noch die folgenden Alternativen:

- (a) der Konzernabschluss wird auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens erstellt,
- (b) der Konzernabschluss wird auf den Stichtag der bedeutendsten der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen erstellt,
- (c) der Konzernabschluss wird auf den Stichtag der Mehrzahl der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen erstellt.

Hierzu ist teils erläuternd, teils kritisch anzumerken:

(a) Bei dieser Alternative handelt es sich um den gebräuchlichsten Stichtag für den Jahresabschluss des Konzerns. Als Beleg für diese Aussage kann bereits eine 1989 durchgeführte Auswertung von 100 Konzernabschlüssen durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft herangezogen werden, nach der damals bereits in 94 von 100 Fällen der Stichtag des Jahresabschlusses der Muttergesellschaft mit dem Stichtag des konsolidierten Abschlusses übereinstimmte<sup>7</sup>. Zwischenzeitlich dürfte sich der entsprechende Anteil durch die weit fortgeschrittene Informationstechnologie noch weiter in Richtung auf die 100 %-Marke hin entwickelt haben.

Dieser Stichtag kann selbst dann als Stichtag des Konzernabschlusses gewählt werden, wenn die Stichtage aller einzubeziehenden anderen Unternehmen hiervon abweichen<sup>8</sup>.

(b) Alternativ zum Abschlussstichtag des Mutterunternehmens kann der Konzernabschluss auf den Stichtag der bedeutendsten der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen erstellt werden.

Probleme erwachsen bei der Interpretation dieser Vorschrift aus der Unbestimmtheit des Terminus der „bedeutendsten einbezogenen Unternehmen“.

In Ermangelung konkretisierender Hinweise wird dieser Begriff vor dem Hintergrund der Aussagefähigkeit des Kon-

zernabschlusses beurteilt werden müssen. Dementsprechend ist jeweils auf die Bedeutung der zu einer Gruppe zusammengefassten Unternehmen mit jeweils gleichem Abschlussstichtag für die Darstellung der Vermögens-, Finanz und Ertragslage abzustellen<sup>9</sup>. Objektivierungshilfen können hierbei in den Größenmerkmalen Bilanzsumme, Umsatz sowie Beschäftigtenzahl oder aber in der Wertschöpfung gesehen werden. Erwirtschaften die betrachteten Unternehmen beispielsweise mehr als 50 % des Konzernumsatzes, tragen sie zu mehr als 50 % zu der Konzernbilanzsumme bzw. zur Konzernwertschöpfung bei oder beschäftigen sie mehr als 50 % aller im Konzern tätigen Arbeitnehmer, könnte die Bedeutsamkeit als gegeben angesehen werden<sup>10</sup>.

(c) Im Gegensatz zu dem eben besprochenen Stichtag ist der Stichtag, der sich auf die Mehrzahl der einbezogenen Unternehmen bezieht, relativ eindeutig und bedarf nur einer kurzen Erläuterung.

Unabhängig von der Größe sowie der Bedeutung der Unternehmen kommt es hier einzig auf die Anzahl der zu konsolidierenden Unternehmen an. Besitzen – bezogen auf den Fall, dass für die gesamten Konzernunternehmen nur zwei potentielle Abschlussstichtage in Betracht zu ziehen sind – mehr als die Hälfte der einbezogenen Unternehmen eine von der Abrechnungsperiode des Mutterunternehmens abweichende Rechnungsperiode, so kann diese auch als Rechnungsperiode des Konzerns dienen. Für Fälle, in denen die einzelnen Konzernunternehmen viele verschiedene Abschlussstichtage aufweisen, muss sich demgegenüber von der absoluten Mehrheit gelöst und die relative Mehrheit als Kriterium herangezogen werden<sup>11</sup>.

Wird von der Alternative (b) oder (c) Gebrauch gemacht und ein vom Jahresabschlussstichtag der Muttergesellschaft abweichender Stichtag für den Jahresabschluss des Konzerns gewählt, ist diese Abweichung gemäß § 299 Abs. 1 letzter Halbsatz HGB im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

## 2.2 Geplante Änderungen durch das TransPuG

Im Zusammenhang mit der seit Mitte der 90er Jahre des letzten Jahrhunderts einsetzenden Corporate Governance Diskussion sieht sich der deutsche Gesetzgeber vermehrt der Tendenz ausgesetzt, insbesondere auch die Rechnungslegungsvorschriften stärker als bisher an international gebräuchliche Normen anzupassen. Mit der Vorlage des Entwurfs eines Gesetzes zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz, TransPuG) setzt sich dieser Trend fort<sup>12</sup>.

