

Teilkonzernabschlüsse

Wolfgang Schultze, Kalina Keller

Angaben zur Veröffentlichung / Publication details:

Schultze, Wolfgang, and Kalina Keller. 2002. "Teilkonzernabschlüsse." In *Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung*, edited by Wolfgang Ballwieser, Adolf Gerhard Coenenberg, and Klaus von Wysocki, 3., überarb. und erw. Aufl., Sp. 2351–2358. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Nutzungsbedingungen / Terms of use:

licgercopyright

Dieses Dokument wird unter folgenden Bedingungen zur Verfügung gestellt: / This document is made available under these conditions:

Deutsches Urheberrecht

Weitere Informationen finden Sie unter: / For more information see:

<https://www.uni-augsburg.de/de/organisation/bibliothek/publizieren-zitieren-archivieren/publiz/>



Teilkonzernabschlüsse

Wolfgang Schultze, Kalina Keller

(s.a. Bestätigungsvermerk; Größenklassen; *International Accounting Standards* (IAS); *International Standards on Auditing* (ISA); Konsolidierungskreis; Konzernabschluss, Konzernabschlussprüfung; Prüfungsbericht; Prüfungsdokumentation;)

I. Definition und rechtliche Grundlagen von Teilkonzernabschlüssen; II. Aussagegehalt von Teilkonzernabschlüssen; III. Prüfung der Teilkonzernabschlüsse

I. Definition und rechtliche Grundlagen von **Teilkonzernabschlüssen**

#groß#Unter Teilkonzernabschlüssen versteht man →**Konzernabschlüsse**, die in einem mehrstufigen Konzern von einem untergeordneten Mutterunternehmen unterhalb der Konzernspitze erstellt werden.

1. Deutsche Vorschriften zur Teilkonzernrechnungslegung

#groß#Nach § 290 II HGB ist grundsätzlich jedes inländische Mutterunternehmen, das in Form einer Kapitalgesellschaft geführt wird, zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet. Die in § 290 II HGB aufgeführten Möglichkeiten des beherrschenden Einflusses sind in der Regel von Stufe zu Stufe gegeben, da jedes Tochterunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft den unter ihm stehenden Konzernunternehmen wiederum als Mutterunternehmen i.S.d. § 290 II HGB gegenübersteht (*Coenenberg* 2005). Die einheitliche Leitung (§ 290 I HGB) hingegen ist nach h.M. unteilbar und kann deshalb nur von einer Stufe – der obersten – ausgeübt werden, demnach scheidet bei einem nach diesen Kriterien erstellten Konzernabschluss die Aufstellung von Teilkonzernabschlüssen aus. Sprachlich wird im HGB nicht zwischen Regelungen für den Konzern- bzw. Teilkonzernabschluss unterschieden, so dass die Vorschriften für den Konzernabschluss in gleicher Weise auch für die Abgrenzung des Teilkonsolidierungskreises (→**Konsolidierungskreis**) sowie für die Erstellung des Teilkonzernabschlusses gelten.

Auf die Erstellung eines Teilkonzerns kann verzichtet werden, wenn ein befreiender Abschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens existiert, der den Voraussetzungen des § 291 I und 2 HGB bzw. § 292 HGB genügt. Jedoch ist ein befreiender Abschluss trotz Vorliegens dieser Voraussetzungen nicht möglich, wenn Gesellschafter, denen bei AG und KGaA mindestens 10 %, bei der GmbH mindestens 20 % der Anteile des zu befreienden Unternehmens gehören, dem beabsichtigten Verzicht auf die Erstellung des Teilkonzernabschlusses spätestens 6 Monate vor Ablauf des Konzerngeschäftsjahres widersprechen. Besitzt das übergeordnete Mutterunternehmen mindestens 90 % der Anteile des zu befreienden Unternehmens, so ist ein übergeordneter Abschluss mit befreiender Wirkung nur mit Zustimmung der anderen Gesellschafter möglich. Gemäß § 293 I HGB kann auf eine Erstellung des Teilkonzernabschlusses ebenfalls verzichtet werden, wenn es für den Teilkonzern zu einer Unterschreitung der auch für den Gesamtkonzern geltenden Größenkriterien (§293 HGB) kommt (*Coenenberg* 2005). Eine Befreiung von der Teilkonzernabschluss-Erstellungspflicht ist jedoch trotz Unterschreitung der Größenkriterien dann nicht möglich, wenn das Mutter- oder eines der Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, d. h. an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 V WpHG teilnimmt oder die Zulassung beantragt hat (§ 293 V HGB).

