

Abendgespräch des Wintersemesters 2017/2018

Konzernrechnungslegung nach HGB – Aktuelle Fragestellungen im kritischen Dialog

WP/StB Dr. Ahmad Sultana

Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch

09. Januar 2018

18:30 Uhr, Hörsaal H2



Formelle versus materielle Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

§ 290 Abs. 1 Satz 1 HGB:

„Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland haben [...] einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wenn diese auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittel- oder mittelbar einen **beherrschenden Einfluss ausüben kann.**“

§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB:

„Beherrschender Einfluss eines Mutterunternehmens besteht **stets**, wenn [...] ihm bei einem anderen Unternehmen die **Mehrheit der Stimmrechte** der Gesellschafter zusteht.“

DRS 19.17:

- Auch wenn keine tatsächliche Möglichkeit zur Beherrschung gegeben ist, besteht bei Erfüllung der Tatbestände des § 290 Abs. 2 HGB ein Mutter-Tochter-Verhältnis.
- Ggf. kann das Einbeziehungswahlrecht aufgrund eingeschränkter Rechte des Mutterunternehmens in Anspruch genommen werden.

Gibt es im Ergebnis Unterschiede bei der Qualifikation von Tochterunternehmen nach § 290 HGB/DRS 19 und nach IFRS 10?

Unterschiede können sich angesichts der unwiderlegbaren Tatbestände des § 290 Abs. 2 HGB ergeben.

Konsolidierung anhand der wirtschaftlichen Beteiligungsquote

DRS 23.47:

Weicht die Beteiligungsquote des Mutterunternehmens an den laufenden Ergebnissen sowie am Liquidationsergebnis von seiner Kapitalbeteiligungsquote am Tochterunternehmen ab, ist das zu konsolidierende Eigenkapital anhand der wirtschaftlichen Beteiligungsquote zu ermitteln.

Voraussetzung dafür ist,

- eine eindeutige Bestimmung der wirtschaftlichen Beteiligungsquote anhand entsprechender (gesellschafts-)vertraglicher Vereinbarungen,
- eine nicht nur zeitlich befristete abweichende Ergebnisbeteiligung und
- eine nicht nur auf bestimmte Geschäfte oder Vermögensteile des Tochterunternehmens gerichtete abweichende Beteiligungsquote.

Ergeben sich bei „freiwilligen“ Konzernabschlüssen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung Besonderheiten im Vergleich zu „gesetzlichen“ Konzernabschlüssen?

Die Unterschiede zwischen freiwilligen und gesetzlichen Konzernabschlüssen hängen wohl vor allem von der Bezeichnung und Verwendung des freiwillig aufgestellten Konzernabschlusses ab.

Einbeziehung von externen Versorgungseinrichtungen der betrieblichen Altersversorgung

DRS 19.46:

„Unterstützungskassen und ähnliche externe Versorgungseinrichtungen können die Kriterien einer Zweckgesellschaft erfüllen und sind zu konsolidieren, wenn das Mutterunternehmen die Mehrheit der Risiken und Chancen trägt.“

DRS 19.47:

- Externer Durchführungsweg der Altersversorgung begründet auch im Konzernabschluss eine mittelbare Versorgungszusage des Trägerunternehmens.
- Für eine das Vermögen der Versorgungseinrichtung übersteigende Versorgungsverpflichtung kann das Passivierungswahlrecht gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB in Anspruch genommen werden.

Ist zum Zeitpunkt der Erst- oder Entkonsolidierung unbedingt ein Zwischenabschluss notwendig?

DRS 23.11:

- Fallen der Bilanzstichtag des Tochterunternehmens und der Erstkonsolidierungszeitpunkt auseinander, wird die Aufstellung eines Zwischenabschlusses zur Konsolidierung empfohlen.
- Rückgriff auf einen zeitnah zum Erwerbszeitpunkt erstellten Monats- oder Quartalsabschluss – vorbehaltlich zwischenzeitlicher wesentlicher (Vermögens-)Veränderungen – möglich

DRS 23.13:

- Sofern kein Zwischenabschluss aufgestellt wird, ist zumindest ein Inventar zu erstellen.
- Der Inventar umfasst sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und sonstigen Posten zum Erstkonsolidierungszeitpunkt.

„PPA“: Nice to have oder notwendig(es Übel)?

DRS 23.51:

„In der Neubewertungsbilanz sind alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten des Tochterunternehmens vollständig und einzeln zu erfassen.“

DRS 23.52:

„Ein gesonderter Ansatz eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld ist unzulässig, wenn diese nicht verlässlich bewertbar sind.“

Allokation eines Geschäfts- oder Firmenwertes oder passiven Unterschiedsbetrages auf Geschäftsfelder

DRS 23.85 und DRS 23.92:

- Zuordnung eines Geschäfts- oder Firmenwertes/passiven Unterschiedsbetrages auf etwaige Geschäftsfelder des erworbenen Tochterunternehmens wird empfohlen.
- Zuordnung muss objektiv nachvollziehbar möglich sein. Anderenfalls bezieht sich der Unterschiedsbetrag auf das jeweilige Tochterunternehmen insgesamt.

DRS 23.87:

„Eine Zusammenfassung von Geschäfts- oder Firmenwerten eines Geschäftsfelds innerhalb eines Konzerns über mehrere Tochtergesellschaften hinweg ist nicht zulässig.“

Planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes: Festlegung der Nutzungsdauer

§ 309 Abs. 1 HGB i. V. m. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB:

„Der Plan muss die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwerts auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen er voraussichtlich genutzt wird.“ (DRS 23.115)

§ 309 Abs. 1 HGB i. V. m. § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB:

Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden, sind planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.

DRS 23.115:

„Hierzu ist zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung ein Abschreibungsplan zu erstellen, in dem sowohl die Abschreibungsmethode als auch die Nutzungsdauer festzulegen sind.“

DRS 23.120:

„Die Nutzungsdauer ist anhand objektiv nachvollziehbarer Kriterien festzulegen. Bei bestehenden Schätzunsicherheiten ist im Zweifel ein kürzerer Zeitraum zugrunde zu legen.“