Dies wird aller Voraussicht nach auch Auswirkungen auf die Wahl des Konzernjahresabschlussstichtages haben. Gemäß Art. 2 Nr. 6 TransPuG ist beabsichtigt, für alle nach dem 31. 12. 2001 beginnenden Geschäftsjahre den Jahresabschlussstichtag des Mutterunternehmens verbindlich auch als Konzernabschlussstichtag festzuschreiben. Aus ökonomischer Sicht ist diese Änderungsabsicht des Gesetzgebers sehr zu begrüßen, da einerseits die zur Zeit noch in § 299 Abs. 1 HGB niedergelegten alternativen Abschlussstichtage sehr stark interpretierungsfähig sind und zudem offensichtlich in der Bilanzpraxis

4 Vgl. Albrecht, in: Bonner Handb. Rechnungslegung, 2. Aktualisierung 1986, § 299, Tz. 4; Budde/Lust, in: BeckBilKomm, 2. Aufl. 1990, § 299 HGB Tz. 2; A/D/S, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Bd. 3, 6. Aufl. 1996, § 299, Tz. 4.

5 Zu den Vorteilen in Bezug auf Saisonbetriebe vgl. Fricke, Kosten und Kostenrechnung im Saisonbetrieb, 1991, S. 108.

6 Vgl. Lange, DStR 1993, 774.

7 Vgl. Tieurarbeit (Hrsg.), Konzernabschlüsse '89, 1990, S. 59.

8 Vgl. Uhlig/Förschle/Kropp/Wöste, Rechnungslegung im Konzern nach dem Bilanzrichtliniengesetz, 1988, S. 88.

9 Vgl. Lange, in: BeckHdR, Stand 15. EL 2001, Tz. 19; Lange, DStR 1993, 776.

10 Vgl. Budde/Lust, (Fn. 4), Tz. 6; Lange, DStR 1993, 776.

11 Vgl. Lange, DStR 1993, 776.

12 Ähnlich auch Pfitzer/Oser/Orth, DB 2002, 157.

keine echte Notwendigkeit besteht, einen vom Abschlussstichtag des Mutterunternehmens abweichenden Konzernabschlussstichtag zu wählen<sup>13</sup>. Zudem folgt der Gesetzgeber mit der Umsetzung dieser Vorschrift sowohl der internationalen Bilanzierungspraxis als auch den vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee vorgeschlagenen Empfehlungen.

### 3. Angleichung der Abrechnungsperioden

Nachdem der Konzernabschlussstichtag festgelegt worden ist, müssen aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Abrechnungsperioden aller in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen auf diesen Stichtag hin angepasst werden. Mit hin hat gegebenenfalls eine Angleichung der Abrechnungsperioden mit Hilfe von Zwischenabschlüssen<sup>14</sup> zu erfolgen.

Eingeschränkt wird dieser Sollzustand durch die Regelung des § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB, die bestimmt, dass ein solcher Zwischenabschluss nur dann zwingend erforderlich wird, wenn der Abschlussstichtag eines Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses liegt. Diese Vorschrift, die ihren Ursprung – soweit ersichtlich – in den Verlautbarungen des AICPA und den Empfehlungen der SEC aus den frühen dreißiger Jahren des letzten Jahrhunderts besitzt, war zu damaliger Zeit Ausfluss des sehr langsamen und schwierigen Informationsaustausches zwischen Konzernunternehmen. Durch den zunehmenden Einsatz moderner Informationstechnologie nahmen immer mehr multinationale Konzerne in den USA von der sog. 93-Tage-Regel Abstand und konsolidierten Unternehmen mit Hilfe von Zwischenabschlüssen<sup>15</sup>. Vor dem Hintergrund dieser Konsolidierungspraxis wäre es nicht erforderlich gewesen, diese überkommene Vorschrift zunächst in der 7. EG-Richtlinie festzuschreiben und dann in das HGB zu übernehmen<sup>16</sup>.