Handelt es sich um ein Unternehmen, das gemäß den Vorschriften des PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet ist, so ergibt sich diese Verpflichtung und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises gemäß § 11 I PubLG nur aus dem Konzept der einheitlichen Leitung. Folglich resultiert hieraus keine Verpflichtung zur Teilkonzernrechnungslegung für Nicht-Kapitalgesellschaften. Falls jedoch ein solches Unternehmen unter der einheitlichen Leitung eines ausländischen Unternehmens steht, ergibt sich aus § 11 III PubLG für das der Konzernspitze am nächsten stehende Unternehmen mit Sitz im Inland die Pflicht, für den entsprechenden Teilkonzern einen Abschluss zu erstellen. Hierfür gelten allerdings ebenso die Größenmerkmale des § 11 I PubLG. (*Odenwald* 1999). Außerdem kommen laut § 11 VI PubLG die Befreiungsvorschriften der §§ 291 u. 292 HGB sinngemäß zur Anwendung (*Beck'scher Bilanzkommentar* 1999, *IDW* 1996).

Nicht selten wird neben dem handelsrechtlichen Teilkonzernabschluss freiwillig ein Sparten- oder Geschäftsbereichsabschluss erstellt. Weicht der freiwillig erstellte Teilkonzernabschluss bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises von den Vorschriften des HGB bzw. PubLG

ab, so ist dies im Anhang deutlich zu machen. Ein solcher Abschluss hat jedoch keine befreiende Wirkung gemäß §§ 291 und 292 HGB (ADS 1996).

2. Internationale Vorschriften zur Teilkonzernrechnungslegung

#groß#Nach → **IAS** ist jedes Unternehmen, das die Kontrolle über ein anderes Unternehmen innehat (Mutterunternehmen), zur Erstellung eines (Teil-) Konzernabschlusses verpflichtet (IAS 27.7). Ausnahmen sehen die IAS lediglich dort vor, wo das übergeordnete Mutterunternehmen 100 % oder nahezu alle Stimmrechte des zu befreienden Mutterunternehmens besitzt (*wholly owned*) und wenn in letzterem Falle die Zustimmung der übrigen Gesellschafter eingeholt wurde. Aus den Standards geht nicht hervor, ob ein Abschluss, der nicht gemäß den IAS aufgestellt wurde, befreiende Wirkung haben kann (Küting/Weber 1999).

Auch nach US-GAAP definiert sich das Mutter-Tochterverhältnis ausschließlich über das Control-Konzept in Verbindung mit dem Vorliegen einer Beteiligung. Aufgrund des ARB 51.2 ist jedes Mutterunternehmen, das einen GAAP-konformen Abschluss erstellen will, zur Konzernrechnungslegung verpflichtet. Da nach amerikanischem Verständnis der Konzernabschluss als der sachgerechtere und allein aussagefähige Abschluss eines Mutterunternehmens angesehen wird, ist nach den amerikanischen Vorschriften keine Befreiung möglich (Coenenberg 2005; Niehus/Thyll 1998).

