

2 Grundlagen der Untersuchung

2.1 Methodik der Untersuchung

2.1.1 Darstellung ausgewählter Methoden zur Auslegung rechtlicher Normen

Für die Erarbeitung sachgerechter und fundierter Lösungen zur Abbildung von Unterstützungskassen im Konzernabschluss ist ein methodisches Vorgehen erforderlich. Da es sich bei der zu untersuchenden Problemstellung um eine gesetzlich nicht geregelte und im Schrifttum noch nicht abschließend untersuchte Fragestellung handelt, sind die einschlägigen **Rechnungslegungsvorschriften** anhand der nachfolgend noch darzustellenden **Zwecke und Grundsätze** der Konzernrechnungslegung **auszulegen**.³³ Somit bilden die gesetzlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung die Grundlage und die Zwecke sowie Grundsätze der Konzernrechnungslegung den Bezugsrahmen für die Untersuchungsmethodik. Gesetzliche Grundlagen sind mithilfe der sog. juristischen Methodenlehre zur Auslegung von Rechtsnormen zu untersuchen.³⁴ Die Analyse der gesetzlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung erfolgt hierbei mit dem **Ziel einer normen- und sachgerechten bilanziellen Abbildung** des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles bzw. Sachverhalts in der Konzernrechnungslegung. Der Maßstab für die Beurteilung dieses Ziels ist die bestmögliche Erreichung der Zwecke der Konzernrechnungslegung.³⁵

Für die Auslegung (handels-)rechtlicher Normen existieren keine gesetzlichen Vorgaben.³⁶ Im juristischen und betriebswirtschaftlichen Schrifttum haben sich daher hierzu verschiedene Methoden herausgebildet. Im Rahmen dieses Abschnitts werden ausgewählte Methoden dargestellt und auf ihre Eignung für die vorliegende Arbeit hin untersucht. *Baetge/Kirsch/Thiele* unterscheiden mit **der induktiven, der deduktiven und der hermeneutischen Methode** drei Methoden, mit deren Hilfe sie den unbestimmten Rechtsbegriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK)³⁷ konkretisieren.³⁸ Da es sich bei der Konkretisierung der GoK um die Ausle-

³³ Vgl. Moxter (1987), S. 363 – 364; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 93.

³⁴ Vgl. Hennrichs/Pöschke (2009), S. 532.

³⁵ Vgl. Zeyer (2008), S. 27.

³⁶ Vgl. Zeyer (2008), S. 27.

³⁷ Vgl. hierzu weiterführend Abschnitt 2.3.2.

gung eines unbestimmten Rechtsbegriffs handelt,³⁹ können diese Methoden generell für die Lösung von Rechtsfragen bzw. zur Auslegung von handelsrechtlichen Vorschriften herangezogen werden.

Die **induktive Methode** ist eine wissenschaftliche Methode, bei der zur Erarbeitung von Lösungsansätzen bestimmter Fragestellungen vom „besonderen Einzelfall auf das Allgemeine, Gesetzmäßige“⁴⁰ geschlossen wird. Bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe oder bei der Lösung von Rechtsfragen im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens werden hierbei auf der Grundlage der **(speziellen) Praxis und der Auffassung** „ehrenwerter Kaufleute und Rechnungswesen-Fachleute“⁴¹ **allgemeine Grundsätze und Gesetzmäßigkeiten** herausgearbeitet. Diese Methode wird im Schrifttum überwiegend abgelehnt. Zwar stellt die betriebliche Praxis ehrenwerter Kaufleute und die fachliche Meinung von Experten auf einem Rechtsgebiet eine theoretisch fundierte und in vielen Fällen von der praktischen Relevanz her abgesicherte Basis dar. Allerdings kann nicht ausgeschlossen werden, dass bei der Meinungsbildung eigene Interessen dieser Personengruppen eingebracht werden, die ausgewogene Lösungsansätze verhindern. Darüber hinaus wäre für die Anwendung der induktiven Methode ein adäquates empirisch-statistisches Verfahren notwendig.⁴²

Im Gegensatz zur induktiven Methode geht die **deduktive Methode** bei der Analyse einer Fragestellung vom **Allgemeinen zum Speziellen**.⁴³ So werden zur Auslegung (spezieller) unbestimmter Rechtsbegriffe in der Konzernrechnungslegung die (allgemeinen) Zwecke der Konzernrechnungslegung als Grundlage herangezogen.⁴⁴ Auch diese Methode hat sich nicht durchgesetzt, weil kein „allgemein anerkanntes, einheitliches betriebswirtschaftliches Zwecksystem für den Konzernabschluss existiert“⁴⁵ und damit die Basis zur Gewinnung widerspruchsfreier Lösungsansätze fehlt.⁴⁶

³⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 66 f. So auch Ebeling (1995), S. 13 – 16; Küting/Pfitzer/Weber (2013), S. 4. In älteren Literaturbeiträgen werden häufig lediglich die induktive und die deduktive Methode, teilweise ergänzt um die teleologische Betrachtungs- bzw. Vorgehensweise, zur Ableitung der GoB herangezogen. Vgl. z. B. Küting (1974), S. 31; Heinen (1986), S. 154 – 155; Leffson (1987a), S. 29 – 38.

³⁹ Vgl. Tipke (1986), S. 3; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 38.

⁴⁰ Duden (2015), S. 479, Stichwort: Induktion.

⁴¹ Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 66.

⁴² Vgl. Küting (1974), S. 37 – 38; Heinen, (1986), S. 154; Leffson (1987a), S. 29 m. w. N.; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 66; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 39.

⁴³ Vgl. Küting (1974), S. 34.

⁴⁴ Vgl. Döllner (1959), S. 656; Küting (1974), S. 34 – 35; Leffson (1987a), S. 29 – 30.

⁴⁵ Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67.

⁴⁶ Vgl. Moxter (2003), S. 12; Baetge/Zülch (2010), Rz. 21 – 22; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67. Weitergehende Überlegungen zu einem fehlenden „Ziel oder Zielsystem“ finden sich bei Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 18 und 39.

Zur Auslegung von Vorschriften zur (Konzern-)Rechnungslegung hat sich die in der **Rechtswissenschaft als Hermeneutik** bezeichnete Methode allgemein durchgesetzt.⁴⁷ Die Hermeneutik wird als „Lehre vom Verstehen“⁴⁸ definiert. Sie ist ein „wissenschaftliches Verfahren der Auslegung u. Erklärung von Texten“⁴⁹, mit dem die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung anhand der folgenden Kriterien ausgelegt werden:

- Wortlaut und Wortsinn (grammatische Auslegung),
- Bedeutungszusammenhang (logisch-systematische Auslegung),
- Entstehungsgeschichte (historische Auslegung) sowie
- Sinn und Zweck (teleologische Auslegung)

der gesetzlichen Regelung. Daneben sind außerdem die folgenden Kriterien zu berücksichtigen:

- Gesetzesmaterialien und Ansichten des Gesetzgebers,
- betriebswirtschaftliche bzw. objektiv teleologische Gesichtspunkte sowie
- Verfassungskonformität.⁵⁰

Bei der Auslegung der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung sind die vorstehend genannten Kriterien **systematisch zu prüfen**, um so zu einem intersubjektiv nachprüfbaren Ergebnis zu kommen.⁵¹ Im Schrifttum gibt es keine klare Aussage darüber, ob die aufgeführten Kriterien in der angegebenen Reihenfolge zu prüfen sind oder ob sie in einer wechselseitigen Beziehung zueinander stehen. Während *Larenz/Canaris* von einer Rang- bzw. Reihenfolge der Kriterien ausgehen,⁵² lehnt *Tipke* dies ausdrücklich ab.⁵³ Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird die von *Larenz/Canaris* vertretene Auffassung zugrunde gelegt, weil sie nach Meinung des Verfassers inhaltlich überzeugt. Denn in der Tat kann nur der Wortlaut und Wortsinn einer Norm den Ausgangspunkt für die Auslegung dieser Norm bilden. Gleichzeitig zeigt der Wortlaut

⁴⁷ Vgl. Beisse (1981), S. 1; Larenz/Canaris (1995), S. 25 – 35; Müller/Christensen (2013), Rn. 7 – 11; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 39.

⁴⁸ Larenz/Canaris (1995), S. 9.

⁴⁹ Duden (2015), S. 429, Stichwort: Hermeneutik.

⁵⁰ Vgl. Tipke (1986), S. 5 – 10; Larenz/Canaris (1995), S. 133 – 168; Zeyer (2008), S. 27; Müller/Christensen (2013), Rn. 25; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67.

⁵¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67.

⁵² Vgl. Larenz/Canaris (1995), S. 160 und S. 163 – 168 m. w. N. auf S. 166.

⁵³ Vgl. Tipke (1986), S. 5. So auch Hennrichs/Pöschke (2009), S. 533.

die Grenze der Auslegung einer Norm auf.⁵⁴ Sofern bei einer am Wortlaut und Wort-sinn orientierten Auslegung verschiedene Auslegungsmöglichkeiten infrage kommen, ist der Kontext der Norm innerhalb eines Gesetzes und erst danach die Entstehungs-geschichte sowie der Sinn und Zweck einer Norm zu hinterfragen.⁵⁵ Nur bei Einhaltung dieser Reihenfolge wird die Gefahr vermieden, zu einer Auslegung zu kommen, die mit dem eigentlichen Gesetzeszweck nicht mehr zu vereinbaren ist.

2.1.2 Ergänzende Erläuterungen zur Untersuchungsmethodik

Das Kriterium der **teleologischen bzw. zweckbezogenen Auslegung** wird von *Larenz/Canaris* in ihren Ausführungen zur Methodenlehre der Rechtswissenschaft als „Auslegung gemäß den erkennbaren Zwecken und dem Grundgedanken einer Rege-lung“⁵⁶ definiert. Die teleologische Auslegung einer gesetzlichen Norm verfolgt das Ziel, den Rahmen für die Auslegung einer Norm zu ermitteln, der durch ihren Wort-laut vorgegeben ist. Sollte der Wortlaut einer Norm mehrdeutig sein, ist anhand des maßgeblichen Gesetzeszwecks und der Grundgedanken der Regelung (die sog. *ratio legis*) eine sachgerechte Auslegung vorzunehmen. Hierbei ist zu beachten, dass es um die Erforschung des tatsächlichen Sinn und Zwecks einer Norm geht. Bei der Ausle-gung ist es wichtig, nicht an einzelnen Ausdrücken zu haften oder einzelne Worte iso-liert zu interpretieren.⁵⁷ Dies ergibt sich bereits aus der Bedeutung des griechischen Wortes *Telos*, das mit „Ziel“ oder „Zweck“ übersetzt werden kann.⁵⁸

Bei der bilanziellen Abbildung eines Sachverhalts sind grundsätzlich die dem Sach-verhalt zugrunde liegenden (zivil-)**rechtlichen Vereinbarungen** maßgeblich. In die-sen Vereinbarungen wird der von den Vertragsparteien beabsichtigte Inhalt und Zweck eines Sachverhalts niedergelegt. Sie bilden nicht zuletzt aus Gründen der Objektivie-rung zunächst die Grundlage für die Bilanzierung.⁵⁹ In vielen Fällen führt eine an der (zivil-)rechtlichen Ausgestaltung orientierte Bilanzierung allerdings nicht zu einer sachgerechten bilanziellen Abbildung, weil die Ziele des bürgerlichen Rechts von den

⁵⁴ Vgl. *Larenz/Canaris* (1995), S. 164; *Hennrichs/Pöschke* (2009), S. 533.

⁵⁵ Vgl. *Larenz/Canaris* (1995), S. 164 – 165.

⁵⁶ *Larenz/Canaris* (1995), S. 153.

⁵⁷ Vgl. *Beisse* (1981), S. 2; *Tipke* (1986), S. 5; *Larenz/Canaris* (1995), S. 153; *Zeyer* (2008), S. 28; *Hennrichs/Pöschke* (2009), S. 533; *Müller/Christensen* (2013), Rn. 24 – 26.

⁵⁸ Vgl. *Duden* (2015), S. 1057, Stichwort: *Telos*.

⁵⁹ Vgl. *Moxter* (1989), S. 240; *Böcking* (1997), S. 89 – 91 und S. 96; *Euler* (2014), S. 146.

Zielen des Handelsrechts abweichen können. Diese Fälle treten häufig bei komplexen Verträgen oder Gestaltungen (z. B. bei Leasingverträgen, Zweckgesellschaften oder Unterstützungskassen) sowie bei offensichtlichen Abweichungen zwischen den vertraglichen Vereinbarungen und dem wirtschaftlich Gewollten auf. Für diese Fälle ist es nach den geltenden handelsrechtlichen und internationalen Vorschriften zur Rechnungslegung erforderlich, die Bilanzierung eines Sachverhalts nicht anhand einer formal-rechtlichen, sondern einer **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** zu beurteilen.⁶⁰

Entgegen der in der Praxis vielfach geäußerten Meinung ist mit **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** indes **keine betriebswirtschaftliche Interpretation** eines Sachverhalts gemeint. Vielmehr stellt diese Betrachtungsweise auf den eigentlichen **Normzweck einer Bilanzierungsvorschrift** ab.⁶¹ Der Normzweck bilanzrechtlicher Fragestellungen lässt sich aus den im weiteren Verlauf dieser Untersuchung noch darzustellenden Zwecken der (Konzern-)Rechnungslegung herleiten.⁶² Bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise handelt es sich um eine juristisch anerkannte Methode zur Auslegung gesetzlicher Bestimmungen, mit deren Hilfe der wirtschaftliche Gehalt der gesetzlichen Vorschriften und der verwendeten Begriffe ermittelt werden soll.⁶³ Für *Beisse* handelt „es sich bei der wirtschaftliche[n] Betrachtungsweise des Steuerrechts um eine Anwendungsform der allgemeinen juristischen Hermeneutik und der Lehre von der richterlichen Rechtsfortbildung“⁶⁴. Aus seiner Sicht legen „Rechtslehre und höchstrichterliche Rechtsprechung .. die Annahme nahe, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Anwendungsform der teleologischen Methode ist“⁶⁵. Diese Überlegungen sind uneingeschränkt bei der Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung im Bilanzrecht und damit im Rahmen dieser Untersuchung anwendbar.⁶⁶

Wie vorstehend ausgeführt, wird die Gesetzesauslegung vom Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen begrenzt. Sofern diese Grenzen überschritten werden müssen, weil sich ein bestimmter Sachverhalt nicht anhand des Gesetzeswortlauts lösen lässt, ist eine **das Gesetz ergänzende Rechtsfortbildung** erforderlich. Hier werden sog. **unbewusste Regelungslücken** innerhalb eines Normensystems ausgefüllt. In diesem

⁶⁰ Vgl. *Beisse* (1984), S. 11 – 12; *Moxter* (1989), S. 237, 240; *Böcking* (1997), S. 85 – 87; *Euler* (2014), S. 145 – 146.

⁶¹ Vgl. *Beisse* (1981), S. 1, 3; *Beisse* (1984), S. 10 – 11 und S. 13; *Moxter* (1989), S. 232, 240.

⁶² Vgl. Abschnitt 2.3.1.

⁶³ Vgl. *Beisse* (1981), S. 1 – 2; *Zeyer* (2008), S. 31; *Euler* (2014), S. 145.

⁶⁴ *Beisse* (1981), S. 1.

⁶⁵ *Beisse* (1981), S. 2.

⁶⁶ Vgl. *Beisse* (1981), S. 6.

Fall hat der Gesetzgeber bei der Erarbeitung des Gesetzestextes planwidrig bestimmte Zwecke, die mit dem Gesetz verfolgt wurden, nicht oder nicht vollständig berücksichtigt. Dies kann daran liegen, dass der Gesetzgeber nicht alle Lebenssachverhalte bedacht hat oder bei der Verabschiedung des Gesetzes nicht bedenken konnte, weil sie unbekannt waren.⁶⁷ Derartige Gesetzes- bzw. Regelungslücken dürfen von den Rechtsanwendern nicht unabhängig von den bestehenden gesetzlichen Bestimmungen ausgefüllt werden. Vielmehr ist der vom Gesetzgeber verfolgte Gesetzeszweck im Wege der **Analogie** über das mögliche Verständnis des Gesetzeswortlautes hinaus auf den zu beurteilenden Sachverhalt anzuwenden. Denn der Maßstab für die Ausfüllung von Regelungslücken ist die Beantwortung der Frage, wie der Gesetzgeber den Tatbestand wahrscheinlich geregelt hätte, wenn er sich der Problemstellung bewusst gewesen wäre. Damit werden an den zu beurteilenden Sachverhalt die gleichen Rechtsfolgen geknüpft, die sich bei im Gesetzestext ausdrücklich geregelten Sachverhalten anhand der Zwecke und Grundgedanken eines Gesetzes ergäben.⁶⁸ Die Methode der Ausfüllung offener Lücken durch Analogie ist im Rahmen dieser Untersuchung anwendbar, weil es im Zivilrecht und damit auch im Handelsrecht kein Analogieverbot gibt.⁶⁹

Falls der Text einer Norm über den eigentlichen Sinn und Zweck des Gesetzes hinausgeht, liegt eine sog. **verdeckte Regelungslücke** vor. In diesem Fall ist eine einschränkende Auslegung der Norm erforderlich (sog. **teleologische Reduktion**), um sie nach der Gesetzessystematik und dem Gesetzeszweck entsprechend auslegen zu können.⁷⁰ Eine das Gesetz ergänzende Rechtsfortbildung durch Ausfüllung verdeckter Regelungslücken orientiert sich dabei ebenfalls an der Frage, wie der Gesetzgeber die Problemstellung im Rahmen eines formalen Gesetzgebungsverfahrens geregelt hätte. Daher muss eine derartige Rechtsfortbildung immer im Einklang mit der Systematik und dem Zweck des bestehenden und zu beurteilenden Normensystems stehen.⁷¹

In der folgenden Abbildung werden die für die vorliegende Untersuchung relevanten Untersuchungsmethoden im Überblick dargestellt und systematisiert.

⁶⁷ Vgl. Tipke (1986), S. 6, 10; Larenz/Canaris (1995), S. 187 – 188 und S. 193 – 201.

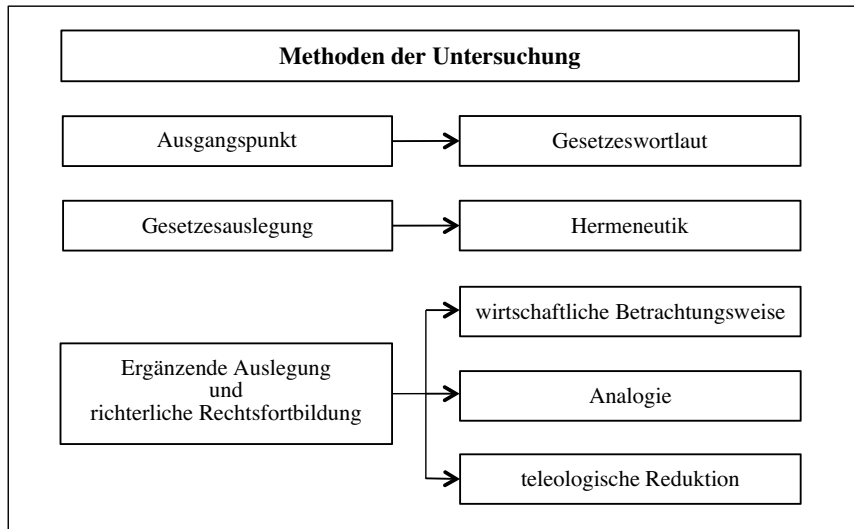
⁶⁸ Vgl. Beisse (1981), S. 6, 9; Tipke (1986), S. 10; Larenz/Canaris (1995), S. 196 m. w. N. und S. 202 – 210; Hennrichs/Pöschke (2009), S. 534.

⁶⁹ Vgl. Beisse (1984), S. 6; Tipke (1986), S. 10.

⁷⁰ Vgl. Beisse (1981), S. 9; Tipke (1986), S. 10 – 11; Larenz/Canaris (1995), S. 198 und S. 210 – 216; Zeyer (2008), S. 28; Hennrichs/Pöschke (2009), S. 534.

⁷¹ Vgl. Beisse (1981), S. 9; Tipke (1986), S. 11; Zeyer (2008), S. 28.