Der mögliche Verzicht auf die Erstellung eines Zwischenabschlusses muss aus betriebswirtschaftlicher Sicht in starkem Maße kritisiert werden, da hierdurch die Gefahr besteht, dass durch bewusste Vermögensverschiebungen seitens der Konzernleitung die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses des Konzerns erheblich beeinträchtigt wird<sup>17</sup>. Auch die Vorschrift des § 299 Abs. 3 HGB, die vorschreibt, bei Nichterstellung eines Zwischenabschlusses Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, die zwischen dem Abschlussstichtag eines einbezogenen Unternehmens und dem Abschlussstichtag des Konzernabschlusses eingetreten sind, in der Konzernbilanz und der Konzern-GuV zu berücksichtigen oder im Konzernanhang anzugeben, kann diesen Mangel nur unzureichend heilen, da auch hier offen bleibt, was unter „Vorgängen von besonderer Bedeutung“ zu verstehen ist<sup>18</sup>. Die Zwischenabschlusserstellungsregelung muss darüber hinaus selbst gegenüber den alten aktienrechtlichen Vorschriften als klarer Rückschritt beurteilt werden<sup>19</sup>, da bereits

dort eine Verpflichtung zur Erstellung eines Zwischenabschlusses ohne Ausnahmetatbestände vorgesehen war<sup>20</sup>.

Abschließend muss somit leider konstatiert werden, dass die eingangs dieses Beitrags angesprochene Grundvoraussetzung einer aussagefähigen Konzernrechnungslegung – nämlich die Einheitlichkeit der Rechnungsperioden – durch das deutsche Recht zur Zeit nur unzureichend erfüllt wird.

Leider ergeben sich in diesem Zusammenhang aller Voraussicht nach auch nach Umsetzung des TransPuG in deutsches Recht keine Veränderungen. Die insbesondere vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee geforderte zwingende Erstellung von Zwischenabschlüssen bei abweichenden Abschlussstichtagen wurde unverständlicherweise nicht im Gesetzesentwurf berücksichtigt<sup>21</sup>.

### 4. Konzerneinheitliche Abgrenzung von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag

Sieht man den Konzernabschluss als Quasi-Einzelabschluss der wirtschaftlichen Einheit „Konzern“ an, ist es naheliegend, dass alle Konzernunternehmen Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag nach denselben Kriterien abgrenzen.

Insbesondere durch die Einbeziehung von ausländischen Unternehmen und die hierdurch bedingte Berücksichtigung von gesetzlichen Vorschriften unterschiedlicher Rechtskreise ist es bei den immer noch anzutreffenden international bestehenden Harmonisierungsdefiziten in Bezug auf die Rechnungslegung für die Konzernleitung kaum möglich, von vorn herein eine einheitliche Abgrenzung dieser Größen zu erreichen. Darüber hinaus wirken aber auch die teilweise unterschiedlich ausgestalteten Vorschriften für alle Kaufleute bzw. für Kapitalgesellschaften im nationalen Recht einem bereits bei Erstellung der Einzelabschlüsse zu erzielenden einheitlichen Bilanzansatz entgegen. Eine nachträgliche Anpassung und eine damit verbundene Überleitung des Einzelabschlusses in eine Handelsbilanz II werden somit in der Regel erforderlich. Die für diese Überleitung maßgebende Gesetzesvorschrift ist in § 300 HGB kodifiziert.

In Analogie zum früher geltenden Aktienrecht beinhaltet § 300 Abs. 1 HGB den Konsolidierungsgrundsatz, dass für Zwecke der Konsolidierung an die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Unternehmen die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten der Tochterunternehmen treten.

Abweichend von dem nach Aktienrecht geltenden sog. Maßgeblichkeitsprinzip<sup>22</sup> sieht § 300 Abs. 1 HGB allerdings vor, dass diese Bilanzpositionen nur dann zu übernehmen sind, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in anderen Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.

13 Vgl. Niehus, DB 2002, 55.

14 Zur grundsätzlichen Aufstellung von Zwischenabschlüssen für Zwecke der Konzernrechnungslegung vgl. Everling, Zwischenabschlüsse, 1982, S. 18 f.

15 Vgl. Rättsch, BFuP 1981, 579; Maas/Schruff, WPg 1985, 3.

16 Vgl. Rättsch, BFuP 1981, 579.

17 Ähnlich auch Diel, Zur Ausübung von gesetzlich eingeräumten Konsolidierungswahlrechten im Konzernabschluss, 1992, S. 25.

18 Vgl. Hartle, in: BeckHdR, Stand 15. EL 2001, Tz. 134; Schildbach, (Fn. 3), S. 67 f.

19 So auch Maas/Schruff, WPg 1985, 4. Soweit ersichtlich gewinnt einzig v. Wysocki dieser Regelung positive Aspekte ab, da durch sie u. U. eine gleichmäßigere Auslastung der Prüfungsorgane erreicht werden kann; vgl. v. Wysocki, in: Corsten u. a. (Hrsg.), Kapazitätsmessung, Kapazitätsgestaltung, Kapazitätsoptimierung – eine betriebswirtschaftliche Kernfrage, 1992, S. 296 f.

