

Rechnungswesen

Auswirkungen des KapCoRiLiG auf die Konzernrechnungslegung in Deutschland¹

von Dipl.-Kfm. Christian Zwirner, Institut für Wirtschaftsprüfung, Universität des Saarlandes, Saarbrücken²

1. Motivation und Hintergrund

Die GmbH & Co.-Richtlinie aus dem Jahr 1990 wurde im März 2000 in deutsches Recht transformiert.³ Neben der zentralen Fragestellung, wie zukünftig die Rechtsform der GmbH & Co. KG handelsrechtlich zu behandeln sein wird, ergaben sich weitere Änderungen im Rahmen der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung sowie wesentliche Auswirkungen auf die Konzernrechnungslegung in Deutschland.

Dieser wurde seitens des Gesetzgebers damit erneut mehr Gewicht zugemessen. Die Neuregelungen lassen erkennen, dass der Konzernabschluss verstärkt in den Blickpunkt des gesetzgeberischen Interesses gerückt ist. Ziel dieses Beitrags ist einerseits, die einzelnen Änderungen aufzuzeigen, und andererseits auch zu erklären, weswegen die Konzernrechnungslegung und auch die internationale Bilanzierung in Deutschland durch sie einen erneuten Schub erfahren haben.

Die Bundesrepublik Deutschland wurde durch die sog. GmbH & Co.-Richtlinie (Richtlinie 90/605/EWG) verpflichtet, bis zum 1. 1. 1993 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Einbeziehung bestimmter Personenhandelsgesellschaften in den Anwendungsbereich der 4. EG-Richtlinie zu erlassen, nachdem die Einbeziehung der Kapitalgesellschaften & Co. in den Bereich der Vorschriften der 4. EG-Richtlinie bei der Umsetzung Letzterer in nationales Bilanzrecht vorerst unterblieben ist.⁴

Der deutsche Gesetzgeber kam dieser Verpflichtung jedoch zunächst nicht nach. Der lange Umsetzungsprozess, der sich seit dem Jahr 1990 – mit Verabschiedung der Richtlinien 90/605/EWG sowie 90/604/EWG⁵ – hinzieht, wurde letztendlich durch ein Urteil des EuGH vom 22. 4. 1999⁶, in dem die Bundesrepublik Deutschland wegen bis zu diesem Zeitpunkt fehlender Umsetzung verklagt wurde, aktuell in das Bewusstsein der Gesetzgebung und der Öffentlichkeit gerückt. Zudem wurde die Bundesrepublik Deutschland bereits mit einem Urteil vom 29. 9. 1998⁷ wegen bislang unzureichender Sanktionierung bei Offenlegungsverstößen verurteilt.

Mit dem Erlass des KapCoRiLiG am 9. 3. 2000 reagiert der deutsche Gesetzgeber indes nicht nur auf die beiden Urteile des EuGH.⁸

Über die aus den beiden Urteilen resultierenden verpflichtenden Änderungen hinaus wurden weitere Gesetzesänderungen im Rahmen des hier betrachteten Artikelgesetzes vorgenommen. Erstmals verpflichtend anzuwenden sind die neuen Regelungen für Geschäftsjahre, die nach dem 31. 12. 1999 beginnen (vgl. Art. 48 EGHGB).

Den Schwerpunkt dieses Beitrags stellen die Auswirkungen des KapCoRiLiG auf die Konzernrechnungslegung in Deutschland dar.

Daher wird mit Blick auf die einzelnen – nicht direkt den Bereich der Konzernrechnungslegung betreffenden – Gesetzesänderungen auf andere Stellen verwiesen.⁹ Ebenso soll auf die Fragestellung, ob eine Kapitalgesellschaft & Co. an sich bereits konzernabschlusspflichtig ist, an dieser Stelle nicht eingegangen werden.¹⁰

2. Darstellung und Würdigung der Konsequenzen der Gesetzesänderungen durch das KapCoRiLiG mit Blick auf die (internationale) Konzernrechnungslegung in Deutschland

2.1. Vorbemerkung

Im Folgenden werden einzelne Gesetzesänderungen des KapCoRiLiG kurz dargestellt. Der Fokus wird hierbei bewusst auf die Vorschriften gerichtet, die mittelbar oder unmittelbar die (Konzern-)Rechnungslegung in Deutschland betreffen. Nach einer knappen Darstellung der Neuregelungen werden diese dann jeweils genauer auf ihren Wirkungsgrad untersucht.

2.2. Neuregelung des § 264 a HGB

Im Rahmen der Umsetzung der GmbH & Co.-Richtlinie ist der Gesetzgeber durch die Neuregelung des § 264 a HGB nunmehr der Forderung der EU nachgekommen, die Rechtsform der GmbH & Co. bilanziell einer Kapitalgesellschaft gleichzustellen.¹¹

Durch die Ausgestaltung eines Unternehmens in der Rechtsform der GmbH & Co. KG konnten bislang die Haftungsbeschränkungen einer Kapitalgesellschaft erreicht werden, ohne jedoch den verschärften Publizitätsvorschriften für Kapitalgesellschaften Folge leisten zu müssen.¹² Die GmbH & Co. unterlag nach bisherigem Recht den Vorschriften des PublG und nicht den strengeren Regelungen der §§ 264 ff. HGB, die die Vorschriften für Kapitalgesellschaften – und nach Erlass des KapCoRiLiG nun auch für bestimmte Personenhandelsgesellschaften – enthalten. Nach § 264 a HGB sind nunmehr alle offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen nicht wenigstens auf einer Stufe ein persönlich vollhaftender Gesellschafter eine natürliche Person oder eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist, unter den Anwendungsbereich der §§ 264 bis 330 HGB zu subsumieren.

„Im Ergebnis soll mit dieser Formulierung erreicht werden, dass alle Personenhandelsgesellschaften erfasst werden, bei denen letztlich direkt oder indirekt, d. h. auch über mehrstöckige Gesellschaftsverbindungen, keine natürliche Person mit ihrem Vermögen

1 Der vorliegende Beitrag stellt eine modifizierte und wesentlich verkürzte Wiedergabe einer Veröffentlichung des Verfassers zur Aufwertung, Ausweitung und Internationalisierung der Konzernrechnungslegung in Deutschland infolge des KapCoRiLiG in BBK 2001, S. 799 ff.; Fach 14, S. 8157 ff. dar.

2 Der Verfasser dankt Frau cand. rer. oec. Julia Busch für ihre kritischen Anmerkungen und ihre Unterstützung bei der Überarbeitung des vorliegenden Beitrags.

3 Vgl. Bähr, DSWR 1999, S. 199; Bömelburg, BuW 1999, S. 841; vgl. ausführlich ebenso Zwirner, BBK 2001, S. 799 ff.

4 Vgl. Richtlinie 90/605/EWG, Abl. EG Nr. L 317/1990 vom 16. 11. 1990, S. 60 ff.

5 Vgl. Abl. EG L 317/1990 vom 16. 11. 1990, S. 57 ff.

6 Rs. C-272/97, IStR 1999, S. 317.

7 Rs. C-191/95, GmbHR 1998, S. 1078.

8 So auch Carlé, KÖSDI 2000, S. 12564; Duesing/Bergstein, GmbH-StB 1999, S. 350.

9 Vgl. m. w. N. Zwirner, BBK 2001, S. 814 ff.; sowie zur Übersicht über alle Änderungen Hillmer, BuW 2001, S. 882 ff.; Meyer, BBK 2000, S. 223 ff.

10 Vgl. hierzu Ellerich, Probleme bei der Konzernrechnungslegung von Personenhandelsgesellschaften; in: Küting/Weber (Hrsg.), Das Rechnungswesen im Konzern: intern – extern, Stuttgart 1995, S. 17 ff.; Heni, DStR 1999, S. 912 m. w. N.