Abbildung 1: Methoden der Untersuchung



2.2 Grundlagen der Konzernrechnungslegung

2.2.1 Normative Grundlagen der Konzernrechnungslegung

Im Abschnitt 2.1 wurden mit der hermeneutischen Methode sowie der ergänzenden Auslegung und der richterlichen Rechtsfortbildung bei der Gesetzesauslegung wichtige Methoden für die weitere Untersuchung herausgearbeitet. Hierauf aufbauend folgen in diesem Abschnitt 2.2 die Darstellung der Grundlagen der Konzernrechnungslegung und damit die Erläuterung der **theoretischen Basis für die vorliegende Untersuchung**. Den Ausgangspunkt bilden hierbei die **Rechtsgrundlagen** der Konzernrechnungslegung. Anknüpfend an die in Abschnitt 2.1 dargestellten Überlegungen werden die normativen Grundlagen herausgearbeitet und damit ein Teil des Bezugsrahmens für die Gesetzesauslegung klargestellt.⁷²

Die Rechtsgrundlagen zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung im Allgemeinen sowie das Konzernbilanzrecht im Speziellen beruhen in Deutschland, wie in vie-

⁷² Der andere Teil des Bezugsrahmens, die Zwecke und Grundsätze der Konzernrechnungslegung, wird in Abschnitt 2.3 herausgearbeitet.

len anderen Rechtsgebieten, auf **europäischem Recht**.⁷³ Die Basis für die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung bildet die 7. Gesellschaftsrechtliche EG-Richtlinie⁷⁴. Sie wurde mit dem BiRiLiG in nationales Recht transformiert und findet sich seitdem im Wesentlichen in den Vorschriften des Dritten Buches zu den Handelsbüchern im Handelsgesetzbuch (HGB) wieder.⁷⁵ Die Transformation in nationales Recht ist erforderlich, weil die Richtlinien der Europäischen Union als sekundäres Unionsrecht nach Art. 288 Satz 3 AEUV grundsätzlich keine unmittelbare Wirkung entfalten. Vielmehr richten sie sich zunächst nur an die Mitgliedstaaten. Allerdings sind die Mitgliedstaaten aufgrund des Umsetzungsgebots der Art. 288 Satz 3, 291 Abs. 1 AEUV und der ständigen Rechtsprechung des EuGH verpflichtet, die EU-Richtlinien in nationales Recht umzusetzen und bei der Gesetzesauslegung zu beachten.⁷⁶ Auch wenn es sich bei den EU-Richtlinien somit nicht um unmittelbar geltendes Recht handelt, sind sie für die **Rechtsauslegung** sehr wichtig. Sofern sich bei der Anwendung und Auslegung der nationalen Vorschriften Zweifelsfragen ergeben, sind die entsprechenden EU-Richtlinien und die hierzu veröffentlichten Begleitmaterialien sowie Kommentierungen heranzuziehen (Art. 291 Abs. 1 AEUV).⁷⁷

Die wichtigsten Normen, die bei der Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses **in Deutschland** zu beachten sind, sind die gesetzlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Sofern es sich bei dem Mutterunternehmen um eine Kapitalgesellschaft oder um eine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft i. S. d. § 264a HGB handelt, finden die Regelungen des Zweiten Unterabschnitts im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches des **HGB** mit den §§ 290 bis 315e HGB Anwendung. Mutterunternehmen anderer Rechtsformen fallen unter die Regelungen des Zweiten Abschnitts des **Publizitätsgesetzes** (§§ 11 bis 15 PublG), sofern sie die in § 11 Abs. 1 PublG genannten Größenkriterien überschreiten.⁷⁸ Für die Aufstellung eines Konzernabschlusses dieser Mutterunternehmen enthält § 13 Abs. 2 PublG Verweisungsnormen auf die handelsrechtlichen Konzernrechnungslegungsvorschriften. Darüber hinaus sind einige Besonderheiten des

⁷³ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 11 sowie S. 9 – 17 mit vertiefenden Ausführungen zur historischen Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften.

⁷⁴ Vgl. Rat der Europäischen Gemeinschaften (1983), S. 1 – 17.

⁷⁵ Vgl. Busse von Colbe u. a. (2010), S. 1 und 12; Küting/Weber (2012), S. 2, 6, 18.

⁷⁶ Vgl. Herdegen (2016), § 8 vor Rn. 1, Rn. 2, 39 – 57; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 28.

⁷⁷ Vgl. Hennrichs/Pöschke (2009), S. 533; Herdegen (2016), § 8, Rn. 46 – 44 und Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 24, jeweils mit entsprechenden Hinweisen auf die Rechtsprechung des EuGH.

⁷⁸ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 6.

PublG zu beachten, die bei den hier zu untersuchenden Fragestellungen keine Rolle spielen und daher vernachlässigt werden können. Die **GoB** als ein weiterer wesentlicher Bestandteil der normativen Grundlagen der Konzernrechnungslegung werden aufgrund ihrer Komplexität und ihrer Bedeutung für die vorliegende Untersuchung eingehend in einem gesonderten Abschnitt hergeleitet und dargestellt.⁷⁹

Neben den gesetzlichen Bestimmungen sind auch die vom HGB-Fachausschuss⁸⁰ verabschiedeten und vom BMJV im Bundesanzeiger bekannt gemachten **Deutschen Rechnungslegungs Standards** (DRS) als normative Grundlagen der Konzernrechnungslegung zu berücksichtigen. Denn mit der Beachtung der bekanntgemachten DRS wird „die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung .. vermutet“ (§ 342 Abs. 2 HGB). Da die Aufstellung des Konzernabschlusses unter Beachtung der GoB zu erfolgen hat (§ 297 Abs. 1 Satz 2 HGB), sind die bekannt gemachten DRS aufgrund der sog. GoB-Vermutung bei der Aufstellung der Konzernrechnungslegung grundsätzlich zu beachten.⁸¹ Der Verbindlichkeitscharakter der DRS ist innerhalb der Rechtsgrundlagen zur Konzernrechnungslegung somit geringer als der von gesetzlichen Normen. Die DRS dürfen den gesetzlichen Bestimmungen des HGB auch nicht widersprechen. Vielmehr sollen sie die Vorschriften des HGB konkretisieren und bislang nicht geregelte Bereiche inhaltlich ausfüllen.⁸²

Mehr als 30 Jahre nach Verabschiedung der 4. und 7. EG-Richtlinie haben das Europäische Parlament und der Europäische Rat mit der Richtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013⁸³ eine **modernisierte Rechnungslegungsrichtlinie** verabschiedet, mit der in der EU der Rechtsrahmen für Jahres- und Konzernabschlüsse überarbeitet wurde.⁸⁴ Mit dieser neuen EU-Rechnungslegungsrichtlinie wurden die 4. EG-Richtlinie zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung und die 7. EG-Richtlinie zur Konzernrech-

⁷⁹ Vgl. Abschnitt 2.3.2.

⁸⁰ Der HGB-Ausschuss ist neben dem IFRS-Ausschuss eines der beiden Gremien des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. mit Sitz in Berlin, der DRS, Anwendungshinweise und Interpretationen zum HGB erstellt. Vgl. DRSC (2014), §§ 6 Abs. 2 und 20 Abs. 1.

⁸¹ Vgl. Biener (1999), S. 458 – 459; Schmidt/Holland (2016), Rn. 17, 18.

⁸² Vgl. Biener (1999), S. 458 – 459; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 30; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 50, 616. Eine kritische Analyse zur Bedeutung der DRS und zur Funktion des DRSC findet sich bei Ballwieser (1999), S. 443 – 446.

⁸³ Vgl. Europäisches Parlament und Europäischer Rat (2013), S. 19 – 76. Diese Richtlinie wird im Folgenden kurz als EU-Rechnungslegungsrichtlinie bezeichnet. Im Schrifttum werden auch die Begriffe „EU-Bilanzrichtlinie“ oder „EU-Jahresabschlussrichtlinie 2013“ synonym verwendet. Vgl. Hoffmann (2013), S. 557; Kreipl (2013), S. 399; Zwirner (2014), S. 315.

⁸⁴ Vgl. Velte (2013), S. 1125; Zwirner (2014), S. 315.

nungslegung aufgehoben (Art. 52 EU-Rechnungslegungsrichtlinie) und zu einer Rechnungslegungsrichtlinie **zusammengefasst**. Gleichzeitig sollen die bisherigen Vorschriften **vereinfacht** und an aktuelle Entwicklungen angepasst werden. Außerdem soll durch die Abschaffung von bisher bestehenden Mitgliedstaatenwahlrechten die Vergleichbarkeit der Abschlüsse europaweit erhöht werden.⁸⁵ Die EU-Rechnungslegungsrichtlinie musste bis zum 20.07.2015 in nationales Recht umgesetzt werden (Art. 53 Abs. 1 Satz 1 EU-Rechnungslegungsrichtlinie).⁸⁶

Diese Vorgabe hat der deutsche Gesetzgeber mit der am 17.07.2015 erfolgten Verabschiedung des **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes** (BilRUG)⁸⁷ fristgerecht erfüllt.⁸⁸ Da bereits die Änderungen der EU-Rechnungslegungsrichtlinie nicht so umfangreich waren, halten sich auch die materiellen Änderungen der handelsrechtlichen Vorschriften durch das BilRUG erwartungsgemäß in Grenzen.⁸⁹ Die mit dem BilRUG geänderten handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung haben auf die hier zu analysierenden Untersuchungsfragen keine Auswirkungen. Daher werden sie nachfolgend vernachlässigt.

Für die vorliegende Untersuchung ist allerdings bemerkenswert, dass der deutsche Gesetzgeber den nunmehr in Art. 6 Abs. 1 Buchstabe h EU-Rechnungslegungsrichtlinie explizit kodifizierten Grundsatz der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** (sog. „Substance over Form“)⁹⁰ **nicht** in nationales Rechts transformiert hat. Die fehlende Transformation verwundert umso mehr, als der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einem Mitgliedstaatenwahlrecht in der 4. EG-Richtlinie in ein Gebot in der EU-Rechnungslegungsrichtlinie geändert wurde.⁹¹ Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens keine Begründung hierzu veröffentlicht; weder im Referenten- noch im Regierungsentwurf zum BilRUG finden sich entsprechende Ausführungen. Daher kann nur vermutet werden, ob der Gesetzgeber hier keinen Anpassungsbedarf gesehen hat, weil der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

⁸⁵ Vgl. Europäisches Parlament und Europäischer Rat (2013), S. 19 und 26; Lanfermann (2013), S. 849; Velte (2013), S. 1125; Zwirner (2014), S. 315; Reitmeier/Rimmelpacher (2015), S. 1.

⁸⁶ Vgl. Kreipl (2013), S. 405; Lanfermann (2013), S. 852; Zwirner (2014), S. 315.

⁸⁷ Vgl. Deutscher Bundestag (2015), S. 1245 – 1267.

⁸⁸ Vgl. Oser/Orth/Wirtz (2015), S. 1729; Reitmeier/Rimmelpacher (2015), S. 1 mit weiterführenden Ausführungen zu den Auswirkungen des BilRUG auf die handelsrechtlichen Vorschriften.

⁸⁹ Vgl. Hoffmann (2013), S. 557; Lanfermann (2013), S. 849, 852; Zwirner (2014), S. 315; Reitmeier/Rimmelpacher (2015), S. 1. A. A. Kreipl (2013), S. 405.

⁹⁰ Vgl. hierzu weiterführend Zülch/Güth/Stamm (2012), S. 416; Hoffmann (2013), S. 557 – 558; Lanfermann (2013), S. 850.

⁹¹ Vgl. Velte (2013), S. 1127; Glaser/Hachmeister (2015), S. 565; Reitmeier/Rimmelpacher (2015), S. 1 – 3.

se bereits Teil der gelebten Bilanzierungspraxis ist. Es ist allerdings auch möglich, dass der Gesetzgeber diesen Grundsatz aus bestimmten Gründen bewusst nicht nach den Vorgaben der in der EU-Rechnungslegungsrichtlinie vorgesehenen Art und Weise umsetzen wollte.⁹²

In der hier vorliegenden Untersuchung wird der zuletzt genannten Auffassung gefolgt. Demnach handelt es sich bei der **nicht vorgenommenen Umsetzung** des Art. 6 Abs. 1 Buchstabe h EU-Rechnungslegungsrichtlinie um **eine bewusste Entscheidung** des Gesetzgebers. Hierbei ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber keine Änderungsnotwendigkeit gesehen hat, weil die bislang bestehenden Bilanzierungsregelungen den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in ausreichendem Maße berücksichtigen. So wird mit den gesetzlichen Vorgaben zum wirtschaftlichen Eigentum von Vermögensgegenständen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB) und der rechtlichen Betrachtungsweise bei der Zurechnung von Schulden (§ 246 Abs. 1 Satz 3 HGB) deutlich, dass der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im deutschen Bilanzrecht schwerpunktmäßig für die Bilanzierung von Vermögensgegenständen, **jedoch nicht von Schulden** umgesetzt wurde. Somit ist im Handelsrecht nach der hier vertretenen Auffassung nicht von einem allgemein gültigen Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszugehen.

Die bislang dargestellten Rechtsgrundlagen betreffen Konzernabschlüsse, die nach den Vorschriften des HGB aufgestellt werden. Allerdings sind bei **kapitalmarktorientierten (Mutter-)Unternehmen** i. S. d. Art. 4 der EG-Verordnung 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (sog. IAS-Verordnung)⁹³ Besonderheiten bei der Aufstellung des Konzernabschlusses zu beachten. Denn gemäß Art. 4 dieser Verordnung sind alle kapitalmarktorientierten Unternehmen in der EU **verpflichtet**, ihre Konzernrechnungslegung in Übereinstimmung mit den **IFRS** aufzustellen, soweit sie von der EU übernommen und im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurden (Art. 3 Abs. 1 und 3 der EG-Verordnung 1606/2002). Hierbei ist zu beachten, dass die IAS-Verordnung als unmittelbar geltendes europäisches Recht keiner Trans-

⁹² Vgl. Lüdenbach/Freiberg (2015), S. 564.

⁹³ Vgl. Europäisches Parlament und Europäischer Rat (2002), S. 1 – 4. Kapitalmarktorientierte Unternehmen werden für handelsrechtliche Zwecke in § 264d HGB definiert und inhaltlich konkretisiert. Hierbei sind keine nennenswerten Unterschiede zu der Definition in Art. 4 der EG-Verordnung 1606/2002 festzustellen.

formation in nationales Recht bedarf (vgl. Art. 288 Satz 2 AEUV).⁹⁴ In Deutschland wurde die IAS-Verordnung mit § 315e HGB weiter konkretisiert und ergänzt. So hat der deutsche Gesetzgeber nicht-kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen ein Wahlrecht eingeräumt, ihren Konzernabschluss befreiend nach IFRS aufzustellen (§ 315e Abs. 3 HGB i. V. m. Art. 5 a) der EG-Verordnung 1606/2002).⁹⁵ Aus diesem Grund sind auch die in der EU übernommenen IFRS als Teil der normativen Grundlagen der Konzernrechnungslegung in Deutschland von einem bestimmten Anwenderkreis zu beachten.⁹⁶

Die Regelungen der internationalen Rechnungslegung lassen sich wie folgt gliedern:

- Vorwort zu den International Financial Reporting Standards (sog. Preface),
- das Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung 2010 (The Conceptual Framework for Financial Reporting),
- die Standards (IAS und IFRS) und
- die Interpretationen des SIC bzw. des IFRS IC (vormals IFRIC).⁹⁷

Die **speziellen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung** finden sich in den IFRS 3 sowie 10 bis 12 und in und IAS 28. Daneben sind für die Aufstellung des Konzernabschlusses alle anderen Standards, insbesondere für die Aufstellung der (vereinheitlichten) Abschlüsse der einbeziehungspflichtigen Tochterunternehmen, relevant.⁹⁸

In der folgenden Abbildung werden die Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung und ihre Zusammenhänge im Überblick dargestellt:

⁹⁴ Vgl. Kahle (2003), S. 262 – 263; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 15; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 109; Herdegen (2016), § 8, Rn. 40; Scheffler (2016), Rz. 560.

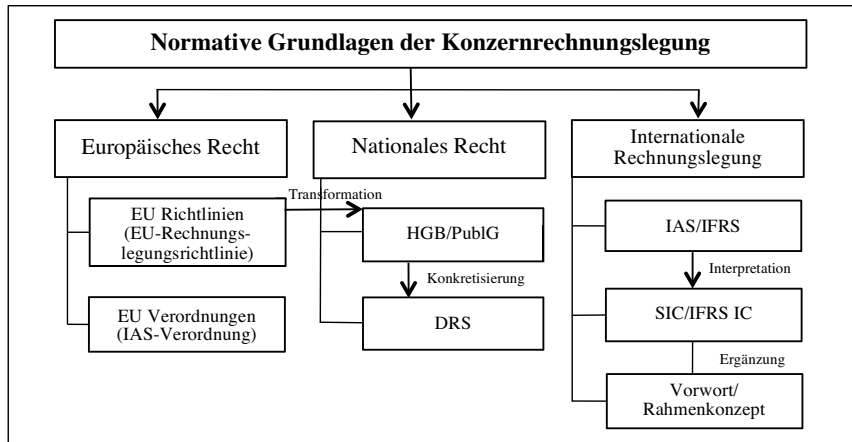
⁹⁵ Vgl. Busse von Colbe u. a. (2010), S. 17; Küting/Weber (2012), S. 3 – 4; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 5 – 6.

⁹⁶ Vgl. Hennrichs (2014), Rn. 47 – 51; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 53.

⁹⁷ Vgl. hierzu weiterführend; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 35; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 62 – 66; IAS 1.7, Stichwort: International Financial Reporting Standards (IFRS).

⁹⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 37 – 39.

Abbildung 2: Überblick über die normativen Grundlagen der Konzernrechnungslegung



2.2.2 Der Konzern und die Konzernrechnungslegung als Gegenstand der Untersuchung

2.2.2.1 Begriffliche Einordnung und inhaltliche Abgrenzung des Konzerns

Nachdem nunmehr die Rechtsgrundlagen herausgearbeitet wurden, sind für den weiteren Gang der Untersuchung die zu untersuchenden Objekte zu definieren, einzuordnen und inhaltlich abzugrenzen. Im Rahmen dieses Abschnitts 2.2 zu den Grundlagen der Konzernrechnungslegung stehen die beiden Untersuchungsobjekte **Konzern** und **Konzernrechnungslegung** im Fokus.⁹⁹ Nachfolgend wird hierzu zunächst einmal der Konzern als – zumindest aus theoretischer Sicht – bilanzierende Einheit inhaltlich näher beleuchtet und begrifflich abgegrenzt.

Interessanterweise hat sowohl der europäische als auch der deutsche Gesetzgeber in den einschlägigen Normen zur Konzernrechnungslegung bewusst darauf verzichtet, den **Begriff des Konzerns gesetzlich zu definieren**.¹⁰⁰ Ursächlich hierfür ist die Tatsache, dass die Mitgliedstaaten bei der Erarbeitung und Verabschiedung der 7. EG-Richtlinie hinsichtlich des Konzernbegriffs inhaltlich keinen Konsens finden konnten.¹⁰¹ Vielmehr hat der deutsche Gesetzgeber für **aktienrechtliche Zwecke** in § 18

⁹⁹ Die Unterstützungskasse, als weiteres Untersuchungsobjekt, wird im Abschnitt 3 inhaltlich näher beleuchtet.

¹⁰⁰ Vgl. Bundesregierung (1985), S. 35.

¹⁰¹ Vgl. ADS (1996), Vorbemerkungen zu §§ 290 – 315 HGB, Rn. 89; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 41.