II. Aussagefähigkeit von Teilkonzernabschlüssen

#groß#Die Teilkonzernrechnungslegung soll im Wesentlichen dem Schutz und der Information der Minderheitengesellschafter und Gläubiger der Teilkonzernspitze dienen (ADS 1996). Der Schutz der Minderheitsaktionäre lässt sich materiell vor allem verstehen als „die Möglichkeit zur Wahrnehmung finanzieller Interessen aus der Kapitalanlage gegen entsprechende Vorstellungen einer Aktionärsmehrheit bzw. der sie vertretenden Geschäftsführung“ (Krag/Müller 1985). Die finanziellen Interessen der

Minderheitsgesellschafter beziehen sich einerseits auf den Wert der Beteiligung und andererseits auf den Dividendenanspruch. Allerdings knüpft im deutschen Handelsrecht die Gewinnverwendung nicht an den Teilkonzernabschluss (bzw. Konzernabschluss), sondern an den Einzelabschluss an. Den Minderheitsgesellschaftern des Teilkonzerns dient der Teilkonzernabschluss demnach nicht zur Ermittlung ihres Gewinnanteils, sondern lediglich zur Überprüfung seiner Angemessenheit. Bei dieser Beurteilung ist zu beachten, dass im Teilkonzernabschluss nicht alle konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen eliminiert werden. Für die Minderheitsgesellschafter ist es wesentlich, dass die Geschäftsbeziehungen zum übergeordneten Mutterunternehmen marktgerecht gestaltet sind. Aus der Sicht der Minderheitsgesellschafter des Teilkonzerns handelt es sich hierbei nämlich um Geschäftsbeziehungen zu konzernfremden Dritten. Der Teilkonzernabschluss stellt somit ein geeignetes Instrument dar, um diese Information den Minderheitsgesellschaftern zukommen zu lassen (Krag/Müller 1985).

Aus der Sicht der Anteilseigner der Obergesellschaft ist es hingegen irrelevant, ob durch konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen eine Erfolgsverschiebung von der Teilkonzernspitze zur Gesamtkonzernspitze stattfindet, da sie in jedem Fall an dem Erfolg partizipieren. Für die Anteilseigner der Obergesellschaft sowie für externe Adressaten unterliegt der Informationsgehalt des Teilkonzernabschlusses grundsätzlich denselben Mängeln wie der Einzelabschluss innerhalb eines Konzernverbundes, da durch den Teilkonzernabschluss nicht die vollständige wirtschaftliche Einheit des Konzerns sondern lediglich ein wirtschaftlich unselbständiger Teil dargestellt wird (v. Wysocki/Wohlgemuth 1986). Auch die wirtschaftliche Entwicklung der einzelnen Konzernunternehmen wird durch den Teilkonzernabschluss nicht genügend deutlich gemacht; es bedarf hierfür der zusammenfassenden Darstellung des Gesamtkonzerns (Coenenberg 2005). Nur in den seltenen Fällen, in denen ein Teilkonzern eine deutlich abgegrenzte Einheit innerhalb des Gesamtkonzerns darstellt und damit zwischen den einzelnen Teilkonzernen keine intensiven Leistungsbeziehungen bestehen, wie beispielsweise in einem divisionalisierten Konzern ein Geschäftsbereich oder ein regional abgegrenzter Teilkonzern, kann ein Teilkonzernabschluss zweckmäßige und sinnvolle Informationen für die Obergesellschaft und externer Abschlussadressaten liefern (Baetge 1997; Küting/Weber 1998).

Teilkonzernabschlüsse können ferner dann zweckmäßig sein, wenn sie über einzelne Segmente eines Konzerns berichten und damit der Segmentberichterstattung nahekommen.

Diese freiwilligen **Spartenabschlüsse** stellen eine sinnvolle Ergänzung zum vorgeschriebenen Gesamtkonzernabschluss dar (Busse von Colbe/Ordelheide 1993; Kütting/Weber 1998). Da ein Teilkonzernabschluss in vielstufigen Konzernen jedoch immer mit erheblichen zusätzlichen Kosten verbunden ist, können diese nur dann sinnvoll sein, wenn der daraus resultierende Informationsgehalt die Kosten der Erstellung des Teilkonzernabschlusses übertrifft (Baetge 1997).