11 Vgl. Ebeling/Baumann/Pöller, DStR 2001, S. 1132; Patt, DStZ 2000, S. 77 ff.; Schildbach/Koenen, WPg 1991, S. 661 ff.

12 Vgl. Salgert, WPK-Mitteilungen 2000, S. 87 f.

(voll; der Verf.) haftet“.¹³ Oder anders formuliert: „Ziel des KapCoRiLiG ist (u. a., der Verf.) die Gleichstellung der faktisch beschränkt haftenden Personenhandelsgesellschaften mit den Kapitalgesellschaften“.¹⁴

Sofern sie keine kleinen Gesellschaften i. S. des § 267 HGB darstellen, bedeutet dies für Kapitalgesellschaften & Co., dass sie einen Jahresabschluss und Lagebericht nach den Vorschriften der §§ 264 ff. HGB aufstellen und prüfen lassen sowie nach den Vorschriften der §§ 325 ff. HGB offen legen müssen.¹⁵

Schätzungen zufolge fallen 100 000 bis 150 000 Unternehmen unter den neuen Anwendungsbereich des § 264 a HGB.¹⁶ Die Bundesregierung rechnet mit keinen wesentlichen Kostenbelastungen für die Unternehmen, da sie davon ausgeht, dass sich diese bereits in der Vergangenheit freiwilligen Prüfungen unterzogen haben.¹⁷ Strobel sieht dagegen beträchtliche Kosten im Milliardenbereich auf die Unternehmen zukommen.¹⁸

Da durch die Ausweitung der Anwendung der Vorschriften der §§ 264 ff. HGB auf bestimmte Personenhandelsgesellschaften zukünftig ein größerer Kreis von Unternehmen unter den Anwendungsbereich der §§ 290 ff. HGB zu subsumieren ist, erfährt auch die Konzernrechnungslegung eine Aufwertung. Auf Grund der Tatsache, dass die zuvor für bestimmte Personenhandelsgesellschaften geltenden Größenkriterien der Konzernrechnungslegung nach § 11 Abs. 1 PublG wesentlich über den in § 293 HGB kodifizierten Kriterien liegen, wird der Kreis der zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Kapitalgesellschaften & Co.-Konzerne unmittelbar erweitert. Darüber hinaus werden die skizzierten Änderungen dazu führen, dass neben den Unternehmen, die auf Grund der bis hierher beschriebenen Gesetzesänderungen nunmehr zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, auch zahlreiche Unternehmen „diesen Weg freiwillig einschlagen werden“.¹⁹

2.3. Befreiender Konzernabschluss nach § 264 HGB

Aus der Erweiterung des § 264 HGB ergibt sich eine mehrfache Erweiterung der Möglichkeiten zur Aufstellung eines befreienden Konzernabschlusses.²⁰ Nachfolgend werden die einzelnen Änderungen, die dies bedingen, näher erläutert.

§ 264 Abs. 3 HGB, der durch das KapAEG vom 20. 4. 1998 (BGBl. I S. 707 ff.) in das HGB eingefügt wurde, ermöglicht es Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 290 HGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, von der Verpflichtung der Erstellung eines (Einzel-)Abschlusses nach den Vorschriften der §§ 264 bis 289 HGB befreit zu werden.²¹ Bedingung für diese Befreiungsmöglichkeit ist, dass die in § 264 Abs. 3 HGB kodifizierten fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden. Diese Regelung des § 264 Abs. 3 HGB wurde nunmehr in der Weise erweitert, dass nach § 264 Abs. 4 HGB jetzt auch Tochterunternehmen eines nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmens unter Erfüllung der in § 264 Abs. 3 HGB kodifizierten Voraussetzungen von der Verpflichtung zur Erstellung eines Einzelabschlusses befreit werden können.

Die Vorschriften zur Aufstellung eines Abschlusses nach dem PublG änderte der Gesetzgeber darüber hinaus in der Weise, dass nicht mehr grundsätzlich alle Personenhandelsgesellschaften oder Einzelkaufleute unter die Vorschriften des PublG zu subsumieren sind (vgl. § 3 PublG i. d. F. des Gesetzes vom 24. 6. 1994, BGBl. I S. 1377), sondern nur noch Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, für die kein Abschluss nach § 264 a oder § 264 b HGB aufgestellt wird (vgl. § 3 PublG i. d. F. des Gesetzes vom 24. 2. 2000, BGBl. I S. 154).

Durch die Änderungen des KapCoRiLiG findet die Ausweitung des Verzichts auf die Aufstellung eines Einzelabschlusses gleich in zweifacher Hinsicht statt. Bisher galt die Befreiung des § 264 Abs. 3 HGB nur für inländische Kapitalgesellschaften, die wieder-

um Tochterunternehmen inländischer Kapitalgesellschaften waren. Nunmehr können neben Kapitalgesellschaften (Befreiung nach § 264 Abs. 3 HGB möglich) auch bestimmte Personenhandelsgesellschaften (Befreiung nach § 264 b HGB i. V. m. § 264 a HGB möglich) sowie die nun nicht mehr unter § 3 Abs. 1 PublG fallenden Unternehmen auf die Erstellung eines Einzelabschlusses verzichten. Eine Befreiung ist unter bestimmten Voraussetzungen dann möglich, wenn – wie bisher – das Unternehmen als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einer inländischen Kapitalgesellschaft einbezogen wurde (Altregelung des § 264 Abs. 3 HGB). Zusätzlich kommt nun aber auch eine Befreiung auf Grundlage eines nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmens in Betracht, sofern der Konzernabschluss nach den Vorschriften für große deutsche Kapitalgesellschaften aufgestellt wurde (vgl. § 264 Abs. 4 HGB i. V. m. § 13 Abs. 2 Satz 1 PublG).

Durch die dargestellten Erweiterungen wird eine grundsätzliche Gleichbehandlung der Einzelabschlusspublizität unabhängig von der Rechtsform des einen übergeordneten Konzernabschluss aufstellenden Mutterunternehmens erreicht.

2.4. Befreiender Konzernabschluss nach § 264 b HGB

Auf Grund der Neuregelung des § 264 b HGB kann bei Erfüllung spezifischer Voraussetzungen auf die Erstellung eines Einzelabschlusses verzichtet werden.²² Während auf den ersten Blick die Regelung des § 264 b HGB eine analoge Vorschrift zu § 264 Abs. 3 bzw. Abs. 4 HGB vermuten lässt, zeigt eine nähere Betrachtung, dass teilweise wesentliche Unterschiede vorliegen.²³ Zunächst entfallen die Beschränkungen des § 264 Abs. 3 Nr. 1 bis Nr. 5 HGB. Demnach müssen nach § 264 b HGB – abweichend von der Regelung des § 264 Abs. 3 bzw. Abs. 4 HGB, die für zu befreiende Kapitalgesellschaften gilt – bei Personenhandelsgesellschaften i. S. des § 264 a HGB nicht alle Gesellschafter der Befreiung zustimmen und der Beschluss muss nicht nach § 325 HGB offen gelegt werden.

Des Weiteren besteht auch nicht die Voraussetzung der Verlustübernahme seitens der Muttergesellschaft. Vielmehr weisen die Regelungen des § 264 b HGB eine eindeutige Parallele zu den Vorschriften des § 292 HGB auf. Demnach setzt die Befreiung von der Einzelabschlusserstellung voraus, dass die Personengesellschaft in einen Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz im EWR (unabhängig von der Rechtsform) oder in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens, das persönlich haftender Gesellschafter (unabhängig vom Sitz) dieser Personengesellschaft ist, einbezogen wurde. Der Konzernabschluss muss hierbei den Anforderungen der 7. und 8. EG-Richtlinie genügen und in deutscher Sprache bei dem Handelsregister des Sitzes der befreiten Personenhandelsgesellschaft eingereicht werden.²⁴ Die Befreiung der Personenhandelsgesellschaft ist im Konzernanhang eigens anzugeben.

13 Wiechmann, WPg 1999, S. 919.

14 Winkeljohann/Schindhelm, Das KapCoRiLiG – Ein Praxis-Leitfaden zum Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz, Herne/Berlin 2000, S. 177.

15 Vgl. Farr, GmbHR 2000, S. 543 ff.; ders., GmbHR 2000, S. 605 ff. Vgl. ausführlich zu den nunmehr für haftungsbeschränkte Personengesellschaften relevanten Vorschriften und Pflichten Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 5. Aufl., Düsseldorf 2001, S. 32 ff.

16 Vgl. BT-Drs. 14/1806, S. 16 sowie Strobel, GmbHR 1999, S. 583; Bömelburg, BuW 1999, S. 842; die Zahl 150 000 findet sich bei Wiechers, StuB 2001, S. 1.