AktG eine Legaldefinition formuliert. Demnach bilden ein herrschendes und ein oder mehrere abhängige Unternehmen einen Konzern, sofern die abhängigen Unternehmen unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens zusammengefasst sind (§ 18 Abs. 1 Satz 1 AktG). Die einzelnen Unternehmen sind in diesem Fall Konzernunternehmen (§ 18 Abs. 1 Satz 1 AktG). Ohne diese rein für aktienrechtliche Zwecke relevante Definition näher analysieren zu wollen,¹⁰² werden zwei prägende Elemente für einen Konzern deutlich, nämlich der Zusammenschluss rechtlich selbständiger Unternehmen und die wirtschaftliche Einheit. In diesem Zusammenhang soll darauf hingewiesen werden, dass für Zwecke der Konzernrechnungslegung der von Subordinationsverhältnissen geprägte Unterordnungskonzern (§ 18 Abs. 1 AktG) relevant ist. Der aktienrechtlich ebenfalls bedeutsame Gleichordnungskonzern (§ 18 Abs. 2 AktG) wird daher in der weiteren Betrachtung vernachlässigt.¹⁰³

Etymologisch wird das Wort „Konzern“ auf den lateinischen Begriff „concernere“ zurückgeführt und mit „zusammenfügen, vermischen“ übersetzt.¹⁰⁴ Im DUDEN wird ein Konzern definiert als ein „Zusammenschluss von Unternehmen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, ohne dabei ihre Selbständigkeit aufzugeben“¹⁰⁵. Diese Definition herrscht auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur vor.¹⁰⁶ Dabei lassen sich **zwei Elemente unterscheiden**, die prägend für das Gebilde Konzern sind und auch unmittelbare Auswirkungen auf die Konzernrechnungslegung haben: Ein Konzern ist zum einen ein Zusammenschluss rechtlich selbständiger Unternehmen und er bildet zum anderen eine wirtschaftliche Einheit. Daher wird der Konzern für den weiteren Verlauf der Arbeit als Zusammenschluss rechtlich selbständiger Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit definiert.¹⁰⁷ Diese beiden Elemente der Konzerndefinition werden nachfolgend eingehender analysiert und eingeordnet, um die daraus folgenden Erkenntnisse für die Beurteilung der in Abschnitt 1 aufgeworfenen Problemstellung heranziehen zu können.

Die folgenden Ausführungen beruhen auf einem bewusst einfach gehaltenen Ausgangsbeispiel. Demnach erwirbt ein Unternehmen zu einem bestimmten Zeitpunkt

¹⁰² Vgl. hierzu weiterführend Emmerich (2016), Rn. 1 – 37.

¹⁰³ Vgl. hierzu weiterführend Hannemann (1934), S. 10 – 13; ADS (1996), § 290 HGB, Rn. 89; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 61; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 7.

¹⁰⁴ Vgl. Ochs (1976), S. 5; Küting/Weber (2012), S. 79.

¹⁰⁵ Duden (2015), S. 593, Stichwort: Konzern.

¹⁰⁶ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 83, 96 – 97; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 1.

¹⁰⁷ Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brüsel (2014), S. 3.

100 % der Anteile an einem anderen Unternehmen, wobei beide Unternehmen die Rechtsform einer GmbH haben. Außerdem wird unterstellt, dass ein Geschäftsanteil (§ 5 Abs. 2 – 4 GmbHG) an der erworbenen GmbH eine Stimme gewährt (§ 47 Abs. 2 GmbHG). Eine derartige Transaktion wird in der Konzernrechnungslegung als **Unternehmenszusammenschluss** bezeichnet (IFRS 3.3, Anhang A, Stichwort „Unternehmenszusammenschluss“, und Anhang B, Paragraphen B5 – B6). Aufgrund der Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse wird handelsrechtlich unwiderlegbar vermutet, dass das erwerbende Unternehmen einen **beherrschenden Einfluss** über das erworbene Unternehmen ausübt (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Aufgrund dessen wird ein sog. **Mutter-Tochter-Verhältnis** zwischen den beiden Unternehmen begründet (§ 290 Abs. 1 HGB). In dieser Konstellation ist das erwerbende Unternehmen **grundsätzlich** dazu verpflichtet, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht **aufzustellen** (§ 290 Abs. 1 HGB). Für Zwecke der Konzernrechnungslegung wird das erwerbende Unternehmen als **Mutterunternehmen** und das erworbene Unternehmen als **Tochterunternehmen** bezeichnet (§ 290 Abs. 1 HGB).

Sowohl das Mutterunternehmen als auch das Tochterunternehmen bleiben **nach** dem Unternehmenszusammenschluss jeweils **rechtlich selbständige Unternehmen**, denn die rechtliche Struktur der beteiligten Unternehmen bleibt auch nach der Transaktion unverändert. Mit dem Erwerb der die Stimmrechte vermittelnden gesellschaftsrechtlichen Anteile an dem Tochterunternehmen wird das Mutterunternehmen vielmehr formal zunächst einmal Eigentümerin der Geschäftsanteile. Das Tochterunternehmen bleibt formal ebenfalls ein rechtlich selbständiges Unternehmen, welches als eigenständige Person des privaten Rechts im Rechtsverkehr auftritt. Beide Unternehmen sind auch nach dem Unternehmenszusammenschluss weiterhin selbständig rechts- und parteifähig, Steuersubjekt und typischerweise zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet.¹⁰⁸ Durch den Unternehmenszusammenschluss ändert sich in dem beschriebenen Anwendungsfall des Erwerbs der Mehrheit der Stimmrechte zunächst einmal also lediglich die Eigentümerstruktur des Tochterunternehmens.

Diese formale Änderung der Eigentümerstruktur hat allerdings in materieller Hinsicht weitreichende Folgen, weil sie dem – in diesem Fall neuen – (Mehrheits-) Eigentümer aufgrund der Unternehmensverfassung des Tochterunternehmens und des Gesell-

¹⁰⁸ Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 3.

schaftsrechts eine herausragende Stellung einräumt. Denn mit der Mehrheit der Stimmrechte ist das Mutterunternehmen typischerweise in der Lage, **die Finanz- und Geschäftspolitik** des Tochterunternehmens in seinem Sinne **zu beeinflussen**, was i. d. R. auch die Intention dieser Transaktion ist. Es koordiniert die wesentlichen Fragen der Unternehmenspolitik des Tochterunternehmens. Hierbei überwiegen typischerweise die Konzerninteressen die Einzelinteressen des Tochterunternehmens. Das rechtlich selbständige Tochterunternehmen kann in wirtschaftlicher Hinsicht als **Abteilung oder Niederlassung** des fiktiv einheitlichen Gebildes Konzern beurteilt werden.¹⁰⁹ In Abhängigkeit vom Grad der Integration wird es in vielen Konzernen auch genau so geführt. Derart weitgehende Einflussmöglichkeiten des Mutterunternehmens auf das Tochterunternehmen werden als **beherrschender Einfluss** bezeichnet.¹¹⁰ Diese Überlegungen bilden die Grundlage bei der Bilanzierung innerhalb der Konzernrechnungslegung.¹¹¹ Eine ähnliche Definition verwendete auch der *Reichsfinanzhof* in einem Urteil aus dem Jahr 1930, „dessen Rechtsprechung die Entwicklung des materiellen Konzernrechtes erheblich gefördert hat, in der grundlegenden Entscheidung I A 226/29 vom 30. 1. 1930 [mit dem er] den Konzern als ein Gebilde bestimmt, das ‚unter einheitlicher Leitung steht, und dessen einzelne Teile als autonome Einheiten aus sich selber nicht mehr begriffen werden können, ...‘“¹¹².

Das Mutter- und das Tochterunternehmen bilden demnach nach dem Unternehmenszusammenschluss zwar keine rechtliche, aber eine **wirtschaftliche Einheit**, da es sich jeweils um rechtlich selbständige Unternehmen handelt, beide jedoch aufgrund der (beherrschenden) Einflussmöglichkeiten des Mutterunternehmens wirtschaftlich voneinander abhängig sind. Diese wirtschaftliche Einheit ist als fiktives Gebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu beurteilen, denn der Konzern ist als solcher rechtlich nicht existent. Er bildet weder eine Steuer- noch eine Haftungseinheit und hat auch keine eigenen Konzernorgane (Vorstand, Aufsichtsrat, Hauptversammlung). Die Leitung und Überwachung des Konzerns übernehmen faktisch die jeweiligen Organe des an der Spitze des Konzerns stehenden Mutterunternehmens.¹¹³

¹⁰⁹ Vgl. Küting (1974), S. 134; Ebeling (1995), S. 1; Küting/Weber (2012), S. 96; Emmerich (2016), Rn. 5.

¹¹⁰ Vgl. zum Begriff des beherrschenden Einflusses weiterführend Küting/Seel (2009), S. 38.

¹¹¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 1.

¹¹² Hannemann (1934), S. 6.

¹¹³ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 83 – 84; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 7.

Die dargestellte Struktur beschreibt einen sog. **einstufigen Konzern**. Sie kann auch ohne Weiteres auf **mehrstufige Konzernstrukturen** ausgeweitet werden. In diesem Fall würde das Tochterunternehmen seinerseits einen beherrschenden Einfluss auf ein oder mehrere (andere) Unternehmen ausüben, welche als Enkelunternehmen bezeichnet werden. Hierbei sind den Verästelungen nach unten hin keine Grenzen gesetzt. Bei mehrstufigen Konzernen sind die konzernbilanzrechtlichen Regelungen für einstufige Konzerne analog anzuwenden.¹¹⁴ Da sich insoweit bei der Abbildung von Unterstützungskassen keine Unterschiede zwischen ein- und mehrstufigen Konzernen ergeben, werden in der vorliegenden Untersuchung nur einstufige Konzerne betrachtet.

2.2.2.2 Definition und Bestandteile der Konzernrechnungslegung

Als **Ausgangspunkt** für die Definition und Abgrenzung der Konzernrechnungslegung wird zunächst die Rechnungslegung eines Unternehmens näher betrachtet.

Die **Rechnungslegung eines Unternehmens** besteht, abhängig von der Größe und der Rechtsform, bei einer großen Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3 HGB) aus der Buchführung, dem Jahresabschluss und dem Lagebericht (§§ 238 Abs. 1 Satz 1, 264 Abs. 1 Satz 1 HGB).¹¹⁵ Coenenberg/Haller/Schultze definieren den Jahresabschluss als „jährliche[n] Abschluss der im Rahmen der Finanzbuchhaltung gemachten Aufzeichnungen und gewonnenen Daten“¹¹⁶. Sie hat nach Wöhe/Döring/Brösel „die Aufgabe, die wirtschaftlichen Vorgänge (Geschäftsvorfälle) eines Unternehmens in einem komprimierten Zahlenwerk zu dokumentieren“¹¹⁷. Dadurch wird die Rechnungslegung „zum Informationsinstrument für diverse Adressatengruppen“¹¹⁸. In der Rechnungslegung eines Unternehmens werden also im Allgemeinen die **wirtschaftlichen Verhältnisse** des Unternehmens abgebildet, um den verschiedenen Adressatengruppen der Rechnungslegung **Informationen** für ihre **wirtschaftlichen Entscheidungen** bereitzustellen.¹¹⁹

¹¹⁴ Vgl. Baetge (1995), S. 19 – 20 mit weiterführenden Ausführungen zu Besonderheiten bei der Konsolidierung mehrstufiger Konzerne.

¹¹⁵ Vgl. Wöhe/Döring/Bröse (2016), S. 632, 645.

¹¹⁶ Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 3.

¹¹⁷ Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 645.

¹¹⁸ Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 3.

¹¹⁹ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115 – 117; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 75; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 19.

Bei den **Adressaten der Rechnungslegung** bzw. der Unternehmensrechnung¹²⁰ lassen sich externe und interne Adressatengruppen unterscheiden. Da sie bei ihren wirtschaftlichen Entscheidungen unterschiedliche Interessen am Unternehmen verfolgen, sind auch ihre Informationsbedürfnisse unterschiedlich. Daher wird die Unternehmensrechnung in externe und interne Rechnungslegung unterschieden. Zu den **externen Adressatengruppen** gehören vor allem die (nicht gleichzeitig geschäftsführenden) Gesellschafter, die Gläubiger (z. B. Banken und Lieferanten), Kunden, der Staat (vor allem die Finanzverwaltung), Arbeitnehmer und die übrige interessierte Öffentlichkeit. Demgegenüber zählt die Unternehmensleitung zu den internen Adressatengruppen.¹²¹ Im Rahmen der vorliegenden Arbeit stehen die externen Adressatengruppen sowie die externe Rechnungslegung im Fokus der Betrachtung.

Die Definition der Rechnungslegung für ein Unternehmen gilt analog auch für Konzerne. Bei der Konzernrechnungslegung handelt es sich um die **Rechnungslegung der** in Abschnitt 2.2.2.1 näher beleuchteten **wirtschaftlichen Einheit Konzern**. Für *Baetge/Kirsch/Thiele* „ist der Konzernabschluss quasi der „**Einzelabschluss des Konzerns**““¹²². Eine ähnliche Definition findet sich bei *Coenenberg/Haller/Schultze*, wonach „der Konzernabschluss .. der eigenständige Abschluss der wirtschaftlichen Einheit Konzern [ist]“¹²³. von *Wysocki/Wohlgemuth/Brösel* kommen zu einer vergleichbaren Definition, nach der ein „**Gesamtkonzernabschluss** .. ein Einzelabschluss [ist], der von dem Mutterunternehmen an der Konzernspitze erstellt wird und grundsätzlich den gesamten Konzern umfasst“¹²⁴. Die IFRS definieren den Konzernabschluss als „Abschluss eines **Konzerns**, in welchem die Vermögenswerte, die Schulden, das Eigenkapital, die Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme des **Mutterunternehmens** und seiner **Tochterunternehmen** so dargestellt werden, als gehörten sie zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit“ (IFRS 10.A, Stichwort „Konzernabschluss“). Damit soll die Rechnungslegung eines Konzerns also – wie bei einem rechtlich selbständigen Unternehmen – dessen **wirtschaftliche Aktivitäten** abbilden, um den ver-

¹²⁰ Im Schrifttum wird anstatt des Begriffs „Rechnungslegung“ häufig auch der Begriff „Unternehmensrechnung“ verwendet (vgl. z. B. Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 3). Im Rahmen dieser Arbeit werden beide Begriffe inhaltlich synonym verstanden.

¹²¹ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115 – 116; Küting/Weber (2012), S. 100; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 9; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 3, 5 und 19; Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 631.

¹²² Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 47. So auch Ahrend/Förster/Röblier (2016), 8. Teil, Rn. 278.

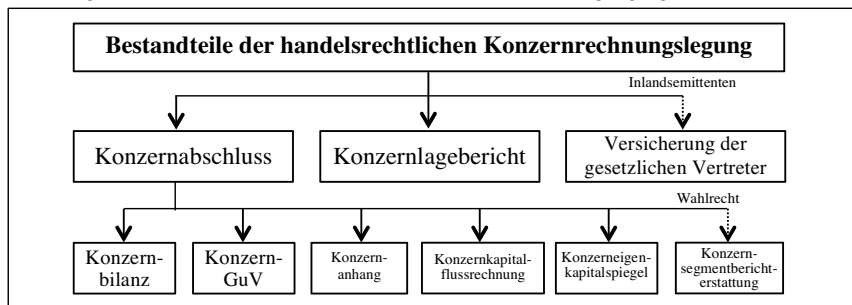
¹²³ Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 615.

¹²⁴ von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 49.

schiedenen **Adressatengruppen** der Konzernrechnungslegung **Informationen** für ihre **wirtschaftlichen Entscheidungen** bereitzustellen.¹²⁵

Die **Bestandteile der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung** werden im HGB gesetzlich vorgegeben. Demnach besteht sie aus einem Konzernabschluss und einem Konzernlagebericht (§ 290 Abs. 1 HGB).¹²⁶ Sofern es sich bei dem Mutterunternehmen um ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen i. S. d. § 264d HGB handelt, ist die Konzernrechnungslegung um die sog. Versicherung der gesetzlichen Vertreter als eigenen Bestandteil der Konzernrechnungslegung zu erweitern (§§ 297 Abs. 2 Satz 4, 315 Abs. 1 Satz 6 i. V. m. § 37y Nr. 1 WpHG).¹²⁷ Auch die **Bestandteile des Konzernabschlusses** werden in den gesetzlichen Vorgaben des HGB im Einzelnen benannt. So besteht der Konzernabschluss aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Konzernkapitalflussrechnung, dem Konzerneigenkapitalspiegel und der Konzernsegmentberichterstattung (§ 297 Abs. 1 HGB). Hierbei handelt es sich bis auf die Konzernsegmentberichterstattung um Pflichtbestandteile eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses (§ 297 Abs. 1 Satz 2 HGB).¹²⁸ In der folgenden Abbildung werden die Bestandteile der Konzernrechnungslegung und des Konzernabschlusses systematisch dargestellt:

Abbildung 3: Die Bestandteile der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung¹²⁹



Nach **IFRS** bestehen der Einzel- und der Konzernabschluss unabhängig von der Rechtsform eines Unternehmens aus der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung, der

¹²⁵ Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 8 – 9.

¹²⁶ Vgl. Busse von Colbe u. a. (2010), S. 2, 18.

¹²⁷ Vgl. hierzu weiterführend Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 65 – 83.

¹²⁸ Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 34 – 36.

¹²⁹ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 105.

Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und dem Anhang (IAS 1.10 und IAS 1.47).¹³⁰ Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden (IFRS 8.2 bzw. IAS 33.2), müssen darüber hinaus den Anhang um eine Segmentberichterstattung ergänzen (IFRS 8.1) und das Ergebnis je Aktie darstellen (IAS 33.1).¹³¹ Auch wenn der Konzernlagebericht und die Versicherung der gesetzlichen Vertreter nach IFRS nicht **Bestandteile eines Konzernabschlusses** sind, müssen sie von kapitalmarktorientierten Unternehmen in Deutschland als eigenständige Pflichtbestandteile einer IFRS-Konzernrechnungslegung aufgestellt werden (§ 315e Abs. 1 HGB i. V. m. §§ 297 Abs. 2 Satz 4 und 315 HGB).¹³²

Im Rahmen dieser Untersuchung steht die Abbildung von Unterstützungskassen in der **Konzernbilanz** und in der **Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung** im Mittelpunkt. Die übrigen Bestandteile des Konzernabschlusses werden nur berücksichtigt, sofern sich aus der Abbildung von Unterstützungskassen Besonderheiten ergeben sollten. Das Ergebnis je Aktie, der Konzernlagebericht und die Versicherung der gesetzlichen Vertreter sind nicht Gegenstand der Untersuchung.

2.2.3 Theorien der Konzernrechnungslegung

Im Schrifttum wird mithilfe von Bilanztheorien versucht, den Zweck, die Konzeption und die inhaltliche Ausgestaltung der betrachteten Rechnungslegung unabhängig von den konkreten rechtlichen Rahmenbedingungen nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten herauszuarbeiten.¹³³ Hierzu haben sich für den Jahresabschluss einer Gesellschaft mit der statischen, der dynamischen und der organischen Bilanztheorie **drei klassische Bilanztheorien** herausgebildet, die in der Folge in unterschiedlicher Ausprägung Eingang in die konkreten gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung gefunden haben.¹³⁴ Diese Bilanztheorien sind auch für die Konzernrechnungslegung relevant, weil diese auf den Jahresabschlüssen der einbeziehungspflichtigen Unternehmen beruht.¹³⁵

¹³⁰ Vgl. von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 37; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 17 und 71.

¹³¹ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 665; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 37; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 71 und 914; Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 761.

¹³² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 38; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 37 und 71.

¹³³ Vgl. hierzu weiterführend Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 15.

¹³⁴ Vgl. hierzu weiterführend Moxter (1984), S. 5 – 79; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 14 – 27.

¹³⁵ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 91; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 15.

Ergänzend zu den Bilanztheorien wurden **Konzernbilanztheorien** entwickelt, um die Zwecke und die Konzeption der Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Konzerns als wirtschaftlicher Einheit zu entwickeln. Hierbei geht es vor allem um die Frage, wie und in welchem Umfang das in den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen abgebildete Vermögen in die Konzernrechnungslegung einzubeziehen ist. Darüber hinaus wird die Rolle der an den Tochterunternehmen beteiligten Minderheitsgesellschafter charakterisiert sowie ihre bilanzielle Abbildung in der Konzernrechnungslegung problematisiert. Im Schrifttum werden mit der sog. Einheits- theorie und der sog. Interessentheorie zwei Konzernbilanztheorien unterschieden, die seit ihrer Entwicklung zu Beginn des letzten Jahrhunderts kontrovers diskutiert werden.¹³⁶ Diese Konzernbilanztheorien sind auch im Rahmen der vorliegenden Arbeit relevant, weil sie die **theoretische Basis** für die Herleitung von normengerechten Grundsätzen zur Abbildung von Unterstützungskassen und die Auslegung der jeweiligen Vorschriften bilden.