20 Vgl. Harms/Kütting, BB 1985, 433.

21 Vgl. Niehus, DB 2002, 55.

22 Vgl. zum aktienrechtlichen Maßgeblichkeitsprinzip Bartke, BFuP 1971, 457 f.

## AUFSATZ

Insbesondere für ausländische Konzerngesellschaften kann dieses zur Folge haben, dass bestimmte Posten, welche nach Landesrecht bilanziert werden dürfen, für Zwecke der deutschen Konzernrechnungslegung ausgesondert werden müssen, da nach dem Recht der Muttergesellschaft eine Bilanzierungsfähigkeit nicht gegeben ist. Hierbei kann es sich beispielsweise handeln um: Gründungsaufwendungen, Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung, selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände oder Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen<sup>23</sup>.

Bedingt durch die Eigenart des Konzernabschlusses und der damit einhergehenden Fiktion der rechtlichen Einheit sind ferner einige Positionen des Einzelabschlusses aus Konzernsicht anders zu beurteilen als im Einzelabschluss. Wurde beispielsweise ein von dem Mutterunternehmen entwickeltes Patent von einem Tochterunternehmen während der Konzernzugehörigkeit entgeltlich erworben und in dessen Einzelabschluss aktiviert, so ist es aus Konzernsicht als selbsterstellt anzusehen. Ein Ansatz in der Handelsbilanz II hat somit zu unterbleiben<sup>24</sup>.

Wird die Bilanzierungsfähigkeit für den konsolidierten Abschluss durch § 300 Abs. 1 HGB eingeschränkt, kann in der Vorschrift des § 300 Abs. 2 Satz 1 HGB eine Erweiterung hinsichtlich der Abgrenzung von Konzernvermögen und Konzernkapital sowie von Konzernaufwand und Konzernertrag gesehen werden.

In dieser Regelung wird ausgeführt, dass Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen sind, soweit nicht nach dem Recht des Mutterunternehmens ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht.

Für inländische Tochtergesellschaften, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden, sind somit für Konsolidierungszwecke in der Handelsbilanz II Posten anzusetzen, die im Einzelabschluss nicht bilanziert werden dürfen, im Konzernabschluss aber angesetzt werden müssen, (z. B. passive latente Steuerabgrenzung) bzw. angesetzt werden dürfen (z. B. Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen)<sup>25</sup>.

Ausländische Konzerngesellschaften haben auf Grund dieser Vorschrift u. U. Positionen in die Bilanz aufzunehmen, die nach Landesrecht nicht bilanziert werden dürfen, für die nach deutschem Recht jedoch eine Bilanzierungspflicht besteht (z. B. Gewährleistungsrückstellungen) bzw. ein Bilanzierungswahlrecht greift (z. B. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung). Darüber hinaus sind von diesen Gesellschaften Positionen in die Handelsbilanz II aufzunehmen, für die nach Landesrecht ein Bilanzierungswahlrecht besteht, die nach den handelsrechtlichen Vorschriften aber bilanziert werden müssen (z. B. entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände)<sup>26</sup>.

Die Vorschrift des § 300 Abs. 2 Satz 2 HGB geht abschließend auf Bilanzierungswahlrechte ein. Demnach ist es zulässig, nach dem Recht des Mutterunternehmens bestehende Bilanzierungswahlrechte im Konzernabschluss unabhängig von ihrer Ausübung im Jahresabschluss des einbezogenen Unternehmens neu auszuüben.

Diese Vorschrift gilt auch für das Mutterunternehmen, so dass beispielsweise Ingangsetzungs- oder Erweiterungsaufwendungen im Jahresabschluss des Konzerns Berücksichtigung finden können, die im Einzelabschluss der Mutter nicht angesetzt worden sind<sup>27</sup>.

Nach herrschender Meinung brauchen bei mehreren gleichen Sachverhalten diese Ansatzwahlrechte nicht einheitlich ausgeübt zu werden<sup>28</sup>, was aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht zu überzeugen vermag. Der erstrebten materiellen Vereinheitlichung der Bilanzinhalte wird durch diese extensive Auslegung der Vorschrift geradezu entgegengewirkt. Darüber hinaus ist die Auffassung auch nicht durch den Gesetzestext abgesichert. Es sollte daher versucht werden, auch bei der Wahlrechtsausübung im Konzern bei vergleichbaren Sachverhalten einheitlich zu verfahren<sup>29</sup>.