17 A. A. Duesing/Bergstein, GmbH-StB 1999, S. 350 ff.

18 Vgl. Strobel, BB 1999, S. 1057; vgl. auch Wehrheim, BBK 1999, S. 941.

19 Ebeling/Baumann/Pöller, DStR 2001, S. 1133.

20 So auch Hillmer, BuW 2001, S. 884.

21 Vgl. Dörner/Wirth, DB 1998, S. 1525 ff.

22 Vgl. Winkeljohann/Schindhelm, Das KapCoRiLiG – Ein Praxis-Leitfaden zum Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz, Herne/Berlin 2000, S. 171 ff.; Keller, StuB 2001, S. 216 ff.; Heni, DStR 1999, S. 912 ff.; Strobel, DB 2000, S. 56 f.

23 Vgl. Eisolt/Verdenhalven, NZG 2000, S. 133.

24 Vgl. Keller, StuB 2001, S. 216 ff.; vgl. auch Carlé, KÖSDI 2000, S. 12565.

Die signifikanteste Abweichung von § 264 Abs. 3 HGB besteht allerdings darin, dass Kapitalgesellschaften & Co. auch dann von der Pflicht zur Erstellung eines Einzelabschlusses befreit sind, wenn sie in einen freiwilligen Konzernabschluss auf übergeordneter Ebene einbezogen werden. § 264 Abs. 3 und Abs. 4 HGB fordert hier, dass das den befreienden Konzernabschluss aufstellende Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 290 HGB respektive § 11 PubliG verpflichtet ist.

Während sich die Vorschriften des § 264 Abs. 3 und Abs. 4 HGB nur auf inländische Mutterunternehmen beziehen, kann eine Befreiung nach § 264 b HGB unabhängig vom Sitz des befreienden Unternehmens erfolgen. Die Unabhängigkeit von der Rechtsform dieses Mutterunternehmens ist bei zu befreienden Kapitalgesellschaften durch die Unterscheidung in § 264 Abs. 3 HGB und § 264 Abs. 4 HGB gegeben. In § 264 b HGB erfolgt die Anforderung an das befreiende Mutterunternehmen ohne Festlegung einer spezifischen Rechtsform. Demnach setzt die Befreiung einer inländischen Kapitalgesellschaft nach § 264 HGB einen inländischen Pflichtkonzernabschluss nach §§ 290 ff. HGB voraus, während die Befreiung einer inländischen Personenhandels-gesellschaft nach § 264 b HGB lediglich einen Konzernabschluss, der den Anforderungen des § 264 b Abs. 1 Nr. 1 HGB genügt, bedingt.

Bitter/Grashoff vertreten hierbei die Ansicht, dass auch ein internationaler Konzernabschluss den Anforderungen des § 264 b HGB genügt, da der Gesetztext an dieser Stelle keine expliziten Hinweise enthält.²⁵ In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch zwingend die Frage nach dem Einklangerfordernis zur Richtlinie 83/349/EWG. Als Zwischenfazit kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass sicherlich ein IAS- bzw. ein US-GAAP-Abschluss „alleine oder ohne Überleitungsrechnung nicht möglich“²⁶ ist. Vielmehr ist der „reine internationale“ Abschluss i. S. des § 292 a HGB so aufzubereiten, dass er dem Gleichwertigkeitskriterium genügt. Dies gilt insbesondere auch für den Bereich des Konzernlageberichts.²⁷

Bei einer isolierten Betrachtung der Regelungen der §§ 264 Abs. 3 und Abs. 4 sowie 264 b HGB könnte man (fälschlicherweise) zu dem Ergebnis kommen, dass die Unternehmen, die die Regelungen der genannten Paragraphen in Anspruch nehmen, keinen Einzelabschluss mehr aufstellen, prüfen lassen und offen legen müssen. So besteht die Pflicht zur Erstellung eines Einzelabschlusses nämlich (weiterhin) auf Grund der Methodik der Konzernabschlusserstellung. Nach § 294 HGB sind grundsätzlich alle Tochterunternehmen – unabhängig von Sitz und Rechtsform – in den Konzernabschluss des aufstellenden Mutterunternehmens einzubeziehen.

Nach § 294 Abs. 3 HGB haben die Tochterunternehmen dem Mutterunternehmen ihre Jahresabschlüsse und Lageberichte sowie Prüfungsberichte zu übergeben. Es muss demnach ein Einzelabschluss erstellt werden. Dieser Einzelabschluss ist nach § 317 Abs. 3 HGB auch vom Konzernabschlussprüfer im Zuge der Konzernabschlussprüfung zu prüfen.²⁸ Diese Prüfung hat bei einem nicht vorgeprüften Jahresabschluss besonders intensiv zu erfolgen, was nach Strobel einer Einzelabschlussprüfung nahezu gleichkommt.²⁹ „Zudem ist der ‚befreite‘ Einzelabschluss so aufzustellen, dass er mitkonsolidiert werden kann, also in das Konzernabschlussraster passt, womit die Regelungen der §§ 264 ff. HGB durch die Hintertür wieder gelten.“³⁰

Demnach besteht die wesentliche Befreiung darin, dass der Einzelabschluss eines Unternehmens, das die Vorschriften der §§ 264 bzw. 264 b HGB in Anspruch nimmt, nicht offen gelegt werden muss. Im Einzelfall kann dies aber schon einen wesentlichen „Wettbewerbsvorteil“ bedeuten. So ergibt sich z. B. die Möglichkeit, dass publizitätssensitive Geschäftsbereiche respektive Aufwendungen und Erträge, die im Konzernabschluss durch die einzelnen Konsolidierungsmaßnahmen „verschleiert“ werden, auch im Einzelabschluss nicht offen gelegt werden müssen.³¹

2.5. Besondere Bestimmungen des § 264 c HGB

In § 264 c HGB werden einzelabschluss-spezifische Gliederungs- und Ausweisfragen für Unternehmen geregelt, die § 264 a HGB unterliegen.³² Da die Auswirkungen auf die Konzernrechnungslegung relativ unbedeutend sind, soll auf die Einzelregelungen an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden.

Es sei an dieser Stelle lediglich auf die sachgerechte Eigenkapitaldarstellung nach § 264 c HGB hingewiesen, da dem Eigenkapital im Rahmen der Kapitalkonsolidierung eine wesentliche Bedeutung zukommt.³³

2.6. Größenkriterien des § 267 HGB

Im Zuge des KapCoRiLiG ist der Gesetzgeber den Änderungen im Rahmen der EU-Anpassungsrichtlinie (sog. ECU-Änderungsrichtlinie) vom 17. 6. 1999 nachgekommen. Hierbei wurden die Größenkriterien Bilanzsumme und Umsatzerlöse um jeweils 25 % angehoben, während die Zahl der Arbeitnehmer unverändert blieb.³⁴

Außerdem wurde der Wortlaut des § 267 Abs. 3 HGB in Anlehnung an die Formulierung des § 292 a HGB angepasst (vgl. zu dieser Änderung die Ausführungen unter Gliederungspunkt 2.7.). Hierbei erweist sich die Frage als problematisch – und auch relevant für die analoge Problemstellung im Rahmen des § 293 HGB –, wann die neuen Größenkriterien erstmals eine Rechtsfolge bewirken. Grundsätzlich treten die Rechtsfolgen der Größenkriterien der Absätze 1 bis 3 des § 267 nach § 267 Abs. 4 HGB erst dann ein, „wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden“. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung greifen sie jedoch schon am ersten Abschlussstichtag (vgl. § 267 Abs. 4 HGB). Die Rechtskraft der geänderten Kriterien tritt nach Art. 48 EGHGB bereits für nach dem 31. 12. 1998 beginnende Geschäftsjahre ein.

Für die Unternehmen, die bereits vor dem KapCoRiLiG unter den Regelungsbereich der §§ 264 ff. HGB fielen – die sog. Altfälle –, bedeutet dies, dass die neuen Größenkriterien bei mit dem Kalenderjahr übereinstimmendem Geschäftsjahr bereits zum 31. 12. 1999 Gültigkeit erlangen.³⁵

Für Neufälle, d. h. Gesellschaften, die erst auf Grund der Neuregelung des § 264 a HGB unter den Anwendungsbereich des § 267 HGB fallen, tritt die Rechtsfolge für das nach dem 31. 12. 1999 beginnende Geschäftsjahr ein. Dies ist jedoch nicht darauf zurückzuführen – wie man fälschlicherweise vermuten könnte –, dass erst zum 31. 12. 2000 – bei mit dem Kalenderjahr übereinstimmendem Geschäftsjahr – die Kriterien wiederholt überschritten wurden, sondern darauf, dass nach Art. 48 EGHGB die Anwendung des § 264 a HGB erstmals für das nach dem 31. 12. 1999 beginnende Geschäftsjahr gegeben ist. Dass dies jedoch nicht zur Folge hat, dass die Rechtskraft erst 2001 eintritt, stellt der Gesetzgeber eindeutig klar (vgl. BT-Drs. 14/1806, S. 22).