Nach der **Einheitstheorie** können die Gesellschafter des obersten Mutterunternehmens als Mehrheitsgesellschafter im Konzern ihre Interessen aufgrund ihres beherrschenden Einflusses gegenüber den Minderheitsgesellschaftern der Tochterunternehmen durchsetzen. In der Konsequenz können die Interessen der Minderheitsgesellschafter vernachlässigt werden, weil sie nicht durchsetzbar und damit irrelevant sind. Die Vertreter der Einheitstheorie gehen somit von einer **gleichgerichteten Interessenlage** sämtlicher Gesellschaftergruppen aus. Aufgrund der Abhängigkeitsverhältnisse und Interessenlagen werden die Minderheitsgesellschafter als Gesellschafter des Konzerns und nicht als Fremdkapitalgeber behandelt.¹³⁷

Damit besteht der **Zweck der Konzernrechnungslegung** nach Auffassung der Vertreter der Einheitstheorie darin, „die Vermögens- und Ertragslage des Konzerns als einer speziellen Einheit dar[zustellen]. Der Gesichtspunkt der herrschenden Gesellschaft hat hinter dem der Einheit „Konzern“ zurückzutreten.“¹³⁸ Die Struktur der Gesellschafter spielt in einer Konzernrechnungslegung auf Basis der Einheitstheorie – wie bei einer einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung – keine Rolle. Daher geht die Einheitstheo-

¹³⁶ Vgl. Bores (1935), S. 129 – 141; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 15.

¹³⁷ Vgl. Bores (1935), S. 129 – 130; Dreger (1969), S. 41 – 42; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 11; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 16.

¹³⁸ Dreger (1969), S. 41.

rie bei der Frage nach **Art und Umfang der Einbeziehung** des Tochterunternehmens konsequenterweise von einer vollständigen Einbeziehung der Vermögens- und Schuldposten sowie der Aufwendungen und der Erträge in den Konzernabschluss aus. Hierbei wird vernachlässigt, dass dem Mutterunternehmen bei einer Beteiligungsquote von unter 100 % formal gerade nicht das gesamte Vermögen und der gesamte Erfolg des Tochterunternehmens zuzurechnen ist. Dieser Umstand wird über die Bildung eines Ausgleichspostens für die Anteile anderer Gesellschafter abgebildet (§ 307 Abs. 1 HGB). In diesem Posten wird der Anteil der Minderheitsgesellschafter an den Vermögens- und Schuldposten sowie den Gewinnen und Verlusten des Tochterunternehmens bilanziert und im Laufe der Jahre fortgeschrieben. Der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnisanteil des Tochterunternehmens wird nicht im Rahmen der Gewinnermittlung als Aufwand oder Ertrag, sondern im Rahmen einer fiktiven Gewinnverwendung nach dem (Konzern-)Jahresüberschuss verteilt. Der Einheitstheorie folgend sind die konzerninternen Geschäftsvorfälle in voller Höhe zu eliminieren, weil es sich um Geschäfte des Konzerns mit sich selbst handelt. Diese Art der vollständigen Einbeziehung des Tochterunternehmens und die Eliminierung der konzerninternen Geschäftsvorfälle in voller Höhe wird als **Vollkonsolidierung** bezeichnet (§ 271 Abs. 2 HGB i. V. m. §§ 300 – 307 HGB).¹³⁹

Die Mehrheitsgesellschafter üben auch nach der **Interessentheorie** einen beherrschenden Einfluss über die Tochterunternehmen aus. Dennoch kommt die Interessentheorie in ihrer ursprünglichen Ausprägung bei der Interpretation der Rolle der Minderheitsgesellschafter, bei der Herleitung des Zwecks sowie bei Art und Umfang der Abbildung des Tochterunternehmens im Konzernabschluss zu abweichenden Ergebnissen. Denn nach der Interessentheorie werden bei der Konzeption des Konzernabschlusses die Interessen der Minderheitsgesellschafter – anders als nach der Einheitstheorie – gerade **nicht vernachlässigt**. Somit geht die Interessentheorie nicht von einer gleichgerichteten, sondern von einer **auseinanderlaufenden Interessenlage** der beiden Gesellschaftergruppen aus. Aufgrund dieser gegensätzlichen Interessen werden die Minderheitsgesellschafter als konzernfremde Parteien angesehen. Demzufolge werden die von ihnen bereitgestellten Mittel nicht als Eigen-, sondern als Fremdkapital betrachtet.¹⁴⁰

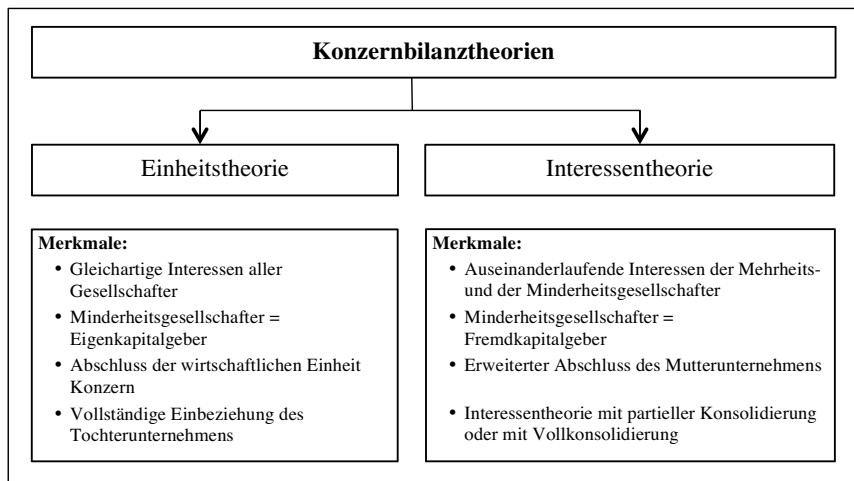
¹³⁹ Vgl. Bores (1935), S. 138 – 139; Dreger (1969), S. 41 – 43; Baetge (1995), S. 19; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 59; Küting/Weber (2012), S. 48 – 49, 94 – 95; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 11, 15; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 16 – 17; Hachmeister/Beyer (2016), Rz. 5, 21 – 22.

¹⁴⁰ Vgl. Bores (1935), S. 129 – 136; Dreger (1969), S. 41 – 43; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 11 – 12; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 17 – 18.

Auf Basis dieser Überlegungen ist der **Zweck der Konzernrechnungslegung** auch nicht die Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns als wirtschaftliche Einheit. Vielmehr liegt der Zweck einer Konzernrechnungslegung nach der Interessentheorie darin, die wirtschaftliche Lage des Konzerns aus der Sicht des Mehrheitsgesellschafters abzubilden. Ein auf diese Weise aufgestellter Konzernabschluss kann als **erweiterter Einzelabschluss des Mutterunternehmens** interpretiert werden.¹⁴¹ Zu **Art und Umfang der Einbeziehung der Tochterunternehmen** haben sich zwei Ausprägungen der Interessentheorien herausgebildet: Vertreter der klassischen der Interessentheorie erachten die Interessentheorie mit partieller Konsolidierung als sachgerecht, andere, insbesondere im jüngeren Schrifttum, die Interessentheorie mit Vollkonsolidierung.¹⁴² Da die beiden Ausprägungen der Interessentheorie für die zu untersuchende Abbildung von Unterstützungskassen im Konzernabschluss zumindest bei der Beurteilung dem Grunde nach zu keinen Unterschieden führen, werden sie nicht weiter vertieft.

In der nachfolgenden Abbildung werden die beiden Konzernbilanztheorien neben ihren prägenden Merkmalen im Überblick gegenübergestellt.

Abbildung 4: Konzernbilanztheorien und ihre wichtigsten Merkmale



¹⁴¹ Vgl. Dreger (1969), S. 41; von Wosocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 11; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 18.

¹⁴² Vgl. hierzu weiterführend und m. w. N. Küting/Weber (2012), S. 92 – 94; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 19 – 20.

Am Ende dieses Abschnitts stellt sich die Frage, welche der beiden Konzernbilanztheorien für die Untersuchung der im Rahmen dieser Arbeit aufgeworfenen **Problemstellung relevant** ist. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass sich die **handelsrechtlichen Vorschriften** zur Konzernrechnungslegung bei der Einbeziehung von Tochterunternehmen überwiegend der Einheitstheorie bzw. der ähnlich ausgestalteten Interessentheorie mit Vollkonsolidierung zuordnen lassen. Die klassische Interessentheorie mit partieller Konsolidierung findet sich in den handelsrechtlichen Vorschriften zur Vollkonsolidierung eher in Ausnahmefällen, z. B. bei der Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes.¹⁴³ Mit der Verabschiedung der zweiten Phase des sog. Business Combinations-Projektes fand auch bei den **IFRS** eine Weiterentwicklung der Rechnungslegungsvorschriften in Richtung Einheitstheorie statt. Dies wird vor allem mit der Möglichkeit zur sog. Full-Goodwill-Bilanzierung deutlich (IFRS 3.19). Demnach wird der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Teil des Geschäfts- oder Firmenwertes zusammen mit dem auf den Mehrheitsgesellschafter entfallenden Teil in einem Posten bilanziert. Allerdings enthalten auch die IFRS interessentheoretisch geprägte Elemente (z. B. der Adressatenkreis eines IFRS-Konzernabschlusses oder der gesonderte Ausweis der Anteile von Minderheitsgesellschaftern, sog. nicht beherrschende Anteile (IFRS 10.22)).¹⁴⁴ Das IASB hat hierzu mit der Verabschiedung des IFRS 10 ausdrücklich klargestellt, dass es keine Entscheidung zugunsten einer bestimmten Konzerntheorie getroffen hat (IFRS 10.BCZ170 Satz 4). Somit lässt sich weder die handelsrechtliche noch die internationale Rechnungslegung eindeutig einer der beiden Bilanztheorien zuordnen. In beiden Rechnungslegungskreisen überwiegen zwar die einheitstheoretischen Elemente, es finden sich jedoch auch Regelungen, die sich der Interessentheorie zuordnen lassen.¹⁴⁵

Die **Einheitstheorie erscheint als die konzeptionell überzeugendere Theorie**, da bereits dem Grundgedanken des beherrschenden Einflusses der Mehrheitsgesellschafter und der daraus folgenden Vernachlässigung der Interessen der Minderheitsgesellschafter sowohl in theoretischer als auch in praktischer Hinsicht zuzustimmen ist.¹⁴⁶ Zwar ist die Interessenlage der Mehrheits- und der Minderheitsgesellschafter in der

¹⁴³ Vgl. Heni (2008), Rz. 38; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 21 – 22.

¹⁴⁴ Vgl. Küting/Weber/Wirth (2008), S. 139.

¹⁴⁵ Vgl. ADS (1996), Vorbemerkungen zu §§ 290 – 315 HGB, Rn. 28 – 29; Heni (2008), Rz. 39; Küting/Weber (2012), S. 95; Schwarzkopf (2013), S. 7, 37; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 11 – 12; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 37, 85 – 86, 125.

¹⁴⁶ So auch Schwarzkopf (2013), S. 39 – 45 sowie S. 52 – 53, mit einer eingehenden Analyse der im Schrifttum diskutierten Argumente und weiteren Nachweisen; Heni (2008), Rz. 40.

Regel tatsächlich nicht homogen,¹⁴⁷ doch sind die Minderheitsgesellschafter aufgrund der Machtverhältnisse innerhalb eines Konzerns im Normalfall eben gerade nicht in der Lage, ihre ggf. abweichenden Interessen durchzusetzen. Daher können sie in den folgenden Überlegungen vernachlässigt werden. Hierauf aufbauend scheint es ebenso zutreffend, die Minderheitsgesellschafter als Eigenkapitalgeber und nicht als Fremdkapitalgeber zu behandeln. Auch wenn ein Minderheitsgesellschafter im typischen Anwendungsfall nicht in der Lage ist, seine Interessen durchzusetzen, bleibt er formal und materiell Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten, die ihm das Gesellschaftsrecht und der Gesellschaftsvertrag zugestehen. Somit ist es nur konsequent, sämtliche Vermögens- und Schuldposten sowie Aufwendungen und Erträge des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss einzubeziehen und hierbei sämtliche konzerninternen Geschäftsvorfälle zu eliminieren. Ein so im Wege der Vollkonsolidierung aufgestellter Konzernabschluss entspricht konzeptionell am ehesten dem **Einzelabschluss der wirtschaftlichen Einheit Konzern**. Zu dem gleichen Ergebnis kommt bereits Bores in seiner Arbeit zu „Konsolidierte Erfolgsbilanzen“ aus dem Jahr 1935. Nach seinen Worten entspricht „die Einheitstheorie ... den Konsolidierungsgrundsätzen am vollkommensten“¹⁴⁸.

Die Unterscheidung zwischen Einheits- und Interessentheorie dürfte bei der **hier zu untersuchenden Fragestellung** der Abbildung von Unterstützungskassen im Konzernabschluss nicht zu deutlich unterschiedlichen Ergebnissen führen. Die Hauptunterschiede werden in der Höhe des einbezogenen Reinvermögens und in der Höhe des Anteils der Minderheitsgesellschafter liegen. Beides ist allerdings nur eine Folge der Konsolidierungstechnik und keine inhaltliche Folge der in Abschnitt 1 aufgeworfenen Fragestellungen, da der Konzern nach beiden Theorien eine wirtschaftliche Einheit bildet: Der Konzernabschluss muss nach beiden Theorien die wirtschaftliche Lage der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen so darstellen, als ob sie insgesamt ein einheitliches Unternehmen wären.¹⁴⁹ Diese Überlegung hat Dreger bereits zu einem frühen Zeitpunkt der konzernbilanzrechtlichen Forschung herausgearbeitet. Denn für ihn stehen „Einheits- und Interessentheorie .. einander freilich nicht so unüberbrückbar gegenüber, wie es zunächst den Anschein hat und vielfach in der Litera-

¹⁴⁷ Vgl. Schwarzkopf (2013), S. 43 – 45.

¹⁴⁸ Bores (1935), S. 136 mit Begründung auf den S. 136 – 138.

¹⁴⁹ Vgl. Dreger (1969), S. 42 – 43.

tur dargestellt wird¹⁵⁰. Daher werden die grundlegenden Fragestellungen der Abbildung von Unterstützungskassen im Konzernabschlusses nach beiden Theorien zu gleichen Ergebnissen führen.

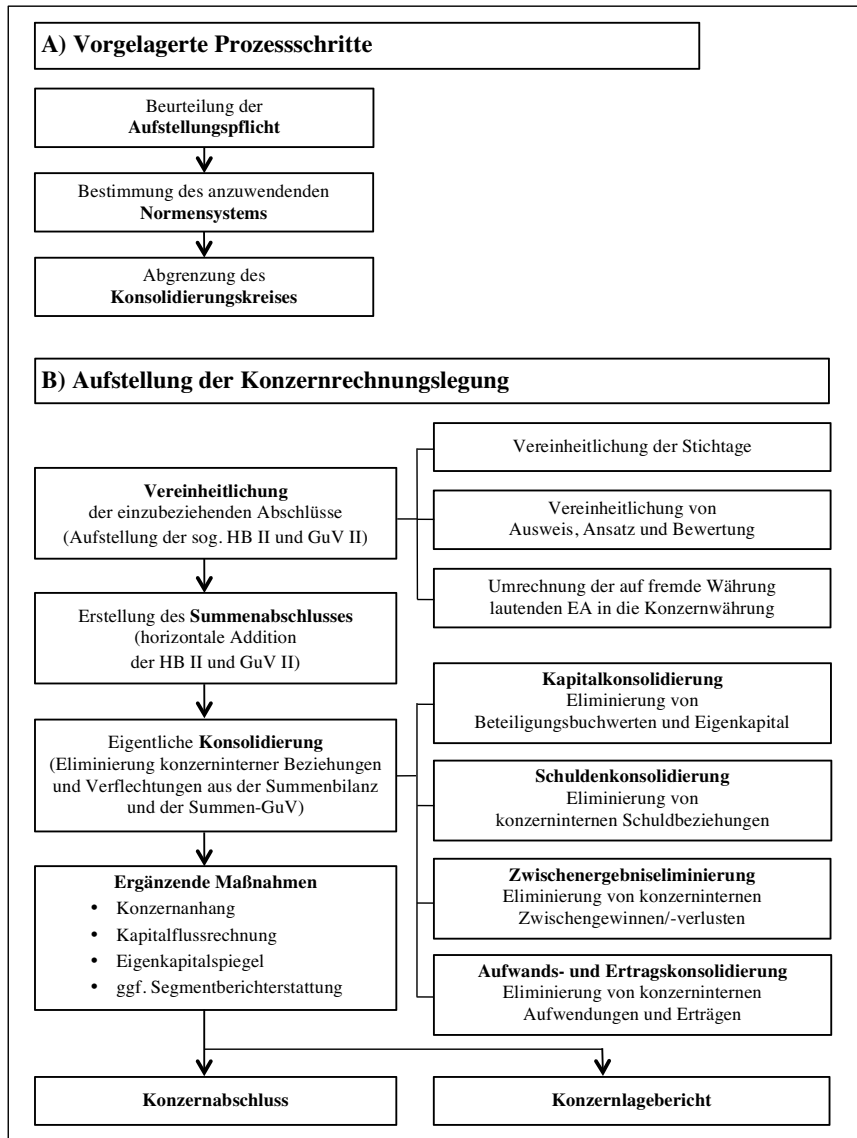
2.2.4 Prozess der Konzernrechnungslegung

Die Konzernrechnungslegung ist von den **gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens** in den ersten fünf Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen (§ 290 Abs. 1 Satz 1 HGB). Hierbei hat der Gesetzgeber die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens verpflichtet, neben dem Jahresabschluss des rechtlich selbständigen Mutterunternehmens auch einen Konzernabschluss für die wirtschaftliche Einheit Konzern aufzustellen, weil der Konzern selbst über keine eigenen Konzernorgane verfügt.¹⁵¹

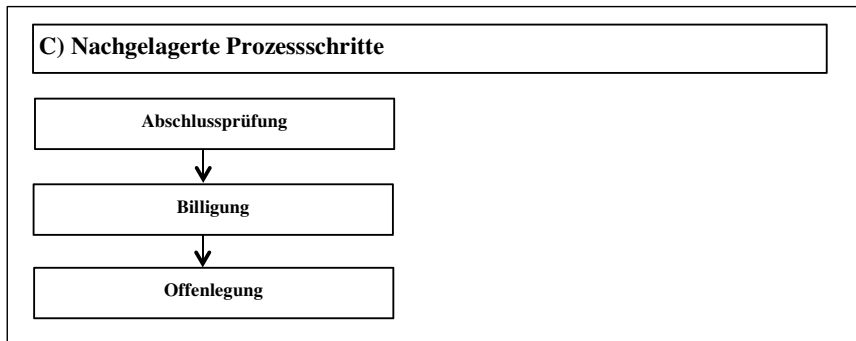
Hier ist eine tiefer gehende Analyse und Darstellung des Prozesses der Konzernrechnungslegung erforderlich, um die **Abbildung von Unterstützungskassen** nicht nur theoretisch zu beleuchten und systematisch herzuleiten, sondern auch anhand eines konkreten Anwendungsfalls praktisch umsetzen zu können. Eine derartige praktische Umsetzung soll neben Hinweisen für die betriebliche Praxis gleichzeitig die Konsistenz und Plausibilität der theoretischen Überlegungen unterlegen. Dazu werden in der folgenden Abbildung die **einzelnen Prozessschritte der Konzernrechnungslegung** von der Aufstellung bis zur Offenlegung im Überblick dargestellt. Dieser Prozess ist aufgrund der Besonderheiten des Konzerns als fiktives Gebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit viel komplexer als der der Rechnungslegung für ein rechtlich selbständiges Unternehmen: Neben den der eigentlichen Aufstellungsphase vorgelagerten Prozessschritten, die bei der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung vollständig entfallen, unterscheidet sich auch die Aufstellungsphase der Konzernrechnungslegung deutlich von dieser. Der nachfolgend dargestellte Prozess ist, unabhängig vom zugrunde liegenden Normensystem, sowohl für eine Konzernrechnungslegung nach HGB als auch nach IFRS relevant.

¹⁵⁰ Dreger (1969), S. 42.

¹⁵¹ Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 2.2.2.1.