Vom ökonomischen Standpunkt aus betrachtet, ist die Abkehr vom aktienrechtlichen Maßgeblichkeitsprinzip in Bezug auf die Abgrenzung von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag und die hiermit verbundene Hinwendung zum Konzept des einheitlichen Bilanzansatzes trotz des zuletzt genannten Einwands in höchstem Maße zu begrüßen, da dem Kriterium der Vergleichbarkeit hierdurch besser Rechnung getragen wird als nach altem Aktienrecht.

## 5. Konzerneinheitlicher Ausweis von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag

Nach Klärung des Problems, was als Konzernvermögen und Konzernkapital bzw. als Konzernaufwand und Konzernertrag anzusetzen ist, stellt sich die Frage nach dem Ausweis dieser Größen in der für Konsolidierungszwecke zu erstellenden Handelsbilanz II.

Soll die Konzernrechnungslegung aussagefähig gestaltet werden, ist es aus betriebswirtschaftlicher Sicht unerlässlich, dass die Gliederungen dieser Ergänzungsrechnungen einheitlich definiert werden und ein einheitlicher Ausweis gewährleistet ist<sup>30</sup>.

Dieser ökonomischen Forderung wird durch die Vorschrift des § 298 HGB insoweit Rechnung getragen, als dort bestimmt wird, dass die Regelungen der §§ 265, 266, 268–275 und der §§ 277, 278 HGB – mithin also fast alle Vorschriften bezüglich der Gliederung des Einzelabschlusses für Kapitalgesellschaften – für den Konzernabschluss zur Anwendung gelangen. Sieht man die zum Zweck der Konsolidierung aufgestellten Handelsbilanzen II, wie im Rahmen dieses Beitrags, als Teil des Konzernabschlusses an, so resultiert hieraus auch für

23 Vgl. Schülen, in: Mellwig u. a. (Hrsg.), Einzelabschluss und Konzernabschluss, 1988, S. 126; Weirich, WPg 1987, 78 f.; Reintges, WPg 1987, 282.

24 Vgl. Havermann, in: Knobbe-Keuk u. a. (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, 1988, S. 192; Schülen, (Fn. 23), S. 126.

25 Vgl. Schülen, (Fn. 23), S. 126; Clemm/Wenzel, BFuP 1986, 348.

26 Vgl. Schülen, (Fn. 23), S. 126.

27 Vgl. Uhlig/Förschle/Kropp/Wöste, (Fn. 8), S. 96; Havermann, (Fn. 24), S. 191; Ordelleide, WPg 1985, 511.

28 Vgl. Scherer, in: Bonner Handb. Rechnungslegung, 2. Aktualisierung 1986, § 300 HGB Tz. 32; Lederle, in: BeckHdR, Stand 15. EL 2001, Tz. 60; Ordelleide, WPg 1985, 511; Budde/Förschle, in: BeckBilKomm., 2. Aufl. 1990, § 300 HGB, Tz. 47.

29 Ähnlich auch Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“ der Schmalenbach-Gesellschaft, Aufstellung von Konzernabschlüssen, 2. Aufl. 1989, S. 42.

30 Vgl. Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“, (Fn. 29), S. 38.

## AUFSATZ

die Ergänzungsrechnungen der einbezogenen Unternehmen die Verpflichtung zu einem konzerneinheitlichen Ausweis von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag.

Anpassungshandlungen hinsichtlich des Ausweises können dann notwendig werden, wenn nicht alle Konzerngesellschaften ein und demselben Geschäftszweig angehören und es hierdurch zu unterschiedlichen Einzelabschlussgliederungen kommt. Für Zwecke der Konsolidierung ist in diesen Fällen die Handelsbilanz II nach der Gliederung des Hauptgeschäftszweigs des Konzern aufzustellen. Zusätzlich sind Ergänzungspositionen für die übrigen Geschäftszweige entsprechend § 265 Abs. 4 HGB aufzunehmen<sup>31</sup>. Diese erweiterte Gliederung ist dann für alle einbezogenen Unternehmen maßgeblich.

Bestehen in der Einzelbilanz Ausweishwahlrechte (z. B. aktiver oder passiver Ausweis der Ausstehenden Einlagen<sup>32</sup>), muss sich die Konzernleitung in Bezug auf die Handelsbilanz II für eine Ausweialternative entscheiden<sup>33</sup>.