III. Prüfung von Teilkonzernabschlüssen

#groß#Grundsätzlich werden für die Prüfung von Teilkonzernabschlüssen dieselben Grundsätze und Vorschriften wie für die Prüfung von Konzernabschlüssen (**→Konzernabschlussprüfung**) zugrunde gelegt, da im Gesetz keine Differenzierung zwischen Konzern- und Teilkonzernabschluss besteht. Demnach gelten für die Prüfung von Teilkonzernabschlüssen, deren Erstellung aus § 290 I oder 2 HGB resultiert, die Vorschriften der §§ 316 ff HGB. Teilkonzernabschlüsse, die aufgrund des § 11 III PublG erstellt werden, unterliegen gemäß § 14 I PublG bzgl. der Prüfung ebenfalls den Vorschriften des § 316 III und der §§ 317-324 HGB unter Berücksichtigung des § 6 I und 2 PublG.

Eine Prüfung nach den *International Standards on Auditing* (**→ISA**) entspricht in allen wesentlichen Punkten einer Prüfung nach den deutschen Prüfungsgrundsätzen (IDW 1998). Es kommt auch hier zu keiner Differenzierung zwischen Teilkonzern- und Konzernabschluss, so dass an dieser Stelle auf die Ausführungen zur Konzernabschlussprüfung verwiesen wird.

1. Bestellung des Teilkonzernabschlussprüfers

#groß#Der Teilkonzernabschlussprüfer wird von den Gesellschaftern des Mutterunternehmens gewählt. Im Falle, dass keine gesonderte Wahl erfolgt, gilt gemäß § 318 II HGB der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des in den Teilkonzernabschluss einbezogenen Mutterunternehmens bestellt wurde. Weicht der Abschlussstichtag des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens von dem des Teilkonzernabschlusses ab, so dass

es zu einer Zwischenabschlusserstellung kommt, und hat keine Wahl des Teilkonzernabschlussprüfers stattgefunden, so ist der letzte Abschlussprüfer des Mutterunternehmens als Prüfer für den Teilkonzernabschluss bestellt (§ 318 II Satz 2 HGB). Das Gesetz räumt hier dem Abschlussprüfer des Mutterunternehmens eine Vorrangstellung ein, da dieser am ehesten die wirtschaftlichen Verhältnisse des Teilkonzerns überblicken kann (*IDW* 1996). Als Prüfer für den Teilkonzernabschluss können nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bestellt werden (§ 316 II HGB i.V.m. § 319 I HGB). Für einen nach dem PublG aufgestellten Teilkonzernabschluss gelten gemäß § 14 PublG die Vorschriften des HGB sinngemäß.

2. Prüfung der befreienden Wirkung eines übergeordneten Konzernabschlusses

#groß#Da nach HGB prinzipiell eine Verpflichtung zur Teilkonzernrechnungslegung auf jeder Ebene des Konzerns besteht, hat entweder der ggf. bestellte Teilkonzernabschlussprüfer oder der Einzelabschlussprüfer des Teilkonzernmutterunternehmens zu prüfen, ob ein übergeordneter Konzernabschluss vorliegt, der den Befreiungsvoraussetzungen des § 291 bzw. 292 HGB genügt. Prinzipiell ist ein befreiender Abschluss nicht von einer bestimmten Rechtsform des übergeordneten Mutterunternehmens abhängig, sondern kann von jedem Unternehmen erstellt werden, solange dieses in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden könnte und in diesem Falle zur Konzernrechnungslegung verpflichtet wäre. Generell muss in diesen befreienden Abschluss das zu befreiende Mutterunternehmen und dessen Tochterunternehmen, unbeschadet der Ausnahmeregelungen der §§ 295, 296 HGB, einbezogen werden und nach den für den entfallenden Teilkonzernabschluss maßgeblichen deutschen Vorschriften in deutscher Sprache offengelegt werden. Da i.a. der Konzernabschluss nach dem Einzelabschluss testiert wird, können zum Zeitpunkt der Testatsabgabe die Befreiungsvoraussetzungen nicht abschließend beurteilt werden; eine daraus entstehende Einschränkung des Testats ist jedoch nicht erforderlich. Allerdings hat sich der Teilkonzernabschlussprüfer nach dem Testat von der Offenlegung des übergeordneten Abschlusses zu vergewissern (*Odenwald* 1999).