Abbildung 5: Prozessschritte der Konzernrechnungslegung¹⁵²

¹⁵² Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 9, mit eigenen Ergänzungen. Eine ähnliche Darstellung findet sich auch bei Küting/Weber (2012), S. 88; Pöller (2016), Rz. 7.



zu A) Vorgelagerte Prozessschritte

Vor der Aufstellung der Konzernrechnungslegung im Sinne einer Herleitung des Zahlenwerkes müssen die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens zunächst prüfen, ob sie überhaupt dazu **verpflichtet** sind, **einen Konzernabschluss aufzustellen**. Denn die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben nach § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB nur dann „einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wenn diese auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann“. Sofern das (Mutter-) Unternehmen keinen beherrschenden Einfluss i. S. d. § 290 Abs. 1 und 2 HGB auf ein anderes Unternehmen ausüben kann, besteht auch keine Konzernrechnungslegungspflicht. Unter bestimmten Voraussetzungen räumen die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung dem Mutterunternehmen die Möglichkeit ein, sich von der grundsätzlichen Konzernrechnungslegungspflicht zu befreien (§§ 290 Abs. 5, 291, 292 und 293 HGB). So kann das Mutterunternehmen trotz der Aufstellungspflicht nach § 290 HGB auf die Konzernrechnungslegung verzichten, wenn z. B. die Größerkriterien des § 293 HGB unterschritten werden.¹⁵³

Sofern feststeht, dass das Mutterunternehmen aufgrund eines bestehenden Mutter-Tochter-Verhältnisses grundsätzlich zur Aufstellung der Konzernrechnungslegung verpflichtet ist und keine Befreiungsmöglichkeit in Anspruch nehmen kann bzw. möchte, ist im nächsten Schritt zu prüfen, **nach welchen Normen die Konzernrechnungslegung** aufzustellen ist. Grundsätzlich gelten für alle Unternehmen mit Sitz

¹⁵³ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 86; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 9.

im Inland die Vorschriften des HGB. Falls es sich bei dem Mutterunternehmen um ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen i. S. d. § 264d HGB handelt bzw. das Unternehmen die Zulassung hierzu beantragt hat, ist die Konzernrechnungslegung nach IFRS aufzustellen (Art. 4 IAS-VO¹⁵⁴ i. V. m. § 315e Abs. 1 HGB bzw. § 315e Abs. 2 HGB).¹⁵⁵ Alle anderen Unternehmen können ihre Konzernrechnungslegung freiwillig nach IFRS aufstellen (§ 315e Abs. 3 HGB).

In einem letzten vorgelagerten Schritt ist festzulegen, welche Konzernunternehmen nach welcher Methode¹⁵⁶ in die Konzernrechnungslegung einzubeziehen sind. Dabei geht es um die **Abgrenzung des Konsolidierungskreises**. Hierbei gilt das sog. Weltabschlussprinzip, wonach grundsätzlich sämtliche Tochterunternehmen unabhängig von ihrem Sitz, ihrer Größe oder ihrer Rechtsform in den Konzernabschluss einzubeziehen sind (§ 294 Abs. 1 HGB). Gemäß § 296 HGB kann das Mutterunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen auf die Einbeziehung von Tochterunternehmen verzichten. Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist materiell ein bedeutsamer Prozessschritt, denn mit der Festlegung des Umfangs der einzubeziehenden Unternehmen wird gleichzeitig der Umfang des abzubildenden Konzernvermögens festgelegt. Somit kann bereits mit der Entscheidung über die Einbeziehung bzw. die Nicht-Einbeziehung eines Konzernunternehmens der Umfang des Konzernvermögens und damit das Bild über die wirtschaftliche Lage des Konzerns entscheidend beeinflusst werden.¹⁵⁷

zu B) Aufstellung der Konzernrechnungslegung

Die Konzernrechnungslegung ist die Rechnungslegung der wirtschaftlichen Einheit Konzern. Allerdings wird die Konzernrechnungslegung nicht wie die einzelgesellschaftliche Rechnungslegung (§§ 238 – 241 HGB) originär auf der Basis einer **eigenständigen Konzernbuchführung** aufgestellt,¹⁵⁸ denn in diesem Fall müsste eine den gesamten Konzern umfassende, eigenständige Konzernbuchführung eingerichtet werden. Auf der Grundlage einer derartigen Konzernbuchführung würde der Konzernabschluss ausgehend von der Konzernöffnungsbilanz und den für den Konzernab-

¹⁵⁴ Vgl. Europäisches Parlament und Europäischer Rat (2002), S. 3.

¹⁵⁵ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 86 – 87; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 10.

¹⁵⁶ Hierbei wird zwischen der Vollkonsolidierung, der Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode unterschieden. Vgl. hierzu weiterführend Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 108 – 110.

¹⁵⁷ Vgl. Findeisen/Sabel/Klube (2010), S. 967; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 18.

¹⁵⁸ Vgl. Ebeling (2011), Rz. 4; Küting/Weber (2012), S. 84.

schluss relevanten Geschäftsvorfällen des Geschäftsjahres sowie den Konzernabschlussbuchungen hergeleitet. Diese Vorgehensweise entspricht der Technik zur Aufstellung eines Jahresabschlusses und wird mit **originäre Aufstellung** des Konzernabschlusses bezeichnet.¹⁵⁹ Bei dieser Art der Aufstellung wären keinerlei Vereinheitlichungs- oder Konsolidierungsmaßnahmen erforderlich, weil die Geschäftsvorfälle und die Abschlussbuchungen eines Geschäftsjahres bereits aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit Konzern zu erfassen sind. Somit sind, wie bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses, nur die Geschäftsvorfälle und Abschlussbuchungen mit konzernexternen Unternehmen zu buchen, weshalb eine Eliminierung konzerninterner Geschäftsvorfälle entfällt.

Bei der **derivativen Aufstellung** des Konzernabschlusses erfolgt die Aufstellung hingegen auf der Basis der Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen (§ 300 Abs. 1 Satz 1 HGB).¹⁶⁰ Die Jahresabschlüsse werden im Schrifttum zur späteren Abgrenzung von den Abschlüssen der weiteren Prozessschritte als **Handelsbilanz I** (HB I) bezeichnet.¹⁶¹ Diese Jahresabschlüsse müssen zunächst nach konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen unter Berücksichtigung der Eigenart des Konzernabschlusses formell und materiell vereinheitlicht werden. Die auf diese Weise konzernweit vereinheitlichten Einzelabschlüsse werden **Handelsbilanz II** (HB II) genannt.¹⁶² In einem zweiten Schritt werden die HB II der einbeziehungspflichtigen Konzernunternehmen zum sog. **Summenabschluss** aufaddiert. Diese Zusammenfassung ist in diesem Prozessschritt auch problemlos möglich, weil die zugrunde liegenden HB II das Ergebnis konzernweit formell und materiell vereinheitlichter HB I sind.¹⁶³ Obwohl das Zahlenwerk des Summenabschlusses nunmehr sämtliche konzernweit vereinheitlichten Vermögensgegenstände und Schulden sowie sämtliche Aufwendungen und Erträge der einbezogenen Konzernunternehmen enthält, ist ein weiterer, abschließender Prozessschritt erforderlich: **die Konsolidierung**. Denn der Summenabschluss enthält trotz der Vereinheitlichung des Abschlussinhalts noch die Geschäftsvorfälle, die zwischen den einzelnen Konzernunternehmen

¹⁵⁹ Vgl. Ruhnke (2011), S. 480; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 638 – 639.

¹⁶⁰ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 639.

¹⁶¹ Vgl. ADS (1996), Vorbemerkungen zu §§ 290 – 315 HGB, Rn. 62; Ruhnke (2011), S. 480; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 19; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 642; Pöller (2016), Rz. 19.

¹⁶² Vgl. Busse von Colbe u. a. (2010), S. 127; Ruhnke (2011), S. 480; Küting/Weber (2012), S. 86; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 18 – 19; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 10; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 641 – 642; Pöller (2016), Rz. 213.

¹⁶³ Vgl. Ruhnke (2011), S. 480 – 481; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 10; Pöller (2016), Rz. 214.

stattgefunden haben. Da der Konzernabschluss die wirtschaftliche Lage der wirtschaftlichen Einheit Konzern abbilden soll, sind die konzerninternen Geschäftsvorfälle in diesem dritten und abschließenden Prozessschritt zu eliminieren bzw. zu konsolidieren. Damit wird gleichzeitig eine Doppelzählung von konzerninternen Geschäftsvorfällen vermieden.¹⁶⁴

Aus (einheits-)theoretischer Sicht ist die **originäre Aufstellung des Konzernabschlusses** die vorzugswürdige Methode, weil sie die Rechnungslegung von vornherein aus Sicht der wirtschaftlichen Einheit Konzern abbildet und somit keinerlei konzerninterne Geschäftsvorfälle erfasst werden, die später wieder eliminiert werden müssen.¹⁶⁵ Indes haben insbesondere praktische Grenzen bei der Umsetzung der originären Methode dazu geführt, dass der Konzernabschluss in der betrieblichen Praxis überwiegend nach der derivativen Methode aufgestellt wird.¹⁶⁶ Aus den gleichen Gründen sehen auch die gesetzlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung keine Pflicht zur Einrichtung einer eigenständigen Konzernbuchführung vor.¹⁶⁷ In der **praktischen Umsetzung** wird es insbesondere bei großen, international tätigen Konzernen nur mit einem erheblichen organisatorischen und technischen Aufwand möglich sein, sämtliche Geschäftsvorfälle und Abschlussbuchungen des Konzerns über sämtliche Unternehmens- und Landesgrenzen hinweg wie bei einem auch rechtlich selbständigen Unternehmen zu erfassen.

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird daher die derivative Methode zur Aufstellung des Konzernabschlusses zugrunde gelegt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass ein nach der derivativen und ein nach der originären Methode aufgestellter Konzernabschluss im Ergebnis identisch sein muss.

zu C) Nachgelagerte Prozessschritte

Die der Aufstellungsphase nachgelagerten Prozessschritte entsprechen im Wesentlichen denen einer einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung. Denn wie bei einem rechtlich selbständigen Unternehmen ist die Konzernrechnungslegung nach ihrer Auf-

¹⁶⁴ Vgl. Trützschler (1998), Rn. 1000; Ruhnke (2011), S. 480 – 481; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 12; Hachmeister/Beyer (2016), Rz. 1; Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 793, 796 – 798.

¹⁶⁵ Vgl. Ebeling (1995), S. 8.

¹⁶⁶ Vgl. Trützschler (1998), Rn. 1000; Schildbach (2008), S. 51; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 38; Ruhnke (2011), S. 480 – 481; Küting/Weber (2012), S. 85; Baetge/Kirsch/Thiele, (2015), S. 74 – 76.

¹⁶⁷ Vgl. Ebeling (1995), S. 8

stellung durch einen Abschlussprüfer zu prüfen (§ 316 Abs. 2 HGB), von den zuständigen Organen zu billigen¹⁶⁸ und von der Geschäftsführung offenzulegen (§ 325 Abs. 3 HGB).

2.3 Zwecke und Grundsätze der Konzernrechnungslegung

2.3.1 Zwecke der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung

2.3.1.1 Herleitung und Bedeutung der Zwecke der Konzernrechnungslegung

In Abschnitt 2.1 wurde herausgearbeitet, dass die **Zwecke der Konzernrechnungslegung ein Element des Bezugsrahmens** bilden, um die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung sachgerecht auslegen zu können. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass sich in den handelsrechtlichen Vorschriften weder für den Jahres- noch für den Konzernabschluss explizite Vorgaben zu den Zwecken der Rechnungslegung finden.¹⁶⁹ Daher müssen sie aus den bestehenden handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung hergeleitet werden.¹⁷⁰

Der Ausgangspunkt für die Ermittlung der Zwecke der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung ist zunächst einmal die in Abschnitt 2.2.2.1 näher beleuchtete **Definition eines Konzerns**. Hier wurde herausgestellt, dass ein Konzern als Zusammenschluss rechtlich selbstständiger Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Einheit definiert werden kann. Bei einem Konzern handelt es sich also um ein fiktives Gebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Dem sog. **Einheitsgrundsatz** folgend soll für dieses fiktive Gebilde „die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen“ im Konzernabschluss so dargestellt werden, „als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären“ (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB). Der Konzernabschluss ist demnach als Jahresabschluss der wirtschaftlichen Einheit Konzern zu interpretieren. Die konkreten rechtlichen Verhältnisse sind hierbei zu vernachlässigen.¹⁷¹ Busse von Colbe/Ordeltz/ Gebhardt/Pellens stellen hierzu treffend fest, dass bei der Aufstellung des Konzernabschlusses „für die Buchung der zwischen den Kon-

¹⁶⁸ Bei einer einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung wird dieser Schritt als Feststellung bezeichnet. Die Rechtsgrundlagen sind rechtsformspezifisch z. B. bei einer AG in § 171 Abs. 2 Satz 5, 173 Abs. 1 Satz 2 AktG und bei einer GmbH in § 42a Abs. 4 GmbHG geregelt.

¹⁶⁹ Vgl. Kropp (2002), Sp. 862; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 18.

¹⁷⁰ Vgl. Moxter (1987), S. 363.

¹⁷¹ Vgl. Dreger (1969), S. 21; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 8, 41 – 42.

zerngesellschaften gegebenen Geschäftsvorfälle die Gesamtheit der einzelnen Konzernunternehmen als rechtlich einheitliches Unternehmen“¹⁷² fingiert wird.

Ein wichtiger Baustein zur Ermittlung der Zwecke der Konzernrechnungslegung ist die in § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB kodifizierte **Generalnorm** für den Konzernabschluss. Nach dieser Norm hat der Konzernabschluss „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln“ (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB). Die für den Konzernabschluss normierte Generalnorm entspricht nahezu wortgleich der für den Jahresabschluss geltenden Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB¹⁷³ und hat bei der Aufstellung des Jahres- und Konzernabschlusses große Bedeutung. *Moxter* bezeichnet sie gar als „Zielnorm“¹⁷⁴. Für *Glaser/Hachmeister* stellt sie ein „wesentliches Bilanzierungsprinzip“ bzw. ein „Fundamentalprinzip“ dar.¹⁷⁵

Ein weiterer Ansatzpunkt für die Herleitung der Zwecke der Konzernrechnungslegung ist die in § 298 Abs. 1 HGB niedergelegte Verweisungsnorm. Danach sind bei der Aufstellung des Konzernabschlusses **die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften zu beachten**, sofern die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichung bedingt oder die folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmen.

Beide Ansatzpunkte führen zu dem Ergebnis, dass der Konzernabschluss, abgesehen von **konzernspezifischen Eigenarten**, wie der Jahresabschluss einer Gesellschaft aufzustellen ist.¹⁷⁶ Insofern stellt sich die Frage, ob die **Zwecke** eines **Jahresabschlusses** mit denen eines Konzernabschlusses **identisch** sind.

Baetge/Kirsch/Thiele haben die **Dokumentation** sämtlicher Geschäftsvorfälle, die **Rechenschaft** gegenüber den Abschlussadressaten sowie die Erhaltung des nominalen Haftungskapitals der Gesellschaft (**Kapitalerhaltung**) als **Zwecke eines Jahresabschlusses** herausgearbeitet. Diese Zwecke hängen miteinander zusammen, bauen aufeinander auf und bilden somit das Zwecksystem des Jahresabschlusses.¹⁷⁷ *Baetge/*

¹⁷² Busse von Colbe u. a. (2010), S. 38

¹⁷³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 42; Coenenberg/Haller/Schultze äußern Bedenken bei der Herleitung der Zwecke der Rechnungslegung anhand der Generalnorm (vgl. Coenenberg/Schultze/Haller (2016), S. 18).

¹⁷⁴ Moxter (1979), S. 141.

¹⁷⁵ Glaser/Hachmeister (2015), S. 565.

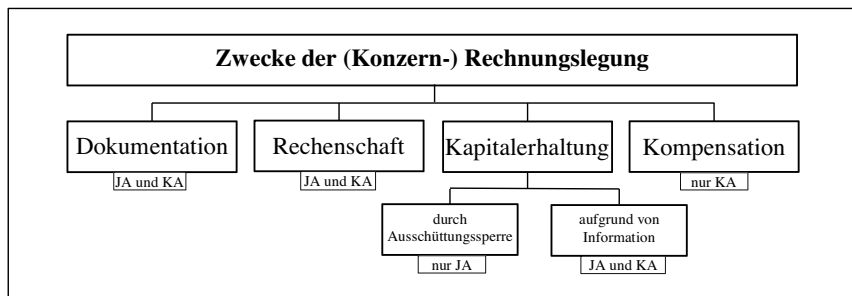
¹⁷⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 42.

¹⁷⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 42; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 94. Ein vergleichbar ausgestaltetes Zwecksystem findet sich bei Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 19 – 21.

Kirsch/Thiele leiten diese Zwecke für Nicht-Kapitalgesellschaften aus dem Bedeutungszusammenhang der handelsrechtlichen Vorschriften im Ersten Abschnitt des Dritten Buches HGB und für Kapitalgesellschaften aus der Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB ab.¹⁷⁸

Diese Zwecke eines Jahresabschlusses können allerdings nicht identisch mit denen eines Konzernabschlusses sein, weil sie nicht die Besonderheiten der Konzernrechnungslegung berücksichtigen. Zwar gelten wesentliche Teile der handelsrechtlichen Vorschriften zur Aufstellung eines Jahresabschlusses auch für den Konzernabschluss (§ 298 Abs. 1 HGB) und die für den Konzernabschluss relevante Generalnorm des § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB entspricht nahezu wortgleich der für den Jahresabschluss relevanten Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB. Dennoch sind bei der Ermittlung der Zwecke der Konzernrechnungslegung **konzernspezifische Besonderheiten** zu berücksichtigen, was in § 298 Abs. 1 HGB aus den Worten „soweit seine Eigenart keine Abweichung bedingt“ deutlich wird. Die Ermittlung erfolgt hierbei nach der in Abschnitt 2.1 beschriebenen hermeneutischen Methode.¹⁷⁹ Auf der Basis der vorstehenden Überlegungen haben *Baetge/Kirsch/Thiele* die in der folgenden Abbildung dargestellten Zwecke der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung herausgearbeitet.¹⁸⁰

Abbildung 6: Überblick und Zuordnung der Zwecke der Rechnungslegung



¹⁷⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 42; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 94, 97.

¹⁷⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 42.

¹⁸⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 52 – 53.

2.3.1.2 Erläuterung der Zwecke der Konzernrechnungslegung

(1) Dokumentation

Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ist „jeder Kaufmann .. verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen“. Diese und die folgenden Vorschriften der §§ 238 – 241 HGB kodifizieren die Dokumentationspflichten eines Kaufmanns. So sind sämtliche Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldposten vollständig, klar und übersichtlich in einer **Buchführung** und in einem **Inventar** zu dokumentieren. Aus dieser gesetzlich normierten Pflicht lässt sich der **Dokumentationszweck** eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses herleiten.

Auch der **Konzernabschluss** hat den **Zweck der Dokumentation** zu erfüllen. Zwar verweist § 298 Abs. 1 HGB nicht auf die Vorschriften der §§ 238 – 241 HGB. Dies beruht allerdings darauf, dass der Konzernabschluss nicht auf der Grundlage einer eigenständigen Konzernbuchführung aufgestellt wird, sondern vielmehr auf Basis der aufaddierten und vereinheitlichten Einzelabschlüsse der einbeziehungspflichtigen Konzernunternehmen, verbunden mit einer anschließenden Konsolidierung der konzerninternen Geschäftsvorfälle (§ 300 Abs. 1 Satz 1 HGB).¹⁸¹ Somit sind die gemäß §§ 238 – 241 HGB zu beachtenden Dokumentationspflichten über die Jahresabschlüsse der einbeziehungspflichtigen Unternehmen auch im Konzernabschluss relevant.¹⁸²

Die sich hieraus ergebende Dokumentation der Geschäftsvorfälle und des Vermögens in den Jahresabschlüssen ist für den Konzernabschluss allerdings nicht ausreichend. Vielmehr ist aufgrund der **Besonderheiten der Konzernrechnungslegung** zusätzlich eine **eigene Konzern(neben)buchführung** anzulegen, um die konzernspezifischen Besonderheiten ergänzend zu dokumentieren. Hierzu besteht formal keine gesetzliche Pflicht. Aufgrund der Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 297 Abs. 2 Satz 1 HGB) sowie der Objektivität des Konzernabschlusses lässt sich allerdings eine faktische Pflicht herleiten, die konzernspezifischen Geschäftsvorfälle in einer eigens hierfür angelegten Konzernbuchführung zu dokumentieren.¹⁸³ Die konzernspezifischen Besonderheiten ergeben sich insbesondere aus den Konsolidierungsmaßnahmen, also

¹⁸¹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.2.4.