Ähnliches gilt für Wahlrechte im Zusammenhang mit der Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung, bei der inländische Konzerngesellschaften generell zwischen dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren<sup>34</sup> wählen können. Trotz einer im Rahmen des Jahresabschlusses nach dem Gesamtkostenverfahren erstellten GuV wäre es hier für das Mutterunternehmen möglich, das Umsatzkostenverfahren für die Ergänzungsrechnung sowie für die konsolidierte GuV vorzuschreiben. Für den Konzern kann sich diese Vorgehensweise immer dann als vorteilhaft erweisen, wenn eine Vielzahl von Auslandsgesellschaften in den Jahresabschluss des Konzerns einzubeziehen ist, da in vielen Ländern einzig das Umsatzkostenverfahren verbreitet ist und eine Umstellung der inländischen Gewinn- und Verlustrechnungen auf das Umsatzkostenverfahren u. U. weniger Aufwand verursacht als eine Anpassung der ausländischen Gewinn- und Verlustrechnungen in Richtung Gesamtkostenverfahren<sup>35</sup>.

Ferner hat die Muttergesellschaft dafür Sorge zu tragen, dass gleiche Sachverhalte bei den einzelnen zu konsolidierenden Unternehmen unter derselben Postenbezeichnung erfasst werden. Ist dieses Ziel bei Inlandsgesellschaften durch die Vorgabe von einheitlichen Kontenplänen relativ leicht zu verwirklichen, ergeben sich bei Auslandsunternehmen dann Probleme, wenn – wie in Frankreich – landesrechtlich einheitliche Kontenpläne schon vorgegeben sind<sup>36</sup>. Eine nachträgliche Anpassung der abweichenden Kontenpläne und etwaige Umgliederungen sind in diesen Fällen unerlässlich.

Schließlich müssen Korrekturen gegenüber dem Einzelabschlussausweis immer dann vorgenommen werden, wenn sich Sachverhalte aus Konzernsicht anders darstellen als aus der Sicht des einzelnen Unternehmens. Durch die Zusammenfassung von Unternehmen heterogener Tätigkeitsbereiche kann

es so unter Umständen notwendig werden, in der GuV des Tochterunternehmens ausgewiesene Umsatzerlöse aus Konzernsicht als sonstige betriebliche Erträge oder außerordentliche Erträge auszuweisen<sup>37</sup>.

In diesem Zusammenhang muss auf die Ausnahmenvorschrift des § 298 Abs. 2 HGB hingewiesen werden, die bestimmt, dass in der Konzernbilanz die Vorräte in einem Posten zusammengefasst werden dürfen, wenn deren Aufgliederung wegen besonderer Umstände mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre. Abgesehen von der auch hier anzutreffenden Unbestimmtheit einzelner Begriffe erscheint die Notwendigkeit dieser Vorschrift zweifelhaft. Probleme der Zurechnung zu einzelnen Bilanzpositionen, welche die Grundlage dieser Ausnahmeregelung darstellen, sind in jedem mehrstufigen Industriebetrieb anzutreffen und werden auch dort gelöst. Für Zwecke der Konzernabschlussstellung hat auch hier eine Beurteilung aus Konzernsicht zu erfolgen, die es u. U. geboten erscheinen lässt, einzelne Bilanzpositionen umzugliedern (z. B. fertige Erzeugnisse des Einzelunternehmens auf unfertige Erzeugnisse aus Konzernsicht). Von der Regelung des § 298 Abs. 2 HGB sollte daher aus betriebswirtschaftlicher Sicht kein Gebrauch gemacht werden.

## 6. Konzerneinheitliche Bewertung von Vermögen und Kapital sowie Aufwand und Ertrag

Nach der Vereinheitlichung des Ansatzes sowie des Ausweises von Konzernvermögen und Konzernkapital sowie Konzernaufwand und Konzernertrag muss in einem letzten Schritt auch auf eine konzerneinheitliche Bewertung dieser Größen hingewirkt werden. Die diesbezügliche Vorschrift ist in § 308 HGB zu finden<sup>38</sup>.

§ 308 Abs. 1 Satz 1 HGB legt zunächst das anzuwendende Bewertungsrecht fest und bestimmt, dass die in den Konzernabschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen Unternehmen nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Verfahren einheitlich zu bewerten sind. Nach deutschem Recht gelangen somit die Vorschriften der §§ 252 - 256 sowie der §§ 279 - 283 HGB zur Anwendung.

Fraglich bleibt in diesem Zusammenhang, warum nach dem Wortlaut des Gesetzes explizit nur Vermögensgegenstände und Schulden einer einheitlichen Bewertung unterliegen sollen<sup>39</sup>. Analog der Vorschrift des § 300 HGB bezüglich des Bilanzansatzes hätten auch hier die Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten genannt werden müssen.