25 Vgl. Bitter/Grashoff, DB 2000, S. 836 m. w. N.

26 Theile, GmbHR 1999, S. 1247.

27 Vgl. Küting/Hütten, WPg 1999, S. 12 ff.

28 So auch Adler/Düring/Schmaltz, § 264 HGB n. F., Rn. 6, Ergänzungsband, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Teilband I und II, Stuttgart 1995; Teilband III, Stuttgart 1996; Teilband IV und V, Stuttgart 1997; Teilband VI, Stuttgart 1998; Ergänzungsband, Stuttgart 2001.

29 Vgl. Strobel, DB 2000, S. 57.

30 Strobel, DB 2000, S. 57.

31 Vgl. auch Heni, DSr 1999, S. 915.

32 Vgl. Bitter/Grashoff, DB 2000, S. 835.

33 Vgl. Meyer, BBK 2000, S. 224 ff. und Küting/von Garnier, BBK 2001, S. 286 ff.; Klatte, StuB 2000, S. 645 ff.; Hoffmann, DSr 2000, S. 837 ff.

34 Vgl. Göhner, BB 1999, S. 1914 ff. Vgl. zu den genauen Größenkriterien Tabelle 1: Handelsrechtliche Größenkriterien nach KapCoRiLiG im Vergleich.

35 Vgl. Bitter/Grashoff, DB 2000, S. 833; Strobel, DB 2000, S. 57; BT-Drs. 14/1806, S. 22.

Bei der erstmaligen Anwendung der Größenkriterien des § 267 HGB für bestimmte Personengesellschaften i. S. des § 264 a HGB kommt es demnach ausschließlich auf die an diesem Bilanzstichtag – bei nicht abweichendem Wirtschaftsjahr ist dies der 31. 12. 2000 – vorliegenden Größenmerkmale an.³⁶

2.7. Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 292 a HGB³⁷

§ 292 a HGB, der durch das KapAEG (BGBl. I 1998 S. 707 ff.) neu in das HGB eingeführt wurde, erlaubt es Unternehmen, die nach § 290 HGB zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, auf die Erstellung eines Konzernabschlusses nach HGB zu verzichten, wenn sie ihren Konzernabschluss stattdessen nach international anerkannten Grundsätzen aufstellen und auch die weiteren Voraussetzungen des § 292 a Abs. 2 HGB erfüllen. Während diese Möglichkeit vor Erlass des KapCoRiLiG nur börsennotierten Mutterunternehmen gegeben war³⁸, hat der Gesetzgeber die Voraussetzungen zur Anwendung nach § 292 a Abs. 1 HGB weiter gefasst. Während die Inanspruchnahme des § 292 a HGB a. F. auf Aktiengesellschaften beschränkt war³⁹, erlauben nunmehr neben Aktien auch andere Wertpapiere die Inanspruchnahme der hier betrachteten Vorschriften.⁴⁰ Zu diesen Wertpapieren zählen z. B. neben Aktien nunmehr auch Schuldverschreibungen, Genußscheine, Optionsscheine (gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 WpHG) und andere Wertpapiere, die mit Aktien oder Schuldverschreibungen vergleichbar sind (gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 WpHG).

In Deutschland kann der Forderung, dass die o. g. Wertpapiere an einem organisierten Markt i. S. des § 2 Abs. 5 WpHG gehandelt werden müssen, durch eine Börsennotierung im Amtlichen Handel, Geregelten Markt oder Neuen Markt entsprochen werden.⁴¹ Ein organisierter Markt i. S. des WpHG ist ein Markt, „der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist“.⁴² Da nach § 3 Abs. 2 AktG Gesellschaften jedoch nur als börsennotiert gelten, wenn ihre Aktien an einem Markt gehandelt werden, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist⁴³, ist in der Forderung nach einer Notierung oder Zulassungsbeantragung der emittierten Wertpapiere an einem organisierten Markt i. S. des § 2 Abs. 5 WpHG keine Änderung im Vergleich zu der Regelung im § 292 a HGB vor dem KapCoRiLiG zu sehen.

Des Weiteren ist nach dem geänderten Wortlaut des § 292 a HGB nicht mehr alleine auf das Mutterunternehmen abzustellen. Es ist ausreichend, wenn ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen diese Wertpapiere ausgibt oder die Zulassung beantragt hat. Durch die veränderte Formulierung eröffnet sich demnach mehr Kapitalgesellschaften als zuvor die Möglichkeit, international befreiend (d. h. unter Verzicht auf die Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses) zu bilanzieren.

Während die Aufstellung eines Konzernabschlusses nach US-GAAP und IAS mit befreiender Wirkung (also unter Verzicht auf die verpflichtende Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses) demnach in der Vergangenheit nur börsennotierten Mutterunternehmen – d. h. Unternehmen, deren Aktien an einem Markt, der den Kriterien des § 2 Abs. 5 WpHG entsprach, gehandelt wurden – möglich war, wurde diese Befreiungsmöglichkeit nun mehrfach ausgeweitet.

Durch die Umklassifizierung bestimmter Personengesellschaften unter die §§ 264 ff. HGB auf Grund der Regelung des § 264 a HGB wird der mögliche Anwendungsbereich des § 292 a HGB weiter ausgebaut, denkt man z. B. an Personengesellschaften, die Schuldverschreibungen o. Ä. ausgegeben haben.

Demnach ergibt sich folgendes Ablaufschema (vgl. Abbildung 1) zur Überprüfung, ob ein befreiender Konzernabschluss nach § 292 a HGB möglich ist.⁴⁴

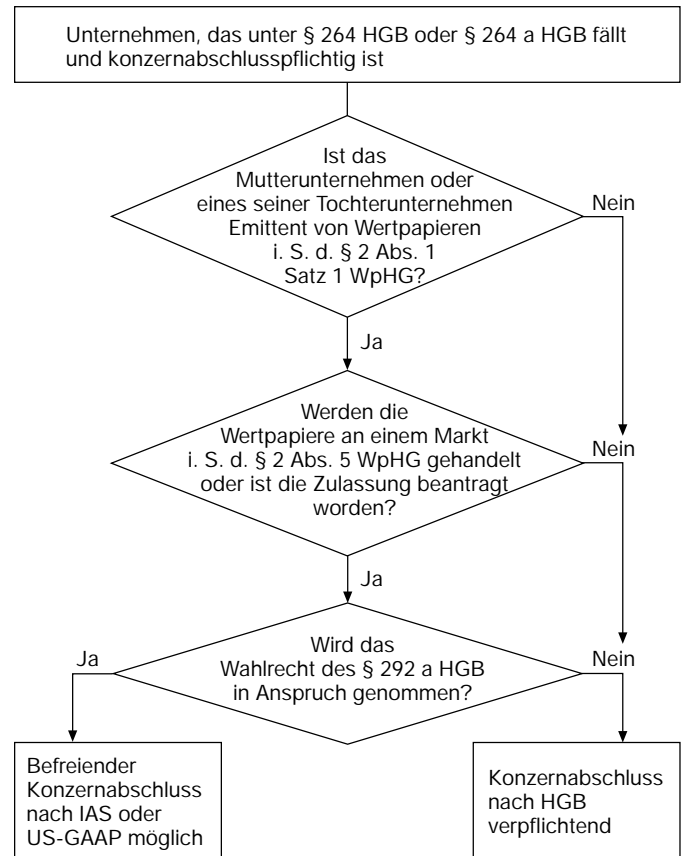


Abbildung 1: Überprüfung der Möglichkeit zur Erstellung eines befreienden Konzernabschlusses nach § 292 a HGB

Aus der Herabsetzung der Schwellenwerte des § 293 HGB (vgl. hierzu die Ausführungen unter Gliederungspunkt 2.8.) folgt darüber hinaus, dass zukünftig mehr Unternehmen konzernrechnungslegungspflichtig und demnach weitere potenzielle Anwender des § 292 a HGB sind.⁴⁵ Letztlich findet sich neu in § 11 Abs. 6 PublG die Möglichkeit für nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtete Unternehmen, einen Konzernabschluss i. S. des § 292 a HGB aufzustellen.