¹⁸² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 43.

¹⁸³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 75.

aus der Eliminierung der konzerninternen Beziehungen. So ist z. B. die Eliminierung konzernintern generierter Zwischenergebnisse (§ 304 Abs. 1 HGB) im Jahr der Entstehung und bei ihrer Fortführung in Folgejahren in einer derartigen Konzernbuchführung zu dokumentieren. Das Gleiche gilt für die Dokumentation der im Rahmen der Kapitalkonsolidierung (§ 301 Abs. 1 und Abs. 3 HGB) aufgedeckten und fortgeführten stillen Reserven und stillen Lasten sowie für einen sich ggf. hieraus ergebenden Geschäfts- oder Firmenwert und passiven Unterschiedsbetrag.¹⁸⁴

(2) *Rechenschaft*

Leffson umschreibt den Rechenschaftszweck einer Rechnungslegung als „Offenlegung der Verwendung anvertrauten Kapitals“¹⁸⁵. Eine ähnliche Beschreibung findet sich bei *Ballwieser*, wonach „Rechnungslegung .. so gesehen der Rechenschaft und der Entscheidungsvorbereitung [dient]“¹⁸⁶. Der **Rechenschaftszweck der Rechnungslegung** lässt sich sowohl für den Jahres- als auch für den Konzernabschluss anhand der jeweils gesetzlich kodifizierten **Generalnorm** in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB und in § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB herleiten.¹⁸⁷ Demnach hat die jeweilige Rechnungslegung „unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB bzw. § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB) der Gesellschaft bzw. des Konzerns zu vermitteln. Damit soll die (Konzern-)Rechnungslegung dem Bilanzadressaten einen **zutreffenden Einblick in die wirtschaftliche Lage** der Gesellschaft bzw. des Konzerns ermöglichen. Genau wie der Jahresabschluss soll auch der Konzernabschluss über die Schuldendeckungsfähigkeit sowie die Erfolgskomponenten des Konzerns informieren.¹⁸⁸ Zur Erfüllung dieses Zwecks sind eine periodengerechte und stetige Erfolgsermittlung (§§ 298 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 2 HGB) und die Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit erforderlich (§ 297 Abs. 2 Satz 1 HGB).¹⁸⁹

¹⁸⁴ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 44.

¹⁸⁵ Leffson (1987a), S. 64.

¹⁸⁶ Ballwieser (2002), S. 115.

¹⁸⁷ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115.

¹⁸⁸ Vgl. weiterführend Leffson (1987a), S. 72 – 78; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 26 – 27.

¹⁸⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 45.

(3) *Kapitalerhaltung aufgrund von Informationen*

Die Erhaltung des im Unternehmen investierten Kapitals, die sog. **Kapitalerhaltung**, ist ein weiterer Zweck der Rechnungslegung. Dadurch wird gewährleistet, dass ein „gewisses Mindesthaftungsvermögen“¹⁹⁰ dauerhaft als Schuldendeckungspotenzial erhalten bleibt und der Unternehmensbestand nicht gefährdet wird. Der Zweck der Kapitalerhaltung kann zum einen durch die Festlegung einer sog. Ausschüttungssperre und zum anderen aufgrund von Informationen erreicht werden.¹⁹¹

Bei der **Kapitalerhaltung durch Ausschüttungssperre** wird mithilfe gesellschaftsrechtlicher Vorgaben zur Ergebnisverwendung und der Anknüpfung dieser Größen an die (handelsrechtliche) Rechnungslegung der Betrag der maximal möglichen Ausschüttungen an die Gesellschafter der Höhe nach begrenzt. Damit wird sichergestellt, dass die Gesellschaft nur den Betrag ausschütten bzw. entnehmen darf, der über die gesellschaftsrechtlich vor Ausschüttungen geschützten Ergebnisse hinausgeht.¹⁹² So ist der Ausschüttungsanspruch eines Gesellschafters z. B. einer GmbH auf den Bilanzgewinn beschränkt (§ 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG), der sich aus dem (festgestellten) Jahresabschluss der GmbH ergibt (§ 46 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG).¹⁹³ Mit Blick auf die Konzernrechnungslegung ist bei der Beurteilung des Kapitalerhaltungszwecks durch Ausschüttungssperre indes zu beachten, dass es sich bei einem Konzern (nur) um ein fiktives Gebilde ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt. Insofern werden Ausschüttungen nicht vom Konzern als solchem, sondern von den jeweiligen rechtlich selbständigen Gesellschaften beschlossen und durchgeführt. Daher ist der Zweck der Kapitalerhaltung durch Ausschüttungssperre für die Konzernrechnungslegung im Vergleich zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung **nicht relevant**.¹⁹⁴

Die **Kapitalerhaltung** kann auch **aufgrund der Informationen** gewährleistet werden, die der Jahresabschluss bereitstellt. Danach können die Gesellschafter anhand des im Jahresabschluss ausgewiesenen Kapitals und seiner Zusammensetzung erkennen, ob und inwieweit sie Ausschüttungen beschließen können, ohne das ursprünglich einge-

¹⁹⁰ Moxter (1984), S. 93.

¹⁹¹ Vgl. Moxter (1984), S. 93; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 46, 57; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 13, 98 – 102.

¹⁹² Nach Moxter ist eine Ausschüttung demnach bei einer AG nur möglich, sofern die Aktiva eines Unternehmens die Summe aus Grundkapital, gesetzlicher Rücklage und Schulden überschreitet. Der ausschüttungsgesperrte Betrag ist also je nach Rechtsform der Gesellschaft unterschiedlich ausgestaltet. Vgl. Moxter (1984), S. 93, sowie weiterführend S. 92 – 107.

¹⁹³ Weiterführende Ausführungen zur Ausschüttungssperre finden sich bei Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 20.

¹⁹⁴ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 46.

legte Kapital zu unterschreiten. Damit wird gegenüber der Gesellschaft und ihren Gläubigern ein Mindestbetrag als Schuldendeckungspotenzial sichergestellt.¹⁹⁵ Hierbei gewährleisten die handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien, z. B. der Grundsatz der Vorsicht, das Realisations- und das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), dass der Jahresüberschuss auf der Basis einer „vorsichtigen (kapitalerhaltenden) Gewinnermittlung“¹⁹⁶ hergeleitet wird.¹⁹⁷ Diese Vorschriften gelten über die Verweisungsnorm § 298 Abs. 1 HGB auch im Konzernabschluss. Somit können die Adressanten des Konzernabschlusses anhand des Konzernabschlusses erkennen, ob und inwieweit Ausschüttungen möglich sind, ohne das im Unternehmen eingelegte Kapital des Konzerns zu vermindern und damit den Bestand des Konzerns zu gefährden. Ausschüttungen erfolgen nicht auf der Basis des Konzernabschlusses, sondern auf der Basis der Jahresabschlüsse der einbezogenen Konzernunternehmen. Dadurch können innerhalb des Konzerns bei profitablen Tochterunternehmen zulässigerweise Ausschüttungen beschlossen werden, obwohl der Konzern insgesamt einen Jahresfehlbetrag erwirtschaftet hat oder keine frei verfügbaren Rücklagen besitzt. Auch dies gefährdet den Bestand des Konzerns, was ebenfalls über den Konzernabschluss deutlich wird. Somit gilt der **Zweck der Kapitalerhaltung durch Informationen auch für den Konzernabschluss**.¹⁹⁸ Da die Informationen im Konzernabschluss auf konsolidierter Basis gegeben werden, sind sie häufig auch aussagekräftiger als die Informationen in den Jahresabschlüssen der zum Konzern gehörenden Unternehmen, die von der wirtschaftlichen Abhängigkeit der einzelnen Konzernunternehmen voneinander und den konzerninternen Verflechtungen untereinander geprägt sind.¹⁹⁹

(4) Kompensation der Mängel des Einzelabschlusses im Konzernabschluss

Aufgrund des beherrschenden Einflusses des Mutterunternehmens über die Tochterunternehmen sind die Konzernunternehmen zwar rechtlich selbständig, aber wirtschaftlich miteinander verbunden und gleichzeitig voneinander abhängig. Dies wirkt sich auch auf die wirtschaftliche Lage der einzelnen Konzerngesellschaften aus, die jeweils in den Jahresabschlüssen der Gesellschaften zum Ausdruck kommt. Denn die darin

¹⁹⁵ Vgl. Leffson (1987a), S. 93 – 98, 106 – 107 f.; Ebeling (1995), S. 7 – 8; Baetge/Zülch (2010), Rz. 36; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 46 – 47.

¹⁹⁶ Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 46.

¹⁹⁷ Vgl. Moxter (1984), S. 104.

¹⁹⁸ Vgl. Ballwieser (1995), S. 55 – 56; Ebeling (1995), S. 7; Küting/Weber (2012), S. 101; von Wsocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 10; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 46 – 47.

¹⁹⁹ Vgl. Hannemann (1934), S. 36 – 38; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 23 – 24, 31, 34; Ebeling (2011), Rz. 6; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 46 – 47.

bilanzierten konzerninternen Geschäftsvorfälle sowie Wertansätze der Vermögens- und Schuldposten zwischen den Konzernunternehmen sind in vielen Fällen von der **Einbindung in den Konzern geprägt**. Das heißt, dass die zugrunde liegenden Vereinbarungen und Konditionen nicht mit denen vergleichbar sind, die mit konzernfremden Unternehmen abgeschlossen worden wären.²⁰⁰

Da die konzerninternen Geschäftsbeziehungen in vielen Fällen einem sog. Drittvergleich nicht standhalten, besteht die **Gefahr einer verzerrten Darstellung** der wirtschaftlichen Lage in den Jahresabschlüssen der Konzernunternehmen. Dies beruht auf der Überlegung, dass Geschäftsbeziehungen zwischen rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Unternehmen ökonomisch anders zu beurteilen sind als Geschäftsbeziehungen zwischen zwar rechtlich selbständigen, wirtschaftlich jedoch voneinander abhängigen Unternehmen.²⁰¹ So können allein durch Konzerninteressen motivierte Geschäfte zwischen den Konzernunternehmen, die in der Regel von der Konzernleitung veranlasst werden, insbesondere zu Gewinn- und Liquiditätsverlagerungen führen.²⁰² Berichtspflichten über abschlusswirksame konzerninterne Beziehungen in den Jahresabschlüssen (z. B. Davon-Vermerke) können die potenziellen Informationsmängel nicht gänzlich kompensieren.²⁰³

Mithilfe der Konzernrechnungslegung sollen die (potenziellen) Informationsmängel der Jahresabschlüsse der einbezogenen Unternehmen beseitigt werden. Hierzu sind die konzerninternen Geschäftsbeziehungen **aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit Konzern neu zu beurteilen**. Dabei wird sich in vielen Fällen zeigen, dass diese Geschäftsvorfälle im Konzernabschluss aufgrund der neuen Beurteilung anders zu bilanzieren sind als in den Jahresabschlüssen der Konzerngesellschaften. In diesen Fällen wird der Kompensationszweck bzw. die Kompensationsfunktion der Konzernrechnungslegung durch die Eliminierung abschlusswirksamer, konzerninterner Beziehungen (sog. Konsolidierung) erreicht.²⁰⁴ Die Konzernrechnungslegung soll in diesem Zu-

²⁰⁰ Vgl. Bundesregierung (1962), S. 241; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 22; Küting/Weber (2012), S. 99 – 100; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 48 – 49.

²⁰¹ Vgl. Bundesregierung (1962), S. 241; Ebeling (1995), S. 3; Küting/Weber (2012), S. 100; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 9; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 48 – 49.

²⁰² Vgl. Heinen (1986), S. 367 – 368; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 617.

²⁰³ Vgl. Krehl (1989), S. 355; Küting/Weber (2012), S. 23 – 25.

²⁰⁴ Vgl. Busse von Colbe/Chmielewicz (1986), S. 326; Küting/Weber (2012), S. 100; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 9; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 7, 11, 48 – 49.

sammenhang die Rechnungslegung der rechtlichen Einheit nicht ersetzen, sondern ergänzen.²⁰⁵

Hierzu legt der in § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB normierte **Einheitsgrundsatz** fest, dass „die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen ist, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären“. Da es **innerhalb eines einzigen Unternehmens keine bilanzierungspflichtigen internen Geschäftsbeziehungen** geben kann, sind die über die Jahresabschlüsse im Summenabschluss bilanzierten Auswirkungen dieser Geschäftsvorfälle neu zu beurteilen und im Rahmen der Konsolidierung zu bereinigen. Der Gesetzgeber hat die wichtigsten Konsolidierungsmaßnahmen in den §§ 301 – 305 HGB gesetzlich geregelt.²⁰⁶

2.3.2 Grundsätze der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung

2.3.2.1 Herleitung und Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung

Neben den in Abschnitt 2.3.1 beschriebenen Zwecken der Konzernrechnungslegung bilden die Grundsätze der Konzernrechnungslegung den anderen Teil des Bezugsrahmens, um bei der Auslegung der handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von unregelmäßigkeiten Bereichen zu normengerechten Ergebnissen zu gelangen.²⁰⁷ Ausgangspunkt für die Ermittlung der **Grundsätze der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung** sind, wie bei den Zwecken der Konzernrechnungslegung, die sog. Generalnorm des § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB und der in § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB kodifizierte Einheitsgrundsatz.²⁰⁸

Die Generalnorm sieht vor, dass der Konzernabschluss „**unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild [Herv. d. Verf.]“ der wirtschaftlichen Lage des Konzerns zu vermitteln hat (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB). Aufgrund dieser gesetzlichen Anordnung sind die GoB neben den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften bei der Aufstellung

²⁰⁵ Vgl. Hannemann (1934), S. 37; Bundesregierung (1962), S. 241; Dreger (1969), S. 23; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 11; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 617.

²⁰⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 49 – 50 Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 617.

²⁰⁷ Vgl. Schildbach (2008), S. 51; Baetge/Zülch (2010), Rz. 3; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 65.

²⁰⁸ Vgl. Ballwieser (1995), S. 51.

des Konzernabschlusses ausdrücklich zu beachten.²⁰⁹ Diese Generalnorm **gilt rechtsformunabhängig** für alle handelsrechtlichen Konzernabschlüsse. Für Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft i. S. d. § 264a HGB gilt sie unmittelbar. Für Mutterunternehmen aller anderen Rechtsformen gilt sie über die Verweisungsnorm des § 13 Abs. 2 Satz 1 PublG mittelbar.²¹⁰

Mit dieser Regelung wird klargestellt, dass „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB) der wirtschaftlichen Lage des Konzerns kein von den GoB oder dem Bilanzrecht losgelöstes Bild der betrieblichen Realität darstellt, sondern vielmehr gerade auf der **Beachtung der GoB und der Bilanzierungsvorschriften** beruht.²¹¹ Dies gilt auch für den Fall, dass ihre Beachtung möglicherweise zu einem Bild führt, welches die betriebliche Realität nicht hinreichend genug widerspiegelt. In diesem Fall ist der Konzernanhang um entsprechende Erläuterungen zu ergänzen (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB). Dadurch werden mit Hilfe der Generalnorm die Grenzen des Rechenschafts- und des Kapitalerhaltungszwecks aufgrund von Informationen aufgezeigt und konkretisiert.²¹² Hierbei ist zu beachten, dass sich die in der Generalnorm niedergelegte Forderung auf den Konzernabschluss als Ganzes bezieht.²¹³

Die Generalnorm bildet die **Basis für die Auslegung** der gesetzlichen Bestimmungen, der inhaltlichen Ausgestaltung ungeregelter Bereiche und der Klärung von Zweifelsfragen in den Einzelvorschriften. Diese im Schrifttum seit jeher vertretene Auffassung²¹⁴ hat die *Bundesregierung* in der Begründung zum Entwurf des BiRiLiG bestätigt, in dem sie klarstellt, dass „die Generalklausel .. deshalb nur heranzuziehen [ist], wenn Zweifel bei der Auslegung und Anwendung einzelner Vorschriften entstehen oder Lücken in der gesetzlichen Regelung zu schließen sind“²¹⁵. Sofern bei einem bestimmten Geschäftsvorfall spezielle Einzelvorschriften bestehen, werden diese dem

²⁰⁹ Vgl. Leffson (1987b), S. 324; Kropp (2002), Sp. 861; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 54 – 55.

²¹⁰ Vgl. Ballwieser (1995), S. 48 – 49; Kropp (2002), Sp. 860. Zu Anwendungsfragen der Generalnorm bei der Herleitung der GoB in der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung vgl. Leffson (1987a), S. 65; Ballwieser (2002), S. 115 m. w. N.; Kropp (2002), Sp. 859 – 860.

²¹¹ Vgl. Bundesregierung (1985), S. 35; Leffson (1987b), S. 324 – 325; Moxter (1987), S. 371 – 373; ADS (1997), § 264 HGB, Rn. 93a – 94; ADS (1998), § 297 HGB, Rn. 27 – 28, 31; Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 32 – 33, 43.

²¹² Vgl. Leffson (1986), S. 97; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 54, 56, 63.

²¹³ Vgl. ADS (1997), § 264 HGB, Rn. 86.

²¹⁴ Vgl. Leffson (1987b), S. 317; ADS (1997), § 264 HGB, Rn. 103; Trützschler (1998), Rn. 1023; Kropp (2002), Sp. 869; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 55 – 56; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 28.

²¹⁵ Bundesregierung (1983), S. 76.

Grundsatz „lex specialis derogat legi generali“ folgend durch die Generalnorm also nicht aufgehoben.²¹⁶

Im Schrifttum besteht allerdings bis heute keine Einigkeit über das **Verhältnis der Generalnorm zu den Einzelschriften** für den Fall, dass die Beachtung einer Einzelschrift nicht zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der wirtschaftlichen Lage führt. Dieser Fall ist häufig bei gesetzlich eingeräumten Wahlrechten und bei Ermessensspielräumen anzutreffen. In diesen Fällen werden – mangels eindeutiger gesetzlicher Regelungen – zwei gegenläufige Interpretationen zum Stellenwert der Generalnorm im Verhältnis zu den Einzelschriften diskutiert. Die eine Auffassung räumt der Generalnorm einen übergeordneten Stellenwert („Primärfunktion“²¹⁷) ein. Sie fordert eine Einschränkung der Wahlrechte und eine Festlegung des Rahmens von Ermessensspielräumen zugunsten einer zutreffenden Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse im vorstehend beschriebenen Sinne. Für die Vertreter der gegenteiligen Auffassung ist die Generalnorm demgegenüber gerade nicht als **übergeordnetes Prinzip (sog. overriding principle)** zu verstehen, mit dessen Hilfe bei Bedarf von bestehenden Einzelschriften abgewichen werden könnte. Daher können Wahlrechte und Ermessensspielräume auf der Basis der gesetzlich geregelten Einzelschriften uneingeschränkt ausgeübt werden, solange eine missbräuchliche Ausübung ausgeschlossen ist. Sofern dies nicht zu dem nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB bzw. § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB geforderten Bild führt, werden entsprechende Angaben im Anhang bzw. Konzernanhang gefordert; dies wird auch als Abkopplungsthese bezeichnet.²¹⁸

Die bis heute wohl **noch herrschende Meinung** geht von der subsidiären Funktion der Generalnorm aus. Als Grund wird die vom Gesetzgeber bewusst nicht vorgenommene Transformation von Art. 2 Abs. 5 der 4. EG-Richtlinie bzw. Art. 16 Abs. 5 der 7. EG-Richtlinie genannt, in denen die Primärfunktion der Generalnorm ausdrücklich vorgesehen ist. Die Befürworter dieser Auffassung sehen sich mit dem jüngst verabschiedeten BilRUG bestätigt. Denn auch mit dieser ausdrücklich als Umsetzungsgesetz bezeichneten Transformation der überarbeiteten Vorgaben der EU-Rechnungs-

²¹⁶ Vgl. ADS (1998), § 297 HGB, Rn. 15; Kropp (2002), Sp. 869; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 55.

²¹⁷ Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 25.