Entsprechend der Vorgehensweise hinsichtlich des Bilanzansatzes gewährt § 308 Abs. 1 Satz 2 HGB auch im Rahmen der Bewertungsvorschriften für den Konzern die Möglichkeit, nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte unabhängig von ihrer Ausübung im Einzelabschluss der einbezogenen Unternehmen neu auszuüben. So wäre es zum Beispiel möglich, dass die Muttergesellschaft in ihrem Jahresabschluss Herstellungskosten zu Vollkosten

31 Vgl. Havermann, (Fn. 24), S. 189 f.

32 Vgl. Weber, Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Bd. 1, 4. Aufl. 1991, S. 85 f.

33 Vgl. Lederle, (Fn. 28), Rz. 39.

34 Zu den Gestaltungsmöglichkeiten der GuV vgl. Rogler, Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren, 1990, S. 14 f.

35 Vgl. Lederle, (Fn. 28), Tz. 40; Arbeitskreis „Externe Unternehmensrechnung“, (Fn. 29), S. 39 f.; Kleinedan, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1992, S. 312.

36 Vgl. Havermann, (Fn. 24), S. 189; Salner/Terhürne, in: Warth und Klein GmbH (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Gemeinsamen Markt 1992, 1989, S. 189.

37 Vgl. Havermann, (Fn. 24), S. 190.

38 Auf die generell auch unter die Problematik der einheitlichen Bewertung zu fassende Fremdwährungsumrechnung soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

39 Vgl. Ordeltshede, WPg 1985, 576.

## AUFSATZ

ten ansetzt, im Konzernabschluss hingegen eine Bewertung zu Teilkosten vorgenommen wird.

Besteht hinsichtlich bestimmter Posten die Möglichkeit der Anwendung verschiedener Bewertungsmethoden, können Wahlrechte nur dann nebeneinander unterschiedlich ausgeübt werden, wenn dieses auch im Einzelabschluss einer einheitlichen Gesellschaft zulässig wäre<sup>40</sup>. Eine Maschine könnte so beispielsweise linear abgeschrieben werden, wohingegen ein Kraftfahrzeug degressiv abgesetzt wird. Bei der Bewertung zweier identischer Vermögensgegenstände, welche unter vergleichbaren Bedingungen zum Einsatz gelangen, ist dagegen eine einheitliche Vorgehensweise in Bezug auf Abschreibungsverfahren sowie Festlegung der Nutzungsdauer erforderlich.

Über Abweichungen, die sich gegenüber den auf den Jahresabschluss der Muttergesellschaft angewandten Bewertungsmethoden ergeben, ist im Konzernanhang Bericht zu erstatten. Hieraus ist der Schluss zu ziehen, dass das im Jahresabschluss der Mutter angewandte Recht generell auch für die Konzernrechnungslegung zur Anwendung gelangen soll<sup>41</sup>.

Nach der Festlegung des anzuwendenden Rechts und der Vorgehensweise hinsichtlich der Ausübung von Wahlrechten schreibt § 308 Abs. 2 HGB die eigentliche Verpflichtung zur konzerneinheitlichen Bewertung fest. Demnach sind Anpassungsmaßnahmen in Bezug auf die Bewertung immer dann vorzunehmen, wenn Vermögensgegenstände und Schulden in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen nach Methoden bewertet worden sind, die sich von denen unterscheiden, welche auf den konsolidierten Abschluss zur Anwendung gelangen.

Wird die Muttergesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt, können sich für einbezogene inländische Personengesellschaften beispielsweise folgende Anpassungsmaßnahmen ergeben<sup>42</sup>:

- Rückgängigmachung von Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung,
- Rückgängigmachung von außerplanmäßigen Abschreibungen bei nur vorübergehender Wertminderung im Anlagevermögen, soweit es sich nicht um Finanzanlagen handelt,
- Beachtung des Wertaufholungsgebots nach § 280 HGB.

Korrekturen können darüber hinaus bei ausländischen Konzerngesellschaften notwendig werden, deren nationalstaatliche Bewertungsvorschriften von den deutschen Regelungen abweichen. Als Beispiele seien hier erwähnt<sup>43</sup>:

- Zulässigkeit von planmäßigen Abschreibungen auf nicht dem Substanzverzehr unterliegenden Grundstücken,
- Möglichkeit der Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten,
- Bildung stiller Rücklagen über § 253 Abs. 4 HGB hinaus,
- Anwendung der Equity-Methode auch im Einzelabschluss.