In den Anwendungsbereich des § 292 a HGB fallen nunmehr Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB oder § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind. Das heißt, neben AG, GmbH, GmbH & Co. können nun z. B. auch OHG, KG und Einzelkaufleute die Befreiung in Anspruch nehmen, sofern die in § 292 a HGB kodifizierten Voraussetzungen als erfüllt anzusehen sind.⁴⁶

36 Vgl. auch Meyer, BBK 2000, S. 228.

37 Vgl. ausführlicher Zwirner, BBK 2001, S. 805 ff.

38 Als börsennotiert gelten nach § 3 Abs. 2 AktG Gesellschaften, deren Aktien an einem Markt gehandelt werden, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist; vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 7. Aufl., Stuttgart 2001, S. 93; Küting/Hütten, WpG 1999, S. 13 f.

39 Vgl. Ernst, DStR 1999, S. 907.

40 Vgl. Zwirner, StuB 1999, S. 879 ff.

41 Vgl. Assmann, Begriffsbestimmungen, Kommentierung des § 2 Wertpapierhandelsgesetz; in: Assmann/Schneider (Hrsg.), Wertpapierhandelsgesetz – Kommentar, 2. Aufl., Köln 1999, S. 102.

42 Assmann, Begriffsbestimmungen, Kommentierung des § 2 Wertpapierhandelsgesetz; in: Assmann/Schneider (Hrsg.), Wertpapierhandelsgesetz – Kommentar, 2. Aufl., Köln 1999, S. 102.

43 Vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 7. Aufl., Stuttgart 2001, S. 93; Küting/Hütten, WpG 1999, S. 13 f.

44 Abbildung entnommen aus Zwirner, BBK 2001, S. 808.

45 Vgl. Lutz/Eidel, BC 2000, S. 26 ff.; Zwirner, StuB 1999, S. 879 ff.

46 Vgl. ähnlich Keller, StuB 2001, S. 214 f.

Der Kreis der Unternehmen, die § 292 a HGB anwenden können, wird demnach von vier Seiten aus erweitert, was Abbildung 2 schematisch zusammenfasst.⁴⁷

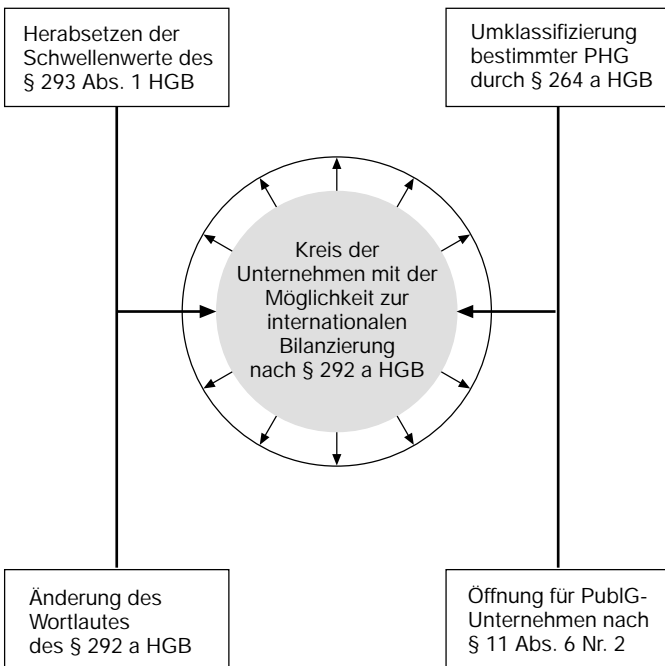


Abbildung 2: Ausweitung der Anzahl der Unternehmen, die § 292 a HGB in Anspruch nehmen können

Zu beachten ist, dass die vier veranschaulichten Aspekte, die zu einer Ausweitung der internationalen Konzernrechnungslegung in Deutschland führen dürften, nicht isoliert zu betrachten sind. Vielmehr sind zwischen den einzelnen Determinanten Wechselwirkungen zu verzeichnen. So führen z. B. einzelne Gesetzesänderungen für sich genommen bei bestimmten Unternehmen schon zur möglichen Inanspruchnahme der Vorschriften des § 292 a HGB. In anderen Fällen führt erst das Zusammenspiel von zwei oder mehr Regeländerungen dazu, dass das Unternehmen nunmehr befreiend einen internationalen Konzernabschluss aufstellen kann.

Für ein Unternehmen, das in der Vergangenheit noch zwei Konzernabschlüsse erstellen musste – z. B. aus Gründen der Vergleichbarkeit einen Abschluss nach internationalen Vorschriften, aber auch einen nach HGB, weil es sich nicht um eine AG handelte –, kann es nunmehr durchaus interessant sein, einen organisierten Kapitalmarkt in Anspruch zu nehmen, um – neben dem originären Finanzierungseffekt – in die Möglichkeit einer internationalen befreienden Bilanzierung zu gelangen. Inwieweit diese Überlegung für die Praxis relevant oder nur von akademischer Bedeutung ist, lässt sich heute noch nicht absehen. Sicherlich ist die Ausweitung der Öffnungsklausel des § 292 a HGB ein Schritt in die Richtung einer international vergleichbaren Rechnungslegung.⁴⁸ Sie wirkt jedoch andererseits einer nationalen Vergleichbarkeit der Abschlüsse entgegen.

2.8. Neue Größenkriterien des § 293 HGB

Die in § 293 HGB enthaltenen größenabhängigen Befreiungen entbinden Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB grundsätzlich zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, bei Unterschreiten der in § 293 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 HGB genannten Kriterien von der Konzernrechnungslegungspflicht. Die größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichts resultiert aus der Transformation des Art. 6 der Konzernbilanzrichtlinie (Richtlinie des Rates 83/349/EWG, Abl. EG L 193/1983, S. 1 – 17). Dieser

Artikel beinhaltet ein nationales Wahlrecht, Mutterunternehmen respektive Konzerne einer bestimmten Größenordnung von der Erstellung, Prüfung und Offenlegung eines Konzernabschlusses zu befreien. Grundsätzlich verweist hierbei die 7. EG-Richtlinie (Richtlinie des Rates 83/349/EWG) auf die Regelungen der 4. EG-Richtlinie (Richtlinie des Rates 78/660/EWG, Abl. EG L 222/1978, S. 11 – 31), die mit Blick auf die Größenkriterien durch § 267 HGB in nationales Recht transformiert wurde. Demnach bestimmt sich die größenabhängige Befreiung gem. § 293 HGB in Anlehnung an die in § 267 HGB kodifizierten Mittelformatgrenzen.⁴⁹ Die entsprechenden Konzern-Größenmerkmale sind ebenso wie die einzelbilanziellen Merkmale an die monetäre Entwicklung des Landes anzupassen.⁵⁰

Nach Auslaufen der in Art. 49 EGHGB kodifizierten Übergangsregelung⁵¹ gelten seit dem 1. 1. 2000 einheitliche Schwellenwerte auf Grundlage der einzelbilanziellen Mittelformatwerte des § 267 HGB (bei Anwendung der in § 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB kodifizierten Größenmerkmale unter Zugrundelegung eines Probekonzernabschlusses). Die Übergangsregelung des Art. 49 EGHGB, die einzig für das Geschäftsjahr 1999 weit höhere Größenkriterien vorsah, gilt i. V. m. Art. 48 EGHGB und § 293 HGB jedoch nur für solche Mutterunternehmen, deren Geschäftsjahr auch mit dem Kalenderjahr übereinstimmt. Im Ergebnis wird die Übergangsregelung dazu führen, dass ein Mutterunternehmen, das die Kriterien im Geschäftsjahr 1999 auf Grund der dann noch geltenden höheren Größenkriterien nicht überschreitet und erstmals in 2000 die neuen Größenkriterien überschreitet, zum 31. 12. 2000 noch nicht konzernabschlusspflichtig ist.⁵² Erst das wiederholte Überschreiten zum 31. 12. 2001 führt nach § 293 Abs. 4 HGB dann erstmals zur verpflichtenden Erstellung eines Konzernabschlusses zum 31. 12. 2001 auf Grundlage der Vorschriften der §§ 290 ff. HGB.

Über die Änderung der Größenmerkmale hinaus wurde gleichzeitig der Wortlaut des § 293 Abs. 5 HGB an den geänderten Wortlaut des § 292 a HGB angepasst, sodass nun auch hier nicht mehr die Rede von Aktien ist, sondern von Wertpapieren i. S. des Wertpapierhandelsgesetzes.