²¹⁸ Vgl. Moxter (1995), S. 419 – 429; Clemm (1995), S. 135 – 156; ADS (1997), § 264 HGB, Rn. 59 m. w. N.; Küting/Weber (2012), S. 100; Zülch/Güth/Stamm (2012), S. 414 – 415, 417; Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 25 – 30.

legungsrichtlinie hat der Gesetzgeber die derzeit im HGB kodifizierte Fassung der Generalnorm nicht überarbeitet. Und das, obwohl nunmehr in Art. 4 Abs. 4 der EU-Rechnungslegungsrichtlinie die Primärfunktion der Generalnorm ausdrücklich geregelt wird. Außerdem wird die subsidiäre Funktion der Generalnorm mit der in § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB bzw. § 297 Abs. 2 Satz 3 HGB geforderten Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und mit der Angabepflicht begründet, sofern der Jahres- bzw. Konzernabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt. Schließlich werden unter Hinweis auf Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsmäßige Bedenken geäußert, nach denen das deutsche Rechtssystem keinen Raum für eine – aus dem angelsächsischen Rechtsraum stammende – Generalnorm zulässt, die gesetzlich niedergelegte Einzelschriften außer Kraft setzt.²¹⁹

Diese Auffassung scheint sich allerdings nicht zuletzt mit dem Hinweis auf eine richtlinienkonforme Auslegung und Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften und vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH **zunehmend zu ändern**.²²⁰ Diesen Überlegungen folgend ist die Generalnorm im Rahmen der vorliegenden Untersuchung „bei Interpretationsfreiräumen und Wahlrechten in den Spezialvorschriften ‚die verpflichtende Leitlinie‘“²²¹ bei der Ausfüllung dieser Freiräume²²². Nur so wird eine objektive und einheitliche Anwendung der Bilanzierungsvorschriften gewährleistet.²²³ Andernfalls vermittelt der Konzernabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage in diesem Sinne. Diese Auffassung wird mit der jüngst verabschiedeten EU-Rechnungslegungsrichtlinie bestätigt. Demnach wird eine Bestimmung dieser Richtlinie nicht angewendet, sofern in Ausnahmefällen die Anwendung dieser Bestimmung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt (Art. 4 Abs. 3 und 4 i. V. m. Art. 24 Abs. 1 der EU-Rechnungslegungsrichtlinie).²²⁴ Es ist bemerkenswert, dass der Gesetzgeber in Deutschland – trotz im Vorfeld anderweitig ge-

²¹⁹ Vgl. Ballwieser (1995), S. 56; Busse von Colbe u. a. (2010), S. 35; Jessen/Haaker (2013), S. 1619; Velte (2013), S. 1126 – 1127; Wengerofsky (2015), S. 873, 876, 878; Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 25 – 27, 31.

²²⁰ Vgl. Winkeljohann/Schellhorn (2016), Rn. 31 m. w. N., sowie van Hulle (1995), S. 313 – 326, und Glaser/Hachmeister (2015), S. 565, mit jeweils weiterführenden Ausführungen zur Generalnorm im Sinne der 4. EU-Richtlinie.

²²¹ Lutter (1979), S. 1292.

²²² Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 55.

²²³ Vgl. Leffson (1986), S. 97 – 99.

²²⁴ Vgl. Zülch/Güth/Stamm (2012), S. 414 – 415, 417; Kreipl (2013), S. 399; Glaser/Hachmeister (2015), S. 565 – 566.

äußerter Erwartungen im Schrifttum – diese eigentlich verpflichtend umzusetzende Regelung im Rahmen des BilRUG nicht in nationales Recht transformiert hat.²²⁵

Wörtlich fordert die für den Konzernabschluss geltende Generalnorm des § 297 Abs. 2 Satz 2 HGB die „Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“. Der Wortlaut könnte zu der Annahme verleiten, dass nur die für den Jahresabschluss geltenden GoB gemeint sind. Aufgrund des Bedeutungszusammenhangs der Norm im Rahmen der Vorschriften zur Konzernrechnungslegung, des ausdrücklichen Hinweises auf die wirtschaftliche Lage „des Konzerns“ (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB) und des Kompensationszwecks des Konzernabschlusses ist allerdings eine weitergehende inhaltliche Interpretation erforderlich.²²⁶ So sind aufgrund der Besonderheiten des Konzerns als Zusammenschluss rechtlich selbständiger, wirtschaftlich aber voneinander abhängiger Unternehmen neben den für den Jahresabschluss geltenden GoB auch (spezielle) **Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung** (GoKons) sowie ergänzende Grundsätze zu beachten.²²⁷ Mit diesen wird die von der Einbindung in den Konzern geprägte und damit eingeschränkte Aussagekraft der Jahresabschlüsse der einbezogenen Konzernunternehmen kompensiert. Die GoB, die GoKons und die ergänzenden Grundsätze werden für Zwecke der Konzernrechnungslegung zusammengefasst als GoB im weiteren Sinne oder als GoK bezeichnet.²²⁸

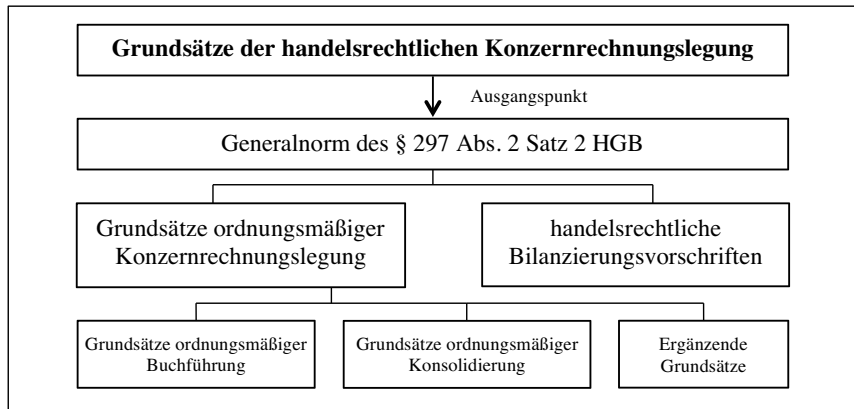
Die nachfolgende Abbildung zeigt die Herleitung der Grundsätze der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung und die damit verbundenen Zusammenhänge.

²²⁵ Vgl. Kreipl (2013), S. 400, 405; Reitmeier/Rimmelpacher (2015), S. 1 – 3; Wengerofsky (2015), S. 873, 876, 878.

²²⁶ Vgl. Ballwieser (1995), S. 54; Trützschler (1998), Rn. 1011 – 1012 und Rn. 1017 – 1020; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 55, 62, 66.

²²⁷ Vgl. Bundesregierung (1985), S. 35; Ballwieser (1995), S. 51; ADS (1996), § 297 HGB, Rn. 31.

²²⁸ Vgl. von Wysocki (1986), S. 178; Ballwieser (1995), S. 51, 54; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 62, 66. Teilweise wird in der Literatur der Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung“ (GoK) oder „Konsolidierungsgrundsätze“ verwendet (vgl. Trützschler (1998), Rn. 1002, 1014, und Überschrift des § 300 HGB), der inhaltlich dem in dieser Arbeit verwendeten Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung“ entspricht.

Abbildung 7: Herleitung der Grundsätze handelsrechtlicher Konzernrechnungslegung²²⁹

Die Abbildung verdeutlicht, dass der **wesentliche Unterschied** zwischen den GoB und den GoK die **GoKons** sind. Die GoKons spiegeln die Eigenarten des Konzerns als Zusammenschluss rechtlich selbständiger, wirtschaftlich aber voneinander abhängiger Unternehmen wider. Bei den in Abschnitt 2.3.1 dargestellten Zwecken der Konzernrechnungslegung wurde mit dem Kompensationszweck ein Zweck herausgearbeitet, der ebenfalls eine Reaktion auf die Eigenarten des Konzerns ist und sich nicht im Zwecksystem der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung wiederfindet. Mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Konsolidierung soll der Kompensationszweck durch die Eliminierung der konzerninternen Geschäftsvorfälle erreicht werden.²³⁰ Nur so wird sichergestellt, dass die wirtschaftliche Lage der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen so dargestellt wird, als ob sie insgesamt ein einheitliches Unternehmen wären (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB).

Die GoK bilden den **Bezugsrahmen zur Lösung** von Sachverhalten, für deren bilanzielle Abbildung die geltenden handelsrechtlichen Normen keine speziellen Vorschriften anbieten. Sie **konkretisieren und ergänzen** die handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung.²³¹ *Busse von Colbe/Ordelsheide/Gebhardt/Pellens* bringen die Bedeutung der GoK zutreffend auf den Punkt, indem sie festhalten, dass „die

²²⁹ Eine inhaltlich vergleichbare Abbildung findet sich bei Küting (1974), S. 19 und Trützschler (1998), Rn. 1013, wobei teilweise andere Begrifflichkeiten und teilweise abweichende Hierarchieebenen verwendet werden.

²³⁰ Vgl. Trützschler (1998), Rn. 1013; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 79.

²³¹ Vgl. Küting (1974), S. 23 – 24; Trützschler (1998), Rn. 1003 – 1008; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 38 für die GoB.

Konsolidierungsgrundsätze .. *Kriterien für die zweckentsprechende Gestaltung der Konzernabschlüsse* in der Praxis dort liefern [sollen], wo die gesetzlichen Vorschriften oder Standards lückenhaft oder auslegungsbedürftig sind. Sie können darüber hinaus Anhaltspunkte für die Ausfüllung von Konsolidierungswahlrechten geben. Außerdem können sie *Maßstäbe für die Kritik* sowohl der *Konsolidierungspraxis* als auch *gesetzlicher Vorschriften und Standards* sowie für deren *Weiterentwicklung* setzen“²³². Den GoK werden neben der Ergänzung und Auslegung unregelter Bereiche und Wahlrechte zwei weitere Funktionen zugeordnet: Mit ihrer Hilfe sollen sowohl die gesetzlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung kritisch beurteilt und fortentwickelt als auch ihre sachgerechte Anwendung in der Konsolidierungspraxis positiv beeinflusst werden.²³³ Damit zeigen die GoK die Grenzen der Auslegung auf. Gerade die Weiterentwicklungs- und Beurteilungsfunktion der GoK hat in der vorliegenden Arbeit eine große Bedeutung.

Ein Teil der GoK wurde gesetzlich normiert. Darüber hinaus werden sie im handelsrechtlichen Schrifttum vonseiten der Wissenschaft und der Rechtsprechung unter Berücksichtigung der betrieblichen Praxis entwickelt und fortgeschrieben.²³⁴ Dabei haben nicht nur die gesetzlich normierten, sondern sämtliche GoK den Charakter **verbindlicher Rechtsnormen**. Dies wird mit dem gesetzlich formulierten Verweis auf die GoB begründet.²³⁵ Demnach haben sich die GoB „vom bloßen Handelsbrauch zur Rechtsnorm“²³⁶ entwickelt.

Hierbei hat der Gesetzgeber bewusst auf die GoB verwiesen: Damit hat er auf den Versuch verzichtet, für alle denkbaren und möglichen Sachverhalte und ihre Ausprägungen detaillierte Einzelvorschriften zu erarbeiten, wie dies häufig in den IFRS anzutreffen ist. Da das Wirtschaftsleben sehr dynamisch ist, können die hieraus resultierenden und bilanziell abzubildenden Sachverhalte zahllose Varianten annehmen. Es wäre ein schier aussichtsloses Unterfangen, wenn der Gesetzgeber versuchen würde, all diese Aspekte vollständig und zeitnah zu regeln. Hinzu kommt die Komplexität der Konzernrechnungslegung und ihrer bestehenden Vorschriften. Hier bilden die GoK **ein**

²³² Busse von Colbe u. a. (2010), S. 55.

²³³ Vgl. Küting (1974), S. 24 – 25; Trützschler (1998), Rn. 1009 – 1010.

²³⁴ Vgl. Döllner (1959), S. 654 – 656; BFH (1967), S. 609; Heinen (1986), S. 153; Leffson (1987a), S. 25 – 27; Trützschler (1998), Rn. 1002, 1021; Baetge/Zülch (2010), Rz. 2.

²³⁵ Vgl. Döllner (1959), S. 653; Leffson (1987a), S. 22; Trützschler (1998), Rn. 1022; Kropp (2002), Sp. 861; Baetge/Zülch (2010), Rz. 2; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 38.

²³⁶ Beisse (1984), S. 5.

flexibles, von übergeordneten Grundsätzen geprägtes Regelwerk, mit dessen Hilfe offene Fragestellungen bei einer sachgerechten Anwendung normengerecht gelöst werden können.²³⁷

Bei den GoB bzw. GoK handelt es sich um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**.²³⁸ Sie werden von *Ballwieser* definiert als „Normen, die eine zweckgerechte Buchführung und Bilanzierung sichern sollen“²³⁹. Zur inhaltlichen Konkretisierung können die in Abschnitt 2.1 beschriebenen Methoden zur Gesetzesauslegung herangezogen werden, die sich in den Rechtswissenschaften herausgebildet haben. In Abschnitt 2.1 wurde herausgearbeitet, dass die hermeneutische Methode die in den Rechtswissenschaften anerkannte Methode zur Gesetzesauslegung ist. Daher werden die GoB bzw. GoK im Schrifttum mithilfe der hermeneutischen Methode hergeleitet.²⁴⁰ Damit wird sichergestellt, dass es sich bei den GoK um ein **an den Zwecken der Konzernrechnungslegung ausgerichtetes**, in sich schlüssiges System zur Auslegung der handelsrechtlichen Vorschriften der Konzernrechnungslegung handelt. Gleichzeitig wird die vom Gesetzgeber beabsichtigte Regelung der verschiedenen Interessen nicht unterlaufen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die einzelnen Grundsätze in **wechselseitigen Beziehungen** und nicht in einem Über- oder Unterordnungsverhältnis zueinander stehen.²⁴¹

Die hier dargestellten Aspekte zur Herleitung, Anwendung und Verbindlichkeit der GoB hat der *BFH* bereits im Jahr 1967 mit den folgenden Worten überzeugend, eindrucksvoll und prägnant zusammengefasst: „Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind die Regeln, nach denen der Kaufmann zu verfahren hat, um zu einer dem gesetzlichen Zweck entsprechenden Bilanz zu gelangen, nicht aber die Regeln, die tatsächlich eingehalten werden. Für ihre Ermittlung kann freilich die tatsächliche Übung der Kaufleute eine wichtige Erkenntnisquelle sein (BFH- Entscheidung IV 472/60 vom 12. Mai 1966, BFH 86, 118, BStBl III 1966, 372), aber sie hat nicht die Kraft, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung rechtsschöpferisch zu gestalten.“²⁴²

²³⁷ Vgl. Küting (1974), S. 22 – 23; Leffson (1987a), S. 22 – 24; Trützschler (1998), Rn. 1001, 1023; Schildbach (2008), S. 51; Baetge/Zülch (2010), Rz. 3; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 65 – 66.

²³⁸ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 38.

²³⁹ Ballwieser (1995), S. 43, mit weitergehenden Ausführungen zu den Besonderheiten der GoB.

²⁴⁰ Vgl. Ballwieser (1995), S. 46; ADS (1996), § 297 HGB, Rn. 32; Baetge/Zülch (2010), Rz. 23 – 29; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 39.

²⁴¹ Vgl. Trützschler (1998), Rn. 1022 – 1023; Baetge/Zülch (2010), Rn. 125; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 67 – 68.

²⁴² BFH (1967), S. 609.

Vor diesem Hintergrund soll im Rahmen der vorliegenden Arbeit die Abbildung von Unterstützungskassen kritisch hinterfragt und auf der Basis der Zwecke und Grundsätze der Konzernrechnungslegung sachgerecht **hergeleitet** werden. Hierbei versteht sich diese Untersuchung als ein Beitrag zur Fortentwicklung der **GoB** im Sinne der vorstehend zitierten Urteilsgrundsätze.

2.3.2.2 Überblick über die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung

Obwohl die Ausarbeitung und die Systematisierung der GoB seit vielen Jahrzehnten Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Forschung sind,²⁴³ ist es bis heute nicht gelungen, ein einheitliches und verbindliches System zu entwickeln.²⁴⁴ Die gleichen Überlegungen gelten für die GoK. Auch hier hat sich kein allgemein anerkanntes System von Grundsätzen herausgebildet. Der Ausgangspunkt für die Entwicklung eines derartigen Systems ist der sog. **Einheitsgrundsatz**.²⁴⁵ Diese gesetzlich normierte Vorgabe besagt, dass die wirtschaftliche Lage der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen so dargestellt wird, als ob diese insgesamt ein einheitliches Unternehmen wären (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB).²⁴⁶

Im Schrifttum wird die **Reichweite des Einheitsgrundsatzes** diskutiert. Die eine Auffassung geht davon aus, dass der Einheitsgrundsatz **nur bei** den in den GoKons zusammengefassten **Konsolidierungsmaßnahmen** anzuwenden ist.²⁴⁷ Dies wird mit der Struktur der 7. EG-Richtlinie, dem Gesetzeswortlaut und der Entstehungsgeschichte der handelsrechtlichen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung begründet. Sofern sich bei der Konsolidierung Zweifelsfragen ergeben, für die sich in den handelsrechtlichen Normen keine speziellen Einzelvorschriften finden lassen, ist dieser ungeregelte Bereich mithilfe der Generalnorm und des Einheitsgrundsatzes zu lösen. Darüber hinaus ist der Einheitsgrundsatz nach dieser Auffassung nicht als generelle Auslegungshilfe für Fragestellungen außerhalb der Konsolidierungsmaßnahmen, z. B. bei der Ab-

²⁴³ Vgl. hierzu beispielhaft den Beitrag von Döllerer (1959), S. 653 – 658, in dem er – unter Hinweis auf weitaus ältere Literaturbeiträge – die Entstehung und Ermittlung von GoB beschreibt. Eine häufig zitierte Quelle zu GoK ist die Arbeit von Bores aus dem Jahr 1935, die nach eigenen Angaben sämtliche bis dahin im In- und Ausland verfügbaren Veröffentlichungen berücksichtigt. Dreger hat die GoK in seiner Arbeit erstmals systematisch zusammengestellt und auf der Basis des AktG 1965 sowie der seinerzeit geltenden US-amerikanischen Konzernrechnungslegungsvorschriften und -praxis herausgearbeitet, vgl. Dreger (1969), S. 17.

²⁴⁴ Vgl. Kropp (2002), Sp. 860; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 39.

²⁴⁵ Vgl. Baetge/Kirsch (1998), § 297, Rn. 72.

²⁴⁶ Vgl. ADS (1996), § 297 HGB, Rn. 32; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 71.

²⁴⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 64 – 65, 133. Busse von Colbe/Ordelt/Ordelt/Pellens verfolgen ähnliche Überlegungen, die sie als „Äquivalenzgrundsatz“ bezeichnen, vgl. Busse von Colbe u. a. (2010), S. 52 – 53.

grenzung des Konsolidierungskreises oder bei Zweifelsfragen rund um die Aufstellung der HB II, anzuwenden. Vielmehr sind bei derartigen Auslegungen die Generalnorm (§ 297 Abs. 2 Satz 2 HGB) sowie die GoK heranzuziehen.²⁴⁸ Demgegenüber ist der Einheitsgrundsatz nach Auffassung eines anderen Teils im Schrifttum bei der **Auslegung sämtlicher Fragestellungen** der Konzernrechnungslegung anwendbar. So wird der Einheitsgrundsatz nach dieser Auffassung auf einer Stufe mit der Generalnorm den „übergeordneten Konsolidierungsgrundsätzen“²⁴⁹ zugeordnet, aus denen die weiteren GoK abgeleitet werden können.²⁵⁰

Dem Einheitsgrundsatz kommt zur Lösung der in der Problemstellung aufgeworfenen Fragen eine herausragende Bedeutung zu. Insofern ist zu klären, welche der beiden vorstehend dargestellten Auffassungen im Rahmen dieser Untersuchung zugrunde gelegt wird. Unabhängig von den konkreten Fragestellungen überzeugt die zahlreich im Schrifttum geäußerte Auffassung, wonach der Einheitsgrundsatz bei der **Auslegung sämtlicher Fragestellungen** der Konzernrechnungslegung anwendbar ist. Schließlich soll der **Konzernabschluss insgesamt** die dem Einheitsgrundsatz entsprechende wirtschaftliche Lage des Konzerns darstellen. Eine Einschränkung auf die Konsolidierungsmaßnahmen ist weder anhand des Gesetzeswortlauts noch inhaltlich nachvollziehbar. In diesem Zusammenhang wird die Frage zu beantworten sein, ob die Problemstellungen bei der Abbildung von Unterstützungskassen den Konsolidierungsmaßnahmen zuzuordnen sind oder nicht.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird das von *Baetge/Kirsch/Thiele* in der folgenden Abbildung dargestellte System der **GoK** zugrunde gelegt, weil der Aufbau, die Systematisierung und der Bezug zu den Zwecken der Konzernrechnungslegung für die Zwecke dieser Arbeit am überzeugendsten erscheinen.