Kritisch anzumerken bleibt, dass § 308 HGB die aus betriebswirtschaftlicher Sicht begrüßungswerte Abkehr vom aktienrechtlichen Maßgeblichkeitsprinzip nicht konsequent verwirklicht und zahlreiche Ausnahmeverordnungen kodifiziert, die es ermöglichen, in bestimmten Fällen von einer konzerneinheitlichen Bewertung abzusehen. Hierbei handelt es sich um die Beibehaltung von Wertansätzen des Einzelabschlusses

- auf Grund der Geltung besonderer geschäftszweigbedingter Vorschriften für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (§ 308 Abs. 2 Satz 2 HGB),
- auf Grund der untergeordneten Bedeutung, die den Auswirkungen einer einheitlichen Bewertung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz und Ertragslage des Konzerns beizumessen ist (§ 308 Abs. 2 Satz 3 HGB),
- auf Grund von Ausnahmefällen (§ 308 Abs. 2 Satz 4 HGB),
- auf Grund von spezifischen steuerrechtlichen Vorschriften (§ 308 Abs. 3 Satz 1 HGB).

Der Verzicht auf eine Umbewertung auf Grund dieser Ausnahmeverordnungen führt prinzipiell zu einer Berichtspflicht im Konzernanhang. Einzig bei dem an zweiter Stelle genannten Wahlrecht sieht der Gesetzgeber keine derartige Verpflichtung vor, was wenig konsequent ist.

Handelt es sich bei der ersten Ausnahme noch um eine sinnvolle Vorschrift, da sie den Besonderheiten der angesprochenen Branchen in geeigneter Weise Rechnung trägt, erweisen sich die drei folgenden Sonderfälle als erhebliche Verwässerung im Hinblick auf die erstrebte Vereinheitlichung der Bewertung und die hiermit verbundene Aussagefähigkeit der Konzernrechnungslegung.

Insbesondere die an zweiter und dritter Stelle genannten Ausnahmeregelungen sind so allgemein gehalten, dass eine Objektivierung nicht möglich ist und Manipulationsspielräume für die Konzernleitung verbleiben.

Die an vierter Stelle genannte Möglichkeit der Beibehaltung von steuerrechtlich motivierten Wertansätzen des Einzelabschlusses für den Konzernabschluss muss vor dem Hintergrund der bestehenden Besteuerungspraxis als völlig verfehlt angesehen werden. Solange der Konzernabschluss nicht als Grundlage für die Besteuerung herangezogen wird, knüpfen an gegenüber dem Einzelabschluss veränderten Wertansätzen im Konzernabschluss keine Rechtsfolgen an, so dass auch in diesen Fällen eine einheitliche Bewertung ohne Schwierigkeiten erfolgen könnte<sup>44</sup>.

Glücklicherweise soll es mit der Umsetzung des TransPuG künftig nicht mehr zulässig sein, steuerlich motivierte Wertansätze in den Konzernabschluss zu übernehmen. Insofern wird der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit für den Konzernabschluss aufgehoben. Auch mit diesem Vorgehen folgt der Gesetzgeber letztlich einem Vorschlag des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee.

## 7. Fazit

Mit der Umsetzung des TransPuG in deutsches Recht unternimmt der Gesetzgeber in Bezug auf die notwendigen zeitlichen und sachlich-inhaltlichen Anpassungsmaßnahmen für eine Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einen weiteren wichtigen Schritt in Richtung Internationalisierung. Gleichwohl hat der Beitrag auch gezeigt, dass sowohl aus betriebswirtschaftlicher Sicht als auch unter Berücksichtigung insbesondere angloamerikanischer Rechnungslegungsansätze in weiteren Punkten noch ein erheblicher weiterer Reformbedarf besteht.

<sup>40</sup> Vgl. *Everling*, B&B 1987, S. 470 f.

<sup>41</sup> Vgl. *A/D/S*, (Fn. 4), § 308, Tz.29.

<sup>42</sup> Vgl. *Havermann*, (Fn. 24), S. 192 f.

<sup>43</sup> Vgl. *Havermann*, (Fn. 24), S. 193.

<sup>44</sup> Vgl. *Ordeltz*, WpG 1985, 575; *Meinhold-Heerlein*, Der Einheitlichkeitsgrundsatz im britischen und deutschen Recht der Konzernbilanz, 1992, S. 101 f.; *Langenbacher*, IStR 1993, 89.