Bei der Betrachtung der veränderten Schwellenwerte stellt sich nun die Frage nach der erstmaligen Rechtsgültigkeit und den Folgen für die betroffenen Unternehmen. Artikel 49 EGHGB regelt eindeutig, dass die gesenkten Größenkriterien des § 293 HGB ab dem nach dem 31. 12. 1999 endenden Geschäftsjahr gelten. Unverändert schreibt § 293 Abs. 4 HGB jedoch vor, dass an mindestens zwei aufeinander folgenden Stichtagen mindestens zwei der drei genannten Kriterien überschritten werden müssen. Die Rückbeziehung der für 1999 gültigen (Übergangs-)Werte auf das Vorjahr kann zur Folge haben, dass ein Unternehmen, welches 1998 noch konzernabschlusspflichtig war, für die Jahre 1999 und 2000 befreit ist und erst bei wiederholtem Überschreiten im Jahr 2001 einen Konzernabschluss aufstellen muss.⁵³ Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass die Übergangsregelung des Art. 49 EGHGB nicht für die Konzerne gedacht ist, die bereits in der Vergangenheit konzernabschlusspflichtig waren.⁵⁴ Sie soll vielmehr den Neufällen des § 264 a HGB entgegenkommen, die sich im Vergleich zu den korrespondierenden Größenkriterien des § 11 Abs. 1 PubLG erheblich reduzierten Merkmalen gegenübersehen, und hier eine Abmilderung bewirken.

47 Abbildung entnommen aus Zwirner, BBK 2001, S. 809.

48 Vgl. Zimmer/Eckhold, NJW 2000, S. 1369.

49 Vgl. i. d. S. auch Strobel, BB 1999, S. 1055.

50 Vgl. Strobel, DB 1999, S. 1025.

51 Vgl. ausführlich Zwirner, BBK 2001, S. 810 ff.

52 So auch Winkeljohann/Schindhelm, Das KapCoRiLiG – Ein Praxis-Leitfaden zum Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz, Herne/Berlin 2000, S. 164.

53 Vgl. auch Strobel, DB 2000, S. 58.

54 Vgl. Hillmer, BuW 2000, S. 303.

	§ 11 Abs. 1 PublG	§ 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB vor KapCoRiLiG	Art. 49 EGHGB	§ 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB nach KapCoRiLiG	§ 267 Abs. 2 HGB nach KapCoRiLiG
Bilanzsumme	125 Mio DM 65 Mio €	53,1 Mio DM	67,23 Mio DM	26,89 Mio DM 13,75 Mio €	26,89 Mio DM 13,75 Mio €
Umsatzerlöse	250 Mio DM 130 Mio €	106,2 Mio DM	134,46 Mio DM	53,78 Mio DM 27,50 Mio €	53,78 Mio DM 27,50 Mio €
Arbeitnehmer	5 000	500	500	250	250

Tabelle 1: Handelsrechtliche Größenkriterien nach KapCoRiLiG im Vergleich

Tabelle 1 stellt die Größenkriterien des § 11 Abs. 1 PublG, des Art. 49 EGHGB, des § 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB und des § 267 Abs. 2 HGB einander gegenüber.⁵⁵

Die Tabelle verdeutlicht die Erhöhung der Schwellenwerte des § 293 Abs. 1 Nr. 2 HGB im Rahmen der Übergangsregelung für das Geschäftsjahr 1999 nach Art. 49 EGHGB um 26,6 % bei den Kriterien Bilanzsumme und Umsatzerlöse sowie die ab dem Geschäftsjahr 2000 gültige – und vergleichsweise drastische – Reduzierung der angesprochenen Größenmerkmale.

Für die Neufälle des § 264 a HGB kann demnach eine erstmalige Konzernabschlusspflicht auf Grundlage der neuen Schwellenwerte möglicherweise auch erst zum 31. 12. 2001 eintreten. Hierbei hängt es davon ab, ob im Jahr 1999 die erhöhten Schwellenwerte unterschritten worden wären. Ist dies der Fall, tritt in Anlehnung an § 293 Abs. 4 HGB die Rechtsfolge erst bei wiederholtem Überschreiten ein. Für Kapitalgesellschaften & Co., die die Größenwerte des Art. 49 EGHGB bereits zum 31. 12. 1999 überschritten hätten – hierbei kann nur eine fiktive Überprüfung erfolgen, da bis zum 31. 12. 1999 noch die Regelungen des § 11 PublG anzuwenden sind –, folgt die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses zum darauf folgenden Geschäftsjahr. Demnach muss die Beurteilung der Konzernabschlusspflicht auf Grundlage der in § 293 genannten Größenkriterien konkreter erfolgen.⁵⁶ In Abhängigkeit der unternehmensspezifischen Rahmenbedingungen kann sich die Übergangsregelung des Art. 49

EGHGB als eine wirkliche Karenzregel erweisen, oder auch nicht. Für Altfälle ist eine einfachere Darstellung der Auswirkungen durch die Neuregelungen des § 293 HGB – im Vergleich zu den Neufällen des § 264 a HGB – möglich: Entweder ist und bleibt das betrachtete Mutterunternehmen konzernabschlusspflichtig oder die Konzernabschlusspflicht tritt – auf Grund der gesenkten Größenmerkmale – bei wiederholtem Überschreiten zum 31. 12. 2001 erstmals ein.

Somit ergibt sich aus den Änderungen des § 293 HGB in zweierlei Hinsicht eine Ausweitung der Konzernrechnungslegung in Deutschland. Zum einen werden die Altfälle des § 290 HGB weniger von den (abgesenkten) Größenkriterien des § 293 HGB profitieren können und es werden mehr Kapitalgesellschaften ab dem Jahr 2001 konzernabschlusspflichtig werden. Zum anderen bewirkt die Tatsache, dass die Neufälle des § 264 a HGB sich mit – im Vergleich zu den vormals für sie nach § 11 PublG relevanten – reduzierten Größenkriterien konfrontiert sehen, eine Ausweitung der Anzahl der konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen in Deutschland. Diese Unternehmen werden nämlich bereits ab dem Jahr 2000, spätestens aber ab dem Jahr 2001, konzernabschlusspflichtig, sofern sie nicht nach wie vor unter die relevanten Größenkriterien des § 293 HGB fallen.

⁵⁵ Tabelle entnommen aus Zwirner, BBK 2001, S. 811.

⁵⁶ Vgl. zu einer ausführlicheren Fallunterscheidung Zwirner, BBK 2001, S. 812.

Der Fachbegriff

Kalkulatorische Leistungen

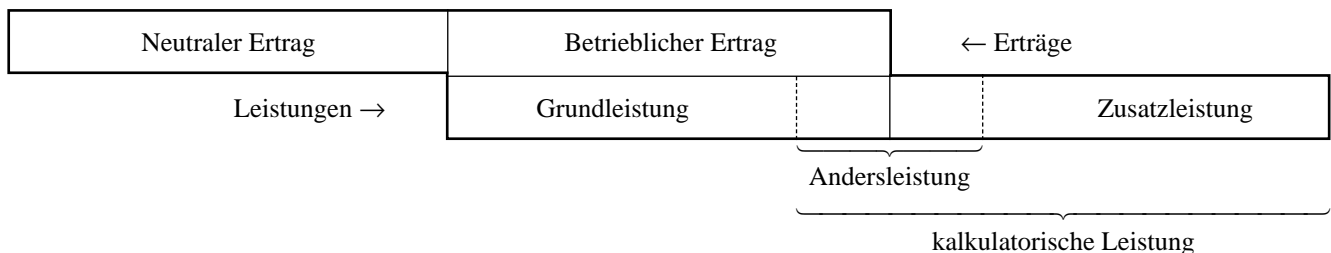
Begriff: Kalkulatorische Leistungen umfassen als Oberbegriff Zusatzleistungen und Andersleistungen. Zusatzleistungen sind Leistungen, denen kein Ertrag gegenübersteht. Andersleistungen sind Leistungen, denen Erträge in anderer Höhe gegenüberstehen. In der Kostenrechnung müssen kalkulatorische Leistungen verrechnet werden, um die richtige Bemessung der gesamten betrieblichen Leistung zu erzielen. Die kalkulatorischen Leistungen dienen der sachlichen Abgrenzung von Leistungen und Erträgen.