Sind die in § 291 bzw. 292 HGB genannten Befreiungsvoraussetzungen erfüllt, so hat sich der Prüfer davon zu überzeugen, dass die in § 291 II Ziff. 3 HGB geforderten Angaben im Anhang des Einzelabschlusses des Teilkonzernmutterunternehmens gemacht wurden.

Für Teilkonzernabschlüsse, deren Grundlage das PubLG bildet, sind die Befreiungsvoraussetzungen nur für das inländische Unternehmen zu prüfen, das der ausländischen Konzernspitze am nächsten steht.

3. Prüfungsergebnis

#groß#Bezüglich des →**Prüfungsberichts**, der →**Prüfungsdokumentation** und des →**Bestätigungsberichts** gelten bei einer gesetzlichen Teilkonzernabschlussprüfung dieselben handels- und berufsrechtlichen Grundsätze wie bei einer Konzernabschlussprüfung. Lediglich in dem einleitenden Abschnitt des Bestätigungsberichts ist es erforderlich, den Gegenstand der Prüfung zu beschreiben (IDW 1996).

Handelt es sich um einen freiwillig aufgestellten Teilkonzernabschluss, der nach den Vorschriften der §§ 294-315 HGB erstellt und gemäß der Vorschriften der § 316 ff. HGB geprüft wurde, so muss der einleitende Abschnitt des Bestätigungsvermerks einen entsprechenden Hinweis darauf enthalten, dass es sich bei dem Teilkonzernabschluss um einen freiwilligen Abschluss handelt. Wird jedoch ein freiwilliger Sparten- oder Geschäftsbereichabschluss, losgelöst von den kapitalmäßigen Verflechtungen, erstellt, der sich nicht an die gesetzlichen Vorschriften bezüglich der Bestimmung des Konsolidierungskreises hält, so kann hierfür kein handelsrechtliches Testat erteilt werden, vielmehr ist sicherzustellen, dass eine Verwechslung mit dem handelsrechtlichen Bestätigungsvermerk ausgeschlossen ist (Krag, J./Müller H. 1991).

Literatur:

ADS: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Teilband 3, Stuttgart 1996.

ADS: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Teilband 4, Stuttgart 1997.

Baetge, J.: Konzernbilanzen, 7. Auflage, Düsseldorf 2004.

XXXX Beck'scher Bilanzkommentar: Handels- und Steuerrecht, 6. Auflage, München 2006.

Odenwald, O.: Aufstellungspflichten des Konzernabschlusses, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung: Band I, München, Stand Dezember 2005.

Coenenberg, A. G.: Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 20. Auflage, Landsberg am Lech 2005.

IDW (Hrsg.): WP-Handbuch 2006, Bd. I, 13. Aufl., Düsseldorf 1996.

IDW (Hrsg.): Abschlußprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), Düsseldorf 1998.

Klar, M./Reinke, R.: Der Spartenkonzern – Abgrenzung des Konsolidierungskreises, in Wpg 1991, S. 693-699.

Krag, J./Müller H.: Zur Zweckmäßigkeit von Teilkonzernabschlüssen der 7. EG-Richtlinie für Minderheitsgesellschafter, in: Betriebs-Berater 1985, S. 307-312.

Küting, K./Weber, C.-P.: Handbuch zur Konzernrechnungslegung, 2. Aufl., Stuttgart 1998.

Küting, K./Weber, C.-P.: Der Konzernabschluss, 9. Aufl., Stuttgart 2005.

Niehus, R. J./Thyll, A.: Konzernabschluß nach US-GAAP, Stuttgart 2000.

v.Wysocki, K./Wohlgemuth, M.: Konzernrechnungslegung, 4. Aufl., 1996.