Beispiel: Die Erhöhung des Bestandes an Halb- und Fertigfabrikaten, die Selbsterstellung von Maschinen, Gebäuden, Werkzeugen und Patenten, die unentgeltliche Abgabe von Er-

zeugnissen stellen betriebliche Leistungen dar, denen in der laufenden Periode keine Erträge oder Erträge in anderer Höhe entsprechen.

Von besonderer Bedeutung ist der Begriff der kalkulatorischen Leistungen für öffentliche Unternehmungen und Verwaltungen. Ihre Leistungen, öffentliche Güter wie Sicherheit, Schulbildung, Personen- und Güterverkehr, werden häufig gegen geringes, die Kosten nicht deckendes Entgelt oder gar zum Nulltarif abgegeben. Somit stehen diesen Leistungen keine oder andere (geringere) Erträge gegenüber.

Hinweis: Als Leistung bezeichnet man den mengenmäßigen, aber auch den wertmäßigen Output des Betriebs. Leistung steht also gleichermaßen für Mengen- und Wertabgaben. Leistung als Wertgröße wird gelegentlich ersetzt durch Erlös. Man spricht deshalb gelegentlich auch von kalkulatorischen Erlösen.



3. Abgrenzung des Konsolidierungskreises und Wahl des Aufrechnungszeitpunktes infolge des KapCoRiLiG

Nachdem bereits wesentliche Auswirkungen des KapCoRiLiG auf die (Konzern-)Rechnungslegung in Deutschland dargestellt und kritisch erläutert wurden, soll an dieser Stelle noch auf eine Besonderheit hingewiesen werden, die sich jedoch nur für die Neufälle des § 264 a HGB ergeben kann.⁵⁷ Nach § 11 PublG ist ein Tochterunternehmen nur dann in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn die einheitliche Leitung tatsächlich ausgeübt wird. Eine Betrachtung der Stimmrechte oder sonstiger in § 290 Abs. 2 HGB kodifizierter Kriterien findet sich im PublG nicht. Da der Konsolidierungskreis nach § 290 HGB aber auf Grund der durch § 290 Abs. 2 HGB über das in § 290 Abs. 1 HGB kodifizierte Konzept der einheitlichen Leitung hinausgehenden Definition eines Mutter-Tochter-Verhältnisses nach HGB dementsprechend größer ist als nach PublG, stellt sich im Zuge der erstmaligen Anwendung der Vorschriften des § 290 HGB für die Neufälle des § 264 a HGB folgendes Problem. Sofern sich im „neuen“ Konsolidierungskreis des § 264 a HGB-Mutterunternehmens Tochterunternehmen i. S. von § 290 Abs. 2 HGB befinden, die zuvor nicht im Konzernabschluss des Mutterunternehmens abgebildet wurden, eröffnet sich dem Mutterunternehmen der gesamte bilanzpolitische Spielraum des § 301 Abs. 2 HGB. Hiernach sind sowohl der Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (31. 12. 2000 oder 31. 12. 2001, vgl. hierzu die Ausführungen unter Gliederungspunkt 2.8.) als auch der Zeitpunkt des Erwerbs des Unternehmens möglich – vom Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist (sukzessiver Erwerb) soll an dieser Stelle abgesehen werden. Im Einzelfall können zwischen diesen beiden Zeitpunkten Jahre oder gar Jahrzehnte liegen.

Dem Bilanzierenden stehen aber grundsätzlich die beiden zeitlichen Aufrechnungsalternativen „Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile“ und „Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss“ offen.

Die erste Alternative kommt jedoch nur infrage, wenn die Wertansätze der Beteiligung und des Eigenkapitals des erworbenen Tochterunternehmens zum heutigen Betrachtungszeitpunkt zuverlässig ermittelt werden können. Da es den Unternehmen regelmäßig schwer fallen dürfte, die erforderlichen Unterlagen im Zusammenhang mit dem Erwerb einzelner Beteiligungen zu besorgen (zudem die in § 257 HGB kodifizierten handelsrechtlichen Aufbewahrungsfristen im Einzelnen auch bereits abgelaufen sein können und die Unterlagen demnach möglicherweise nicht mehr existieren), ist eine rückwirkende Erstkonsolidierung auf den Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile in vielen Fällen nicht mehr möglich – und in anderen Fällen oftmals mit einem sehr großen Aufwand verbunden. Ist es jedoch möglich, die Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung zu ermitteln, ist die Erstkonsolidierung zu diesem Zeitpunkt durchzuführen. Eventuelle Abschreibungen auf die Beteiligung im Einzelabschluss des Mutterunternehmens nach dem Erstkonsolidierungszeitpunkt sind demzufolge zu stornieren und die während der Konzernzugehörigkeit erwirtschafteten Jahresergebnisse des Tochterunternehmens finden ihren bilanziellen Niederschlag unmittelbar im Konzerneigenkapital. Ein eventuell entstehender Geschäfts- oder Firmenwert ist beginnend ab dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung abzuschreiben und dürfte somit oftmals – in Abhängigkeit von der Nutzungsdauer und der nach § 309 HGB gewählten Verrechnungsmethode – vollständig abgeschrieben/verrechnet sein.

Im Zuge der Festlegung des Erstkonsolidierungszeitpunktes auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs sollten in diesem Zusammenhang zwei Alternativen unterschieden werden:

- Sind ein eventuell entstehender Geschäfts- oder Firmenwert und darüber hinaus aufgedeckte stille Reserven und Lasten bis

zum Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung des Konzernabschlusses vollständig aufgelöst, kann der zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung entstehende aktivische Unterschiedsbetrag direkt mit dem Konzerneigenkapital verrechnet werden.

- Sofern dagegen zum Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung des Konzernabschlusses noch stille Reserven, stille Lasten oder ein aktivierter Geschäfts- oder Firmenwert vorhanden sind, führt dies zum einen zu einer höheren Bilanzsumme, zum anderen zu zukünftigen Ergebnisauswirkungen. In diesem Zusammenhang kommt dem Ort der Aufdeckung der stillen Reserven (z. B. in den Grundstücken) und der diesen sowie einem eventuell entstehenden Geschäfts- oder Firmenwert zuzurechnenden Nutzungsdauer eine – in Abhängigkeit der betroffenen Beträge – vergleichsweise große bilanzpolitische Bedeutung zu.

Eine Erstkonsolidierung der Beteiligung zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss dürfte sich regelmäßig als einfacher erweisen. Hierbei werden die vor diesem Zeitpunkt vorgenommenen Abschreibungen auf die Beteiligung im Einzelabschluss des Mutterunternehmens auch im Konzernabschluss beibehalten. Neben der Tatsache, dass bei einer positiven Eigenkapitalentwicklung des betrachteten Tochterunternehmens zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile und dem Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss eine Aufrechnung im Rahmen der Kapitalkonsolidierung zum letztgenannten Zeitpunkt zu einem geringeren aktivischen Unterschiedsbetrags führen kann, kann u. U. sogar ein passivischer Unterschiedsbetrag aus der Erstkonsolidierung entstehen.

Der wesentliche bilanzielle Unterschied zwischen den beiden dargestellten Vorgehensweisen mit Blick auf den Konzernabschluss ergibt sich hierbei in Abhängigkeit der Eigenkapitalentwicklung des betrachteten Tochterunternehmens seit dem Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung. Hat es Gewinne erwirtschaftet und thesauriert, würde eine Wertaufrechnung zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung – auf Grund des seit dem Zeitpunkt des Erwerbs gestiegenen Eigenkapitals beim Tochterunternehmen – einen wesentlich geringeren aktivischen oder gar passivischen Unterschiedsbetrag zur Folge haben.

Andererseits bedeutet eine Einbeziehung auf Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs, dass die stillen Reserven zu diesem Zeitpunkt zuverlässig ermittelt werden müssen und alle Buchungen der Erst- und Folgekonsolidierung zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs und dem betrachteten Konzernabschluss erfolgswirksam zu Lasten des Eigenkapitals nachgeholt werden müssen.

Wie die Ausführungen gezeigt haben, eröffnen sich dem Bilanzierenden – unter Abwägung der jeweiligen Situation beim betrachteten Tochterunternehmen – bilanzpolitische Spielräume, die dadurch verstärkt werden, dass die erstmalige Einbeziehung eines jeden betrachteten Tochterunternehmens individuell, d. h. entweder zu dem einen oder dem anderen Zeitpunkt, erfolgen kann.

4. Kritisches Fazit und Ausblick

Das KapCoRiLiG mag auf den ersten Blick die längst fällige Umsetzung der GmbH & Co.-Richtlinie darstellen. Bei näherer Betrachtung fällt jedoch auf, dass die Änderungen weit darüber hinausgehen. Zum einen sei an dieser Stelle auf die bislang mangelhafte Sanktionierung bei Offenlegungsverstößen verwiesen, zum anderen sei an die ECU-Anpassungsrichtlinie vom 17. 6. 1999 erinnert. Auch die Neuregelungen des § 292 a HGB gehen über die verpflichtend vorzunehmenden Änderungen hinaus. Der Gesetzgeber hat an dieser Stelle die Rechnungslegung internationalen Grundsätzen bewusst weiter geöffnet und ist damit der Kritik, die teilweise seit In-Kraft-Treten des § 292 a HGB bestand, entgegengekommen.

Die Ausführungen haben verdeutlicht, dass sich die Rechnungslegung in Deutschland – insbesondere die Konzernrechnungslegung – verändern wird. Es werden mehr Konzerne publizitätspflichtig werden und die internationale Bilanzierung wird verstärkt Eingang in die Rechnungslegung in Deutschland halten. Zudem ist zu erwarten, dass auch zahlreiche Unternehmen künftig auf freiwilliger Basis einen Konzernabschluss erstellen werden.⁵⁸

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden einen starken Mandantenzuwachs verzeichnen können, während Steuerberater lukrative Mittelstandsmandate verlieren werden.⁵⁹ Die Anzahl der befreienden Konzernabschlüsse nach § 264 Abs. 3 und Abs. 4 HGB wird zunehmen. Inwiefern die Bilanzierungslandschaft in Deutschland infolge des KapCoRiLiG durchsichtiger wird, bleibt abzuwarten. Sicher ist, dass die Konzernrechnungslegung zunehmend an Bedeutung gewinnen wird.

Es ist zu begrüßen, dass der deutsche Gesetzgeber die Sanktionen bei Nichtoffenlegung verschärft und einen Schritt dahin gemacht hat, die Möglichkeiten, durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen Publizitätspflichten zu umgehen, zu reduzieren.⁶⁰ Sicher erscheint aber auch, dass sich künftig neue ‚Vermeidungsstrategien‘ entwickeln werden und der Gesetzgeber auch diese kritisch zu verfolgen hat.⁶¹ Abschließend bleibt zu konstatieren, dass das KapCoRiLiG zu zahlreichen Veränderungen im Bereich der einzelgesellschaftlichen und Konzernrechnungslegung führt. Die Breitenwirkung des Gesetzes wird teilweise schon jetzt als ‚die (zumindest gemessen an der Zahl der betroffenen Unternehmen) bedeutendste Änderung der Bilanzrechtvorschriften seit dem

BiRiLiG⁶² bezeichnet, die die Rechnungslegungslandschaft in Deutschland auf mittlere Sicht vielleicht weitaus stärker beeinflussen wird als andere, bewusste Internationalisierungstendenzen.⁶³

Inwieweit der Gesetzgeber die dargestellten Internationalisierungsbestrebungen der Rechnungslegung auch künftig vorantreiben wird, bleibt abzuwarten. Dies wird nicht zuletzt durch die Diskussion, die mit dem Auslaufen der Übergangsregelung des § 292 a HGB zum 31. 12. 2004 bzw. mit der verpflichtenden Einführung der IAS für Konzernabschlüsse börsennotierter Unternehmen aus Mitgliedstaaten der EU in Verbindung steht⁶⁴, deutlich.

Vor diesem Hintergrund muss sich zeigen, ob die Konzernrechnungslegung in Deutschland in den kommenden Jahren ein weiteres Mal eine Aufwertung, Ausweitung und/oder Internationalisierung erfahren wird, oder ob die dargestellten Änderungen durch das KapCoRiLiG vor der Übernahme internationaler Vorschriften die letzten wesentlichen Änderungen im deutschen Konzern-Handelsrecht dargestellt haben.

57 Vgl. Strobel, GmbHR 1999, S. 1118 f.

58 In diesem Sinne auch Ebeling/Baumann/Pöller, DStR 2001, S. 1133.

59 Vgl. Ernst, DStR 1999, S. 904 f.; Klein/Pöttsch, DB 1999, S. 1511.

60 Vgl. auch Hillmer, BuW 2000, S. 306 f.

61 Vgl. zu konkreten Gestaltungsmöglichkeiten bereits Meyer, BBK 2001, S. 230 ff.

62 Theile, GmbHR 2000, S. 215.

63 Vgl. Zimmer/Eckhold, NJW 2000, S. 1361 m. w. N.

64 Vgl. m. w. N. Glaum, KoR 2001, S. 124; Hillmer, BuW 2001, S. 928 f.

Steuerrecht

Betriebliche Altersversorgung

Zweifelsfragen im Zusammenhang mit den steuerrechtlichen Regelungen in § 10a/XI. Abschnitt EStG*

Tarifliche Vereinbarungen

1. Können Arbeitnehmer gezwungen werden, in tariflich vereinbarte Versorgungswerke auch ihre Zulage einzubringen?

Die steuerliche Förderung kann in tarifliche Regelungen zur betrieblichen Altersversorgung einbezogen werden (§§ 1 a Abs. 3, 17 Abs. 3 BetrAVG).

Anspruch auf Entgeltumwandlung

2. Ist bereits durch ein Angebot des Arbeitgebers auf Entgeltumwandlung (z. B. in den Durchführungswegen Direktzusage oder Unterstützungskasse) der Anspruch des Arbeitnehmers auf Entgeltumwandlung i. S. des § 1 a Abs. 2 BetrAVG ausgeschlossen?

Nur der tatsächliche Abschluss einer Entgeltumwandlungsvereinbarung schließt ab 2002 den Anspruch nach § 1 a Abs. 2 BetrAVG aus. Dies gilt für alle Durchführungswege in der betrieblichen Altersversorgung.

Berechnungsgrundlagen

3. Müssen Ansprüche, die in Unterstützungskassen oder bei Direktzusagen bestehen, im Fall der Übertragung in einen Pensionsfonds in gleicher Weise weiterbestehen oder können hier andere Berechnungsgrundlagen zu Grunde gelegt werden? Muss der Pensionsfonds in diesem Fall die Leistungszusage weiterführen oder ist auch hier eine Beitragszusage mit Mindestleistung möglich?

Die Weiterführung der bestehenden Zusage erfolgt grundsätzlich mit den bisherigen Berechnungsgrundlagen. Im Falle der Über-

führung auf einen Pensionsfonds bleibt die Leistungszusage bestehen. Sie muss weitergeführt werden.

Bestimmung der Begriffe „Beiträge“, „Leistungen“ und „Zuwendungen“

4. Unterscheiden sich die in den Vorschriften §§ 3 Nr. 63, 3 Nr. 66, 4d und 4e EStG genannten Begriffe „Beiträge“, „Leistungen“ und „Zuwendungen“ inhaltlich?

Beiträge i. S. des § 3 Nr. 63 EStG sind laufende Beiträge zum Aufbau von Anwartschaften.

Leistungen i. S. des § 3 Nr. 66 EStG sind Zahlungen zur Abgeltung der übertragenen Anwartschaften und Verpflichtungen.

Die in § 4d EStG verwendeten Begriffe „Zuwendungen“ entsprechen den Begriffen „Beiträgen“ (bei laufenden Zahlungen) oder „Leistungen“ (bei der Übertragung von Versorgungsverpflichtungen). Die unterschiedliche Wortwahl ist historisch bedingt.

In § 4e EStG wurden die Begriffe aus § 3 Nr. 63 EStG und § 3 Nr. 66 EStG übernommen.

Verhältnis von § 3 Nr. 63, § 10a/XI. Abschnitt und § 40b EStG

5. Nach § 3 Nr. 63 EStG werden Arbeitgeberbeiträge an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds, soweit sie insgesamt im Kalenderjahr 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten nicht übersteigen, steuerfrei belassen. Der Arbeitnehmer hat jedoch gem. § 3

* Katalog mit Fragen und Antworten zur Umsetzungspraxis der im Altersvermögensgesetz enthaltenen steuerlichen Vorschriften – www.bundesfinanzministerium.de/Steuern