Die nachstehende Übersicht verdeutlicht, dass sich die GoK anhand des in Abschnitt 2.2.4 beschriebenen **Prozesses der Konzernrechnungslegung** systematisieren lassen.²⁵¹ Für den weiteren Verlauf der Untersuchung werden hierzu die Grundsätze der

²⁴⁸ Vgl. Schmidbauer (2001), S. 2470; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 64 – 65, 71 – 72.

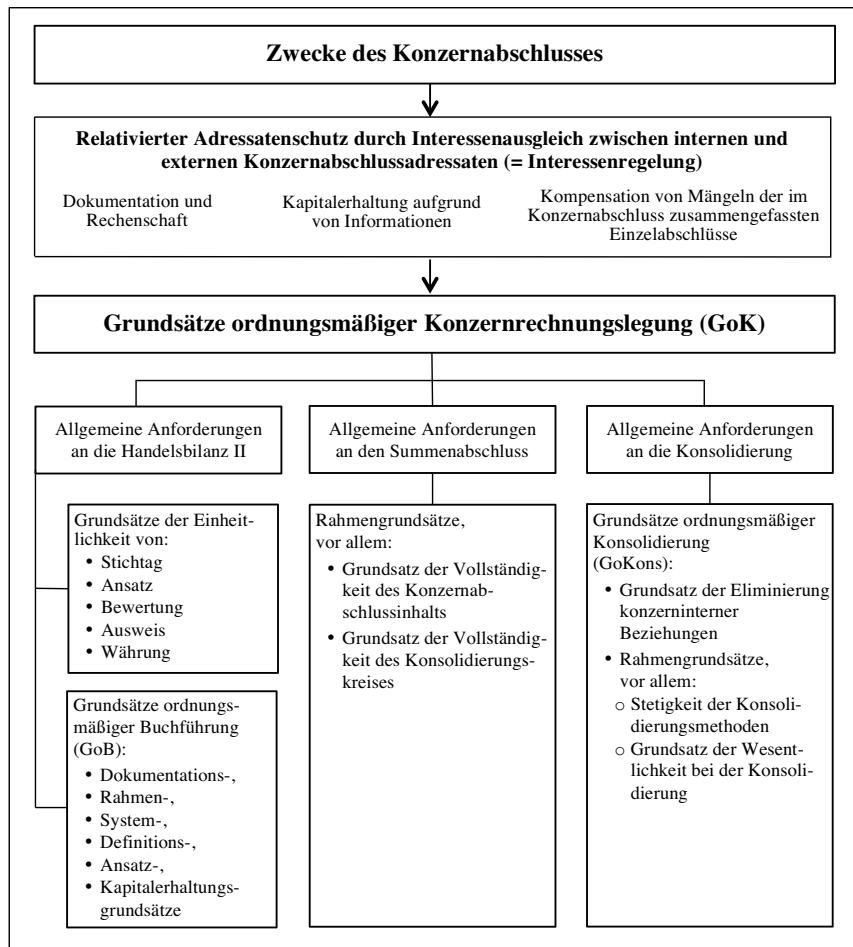
²⁴⁹ Trützscher (1998), Rn. 1023.

²⁵⁰ Vgl. Biener/Schatzmann (1983), S. 42; Busse von Colbe (1985), S. 767; Trützscher (1998), Rn. 1023; Küting/Weber (2012), S. 97 m. w. N., S. 231; von Wysocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 13, 15; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 620 – 621.

²⁵¹ Hier sind vor allem die in Abbildung 5 dem Bereich B) Prozess zur Aufstellung der Konzernabschlusses zugeordneten Arbeitsschritte relevant. Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 69.

Einheitlichkeit, die allgemeinen Anforderungen an den Summenabschluss sowie die allgemeinen Anforderungen an die Konsolidierung erläutert. Zur Erläuterung der GoB wird auf das umfangreiche, weiterführende Schrifttum verwiesen.²⁵² Für die vorliegende Untersuchung relevante GoB werden an der entsprechenden Stelle näher beleuchtet.

Abbildung 8: Überblick über die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung²⁵³



²⁵² Vgl. hierzu weiterführend z. B. Leffson (1987a), S. 157 – 492; Moxter (2003), S. 15 – 266; Coenberg/Haller/Schultze (2016), S. 39 – 48; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 115 – 144.

Allgemeine Anforderungen an die Handelsbilanz II

In Abschnitt 2.2.4 wurde erläutert, dass der Konzernabschluss i. d. R. nicht auf der Basis einer sämtliche Konzernunternehmen umfassenden, einheitlichen Konzernbuchführung aufgestellt wird, sondern vielmehr **derivativ auf der Basis der Jahresabschlüsse** der einbezogenen Konzernunternehmen. Diese werden zum Summenabschluss zusammengefasst und anschließend im Rahmen der Konsolidierung um konzerninterne Geschäftsvorfälle bereinigt. Die Einzelabschlüsse können allerdings nur dann zum Summenabschluss zusammengefasst werden, wenn sie bereits nach konzern einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden unter Berücksichtigung der Eigenart des Konzernabschlusses aufgestellt wurden. Sofern die Einzelabschlüsse also entweder

1. nicht nach den konzern einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Mutterunternehmens aufgestellt worden sind oder
2. die Eigenart des Konzernabschlusses Anpassungen notwendig macht,

müssen vor der Zusammenfassung zum Summenabschluss entsprechende Überleitungen vorgenommen werden; andernfalls wären der Summenabschluss und der hieraus abgeleitete Konzernabschluss ein Konglomerat unterschiedlichster Darstellungen, Bilanzansätze und Wertermittlungen, die in ihrer Aussagekraft erheblich eingeschränkt wären. In der Praxis wird hierzu der nach landesrechtlichen Vorschriften aufzustellende Jahresabschluss (sog. HB I) auf die sog. HB II übergeleitet.²⁵⁴ Die Vereinheitlichung bezieht sich hierbei auf die drei Bereiche Konzernabschlusssichttag, Währungsumrechnung und Konzernabschlussinhalt.²⁵⁵

Der Konzernabschluss ist gemäß § 299 Abs. 1 HGB „auf den Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens aufzustellen“. Sofern der Abschlussstichtag eines Tochterunternehmens um mehr als drei Monate vor dem **Konzernabschlusssichttag** liegt, ist „dieses Unternehmen aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluß einzubeziehen“ (§ 299 Abs. 2 Satz 2 HGB).²⁵⁶ Außerdem ist der Konzernabschluss eines Mutterunternehmens mit Sitz in Deutschland in Euro aufzustellen (§ 298 HGB i. V. m.

²⁵³ Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 69. Vgl. ergänzend Küting (1974), S. 57; Trützschler (1998), Rn. 1027 und von Wysocki/Wohlgemuth/Brüsel (2014), S. 15.

²⁵⁴ Vgl. Havermann (1988), S. 185 – 187; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 11, 71, 133; Pöller (2016), Rz. 7, 213 – 214.

²⁵⁵ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 231; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 133.

²⁵⁶ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 231 – 232; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 135 – 137.

§ 244 HGB). Sofern ein Tochterunternehmen seinen Sitz in einem Land hat, das nicht zur sog. Eurozone gehört, müssen die auf fremde Währung lautenden Wertansätze der HB II in Euro umgerechnet werden. Für handelsrechtliche Konzernabschlüsse hat der Gesetzgeber in § 308a HGB verbindliche Regeln für die **Währungsumrechnung** vorgegeben.²⁵⁷

Neben einheitlichen Abschlussstichtagen ist eine Vereinheitlichung des Abschlussinhalts der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Abschlüsse erforderlich. Das bedeutet konkret, dass der Ausweis (§ 298 Abs. 1 HGB i. V. m. §§ 265, 266 und 275 HGB), der Ansatz (§ 300 HGB) und die Bewertung (§ 308 HGB) der Jahresabschlüsse der Tochterunternehmen nach **konzerneinheitlichen Grundsätzen** vereinheitlicht werden müssen, sofern es hier Abweichungen gibt. Hierbei erfolgt die Vereinheitlichung nach **dem Recht und den Vorgaben des Mutterunternehmens**. Für den Fall, dass es sich bei dem Mutterunternehmen also z. B. um eine (nicht-kapitalmarkt-orientierte) Kapitalgesellschaft mit Sitz in Deutschland handelt, sind über die Verweisungsnorm des § 298 Abs. 1 HGB die **handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften** bei der Aufstellung des Konzernabschlusses zu beachten. Damit gelten die **GoB** zunächst einmal uneingeschränkt auch für den Konzernabschluss.²⁵⁸ Bei Konzernunternehmen mit Sitz in Deutschland gelten sie bereits bei der Aufstellung der HB I dieser Unternehmen. Alle anderen Konzernunternehmen müssen die GoB spätestens bei der Überleitung ihrer nach landesrechtlichen Vorgaben aufgestellten HB I auf die nach konzernweit vereinheitlichten, handelsrechtlichen Vorgaben aufzustellende HB II beachten. Das Mutterunternehmen hat bei der Erarbeitung der konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften die Möglichkeit, bestehende Ansatz- (§ 300 Abs. 2 Satz 2 HGB) und Bewertungswahlrechte (§ 308 Abs. 1 Satz 2 HGB) des HGB im Konzernabschluss **abweichend** von der Ausübung im eigenen Jahresabschluss erneut auszuüben.²⁵⁹

Allgemeine Anforderungen an den Summenabschluss

Nach der Vereinheitlichung und Überleitung der HB I zu den HB II können die nunmehr vereinheitlichten HB II in einem zweiten Schritt postenweise zum Summenab-

²⁵⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 134.

²⁵⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 71 – 73, 76, 134, 147 – 148.

²⁵⁹ Vgl. Küting/Weber (2012), S. 241; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 143 – 145, 148 – 149; Pöller (2016), Rz. 41.

schluss, bestehend aus Summenbilanz und Summen-Gewinn- und Verlustrechnung, addiert werden. In der praktischen Umsetzung handelt es sich um einen verhältnismäßig einfachen Prozessschritt. Bei der Aufstellung des Summenabschlusses spielt der **Grundsatz der Vollständigkeit** in zwei Ausprägungen eine übergeordnete Rolle: als Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises (§ 294 Abs. 1 HGB) und als Grundsatz der Vollständigkeit des Konzernabschlussinhalts (§ 300 Abs. 2 Satz 2 HGB).²⁶⁰ Nur bei Beachtung dieser beiden Grundsätze ist eine vollständige Erfassung sämtlicher Vermögens- und Schuldenposten sowie der Aufwendungen und Erträge im Summenabschluss als Basis für den Konzernabschluss gewährleistet.

Allgemeine Anforderungen an die Konsolidierung

Zur Aufstellung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind nunmehr in einem dritten und letzten Schritt die konzerninternen Geschäftsvorfälle zu eliminieren bzw. zu **konsolidieren**. Der sich hieraus ergebende konsolidierte Abschluss enthält nach diesem Schritt nur noch Geschäftsvorfälle mit konzernfremden Unternehmen. Damit wird die wirtschaftliche Lage des Konzerns, dem Einheitsgrundsatz des § 297 Abs. 3 Satz 1 HGB folgend, so dargestellt, als ob die in den Konzernabschluss einbezogenen „Unternehmen insgesamt ein einheitliches Unternehmen wären“. Mit den Konsolidierungsmaßnahmen wird gleichzeitig der Kompensationszweck²⁶¹ des Konzernabschlusses erfüllt. Bei diesem Prozessschritt sind die GoK zu beachten.²⁶²

Den wichtigsten Teil der GoKons bilden die unter dem Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen zusammengefassten **Konsolidierungsmaßnahmen**. Mit diesen sollen sämtliche im Summenabschluss enthaltenen konzerninternen Geschäftsvorfälle eliminiert werden. Denn in dem „Einzelabschluss“ eines zumindest fiktiv einheitlichen Gebildes Konzern können keine konzerninternen Verflechtungen bilanziert werden. Geschäftsvorfälle zwischen den zwar rechtlich, nicht jedoch wirtschaftlich selbständigen Konzernunternehmen sind aus Sicht der wirtschaftlichen Einheit Konzern als Geschäftsvorfälle des Konzerns „mit sich selbst“ zu beurteilen und daher nicht

²⁶⁰ Vgl. Busse von Colbe u. a. (2010), S. 36 – 37; von Wsocki/Wohlgemuth/Brösel (2014), S. 18; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 78.

²⁶¹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.3.1.2.

²⁶² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 71, 79, 82 – 83.

zu bilanzieren. Die Konsolidierungsmethoden lassen sich in folgende Schritte systematisieren²⁶³:

- die Kapitalkonsolidierung (§ 301 HGB),
- die Forderungs- und Schuldenkonsolidierung (§ 303 HGB),
- die Zwischenergebniseliminierung (§ 304 HGB),
- die Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 305 HGB),
- aus dem Einheitsgrundsatz (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB) abgeleitete, gesetzlich jedoch nicht kodifizierte Konsolidierungsmaßnahmen

für die Einbeziehung von **Tochterunternehmen** im Wege der sog. **Vollkonsolidierung**²⁶⁴ sowie

- die Quotenkonsolidierung (§ 310 HGB) und
- die Equity-Methode (§ 312 HGB)

für die Einbeziehung von **Gemeinschaftsunternehmen** (§ 310 Abs. 1 HGB) und von **assoziierten Unternehmen** (§ 311 Abs. 1 HGB).

Diese Aufzählung zeigt, dass die Grundsätze der Eliminierung konzerninterner Beziehungen zu einem überwiegenden Teil **in den gesetzlichen Vorschriften** zur Konzernrechnungslegung **konkretisiert** wurden. Für die vorliegende Arbeit stehen allerdings die aus dem **Einheitsgrundsatz abgeleiteten und nicht gesetzlich normierten Konsolidierungsmethoden** im Mittelpunkt der Betrachtung. Denn bei der Eliminierung konzerninterner Beziehungen geht es im Allgemeinen darum, die konzerninternen Verflechtungen und die hieraus im Summenabschluss bilanzierten Geschäftsvorfälle vollständig zu eliminieren. Das heißt, dass jeder im Summenabschluss bilanzierte konzerninterne Geschäftsvorfall erneut aus Sicht der wirtschaftlichen Einheit Konzern zu beurteilen ist.²⁶⁵ Diese Geschäftsvorfälle sind zur Beachtung des Einheitsgrundsatzes so zu bilanzieren, als ob die in den Konzernabschluss einbezogenen „Unternehmen insgesamt ein einheitliches Unternehmen wären“ (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB). Hierzu konkretisiert *Kütting* zutreffend, dass „die Grundlage, wie die innerkonzernlichen Beziehungen im einzelnen zu eliminieren sind, die Fiktion [bildet], daß die Konzernun-

²⁶³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 79; Wollmert (2017), Tz. 17.

²⁶⁴ Vgl. hierzu weiterführend Wollmert (2017), Tz. 259.

²⁶⁵ Vgl. Kütting (1974), S. 134 – 135; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 51, 71, 82 – 83.

ternehmen rechtlich unselbständige Betriebsabteilungen sind“²⁶⁶. Sofern die handelsrechtlichen Vorschriften für den zu beurteilenden konzerninternen Geschäftsvorfall, z. B. zur Abbildung von Unterstützungskassen, im Konzernabschluss keine besonderen Einzelvorschriften enthalten, sind dem Einheitsgrundsatz entsprechende Lösungsansätze zu erarbeiten.

Der Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen gehört somit auch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung, welche die **Eigenarten des Konzernabschlusses** als Einzelabschluss der wirtschaftlichen Einheit Konzern berücksichtigen. Sie ergänzen die GoB des Jahresabschlusses, insbesondere **das Realisationsprinzip und den Grundsatz der Vollständigkeit**.²⁶⁷ Sofern ein Konzernunternehmen einem anderen Konzernunternehmen ein Darlehen gewährt, ist das Darlehen dem Grundsatz der Vollständigkeit (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) entsprechend in den Jahresabschlüssen beim Darlehensgeber als Forderung und beim Darlehensnehmer als Verbindlichkeit zu bilanzieren. Denn in den Jahresabschlüssen ist die wirtschaftliche Lage des Unternehmens als rechtlich selbständige Einheit zu bilanzieren (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB). Demgegenüber ist das Darlehensverhältnis aus der Sicht der wirtschaftlichen Einheit Konzern als Darlehensgewährung einer Abteilung an eine andere, also als Darlehensgewährung **des Konzerns an sich selbst**, zu beurteilen. Derartige Geschäftsvorfälle sind aus Konzernsicht bilanziell nicht abzubilden und daher zu eliminieren (§ 303 Abs. 1 HGB). Somit ergänzt der Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen den Grundsatz der Vollständigkeit, was zu Korrekturen beim Ansatz von Vermögens- und Schuldposten führen kann. Damit konkretisiert dieser Grundsatz den gesetzlichen normierten Grundsatz der Vollständigkeit des Konzernabschlussinhalts (§ 300 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dies führt in vielen Fällen dazu, dass in den Jahresabschlüssen der rechtlich selbständigen Konzernunternehmen aktivierungs- bzw. passivierungspflichtige Vermögens- und Schuldposten aus Konzernsicht zu eliminieren sind.²⁶⁸ Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird die Frage zu beantworten sein, ob dies auch für den **umgekehrten Fall** gelten kann oder muss.

²⁶⁶ Küting (1974), S. 134.

²⁶⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 82 – 83.

²⁶⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 82 – 83.

2.3.3 Zwecke und Grundsätze der Konzernrechnungslegung nach IFRS

Die Zwecke²⁶⁹ eines nach IFRS aufgestellten Konzernabschlusses werden im Rahmenkonzept²⁷⁰ konkretisiert, ohne zwischen dem Einzel- und dem Konzernabschluss zu unterscheiden. Das **Ziel** einer nach IFRS aufgestellten Rechnungslegung ist die Bereitstellung von nützlichen (Finanz-)Informationen über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens bzw. eines Konzerns, um bestehende oder künftige Adressaten der Rechnungslegung bei ihren Entscheidungen zur Investition von Ressourcen in das Unternehmen bzw. den Konzern zu unterstützen (CF OB2). Da keine weiteren Zwecke für den Jahres- oder Konzernabschluss genannt werden, ist die **Information** der Bilanzadressaten **der einzige Zweck** einer nach IFRS aufgestellten Rechnungslegung.²⁷¹ In die gleiche Richtung geht auch die Regelung des IAS 1.9, wonach „die Zielsetzung eines Abschlusses“ die Bereitstellung von „Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens“ ist, „die für ein breites Spektrum von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen“.

Der Kreis der **Abschlussadressaten** entspricht in etwa dem Adressatenkreis einer handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung.²⁷² Hierzu zählen bestehende und potenzielle Kapitalgeber, Regulatoren, die Öffentlichkeit und andere Gruppen als externe (CF OB2 und OB10) und die Unternehmensleitung (CF OB9) als interne Abschlussadressaten. Dabei steht das Informationsbedürfnis der bestehenden und potenziellen Kapitalgeber (Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger) in der internationalen Rechnungslegung im Vordergrund (sog. primary users, CF OB5 und CF BC 1.9 bis BC 1.23).²⁷³ Um das Ziel einer Rechnungslegung nach IFRS zu erreichen, den Abschlussadressaten entscheidungsrelevante Finanzinformationen bereitzustellen, werden in den IFRS an verschiedenen Stellen **Grundsätze der Rechnungslegung** formuliert, ohne dabei zwischen Grundsätzen der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung und der Konzernrechnungslegung zu unterscheiden. Inhaltlich sind sie in vielen Fällen mit

²⁶⁹ Im Rahmenkonzept werden die Regelungen zu den Zwecken der Rechnungslegung mit „OB“ abgekürzt bezeichnet, was aus der englischen Übersetzung für Zwecke, „Objective“, abgeleitet wird, vgl. Baetge/Dittmar/Klönne (2014), S. 4.

²⁷⁰ Vgl. zur Darstellung der Rechtsgrundlagen der Konzernrechnungslegung nach IFRS die Erläuterungen in Abschnitt 2.2.1.

²⁷¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 84; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 24.

²⁷² Vgl. zu den Adressaten der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung die Ausführungen in Abschnitt 2.2.1

²⁷³ Vgl. Ballwieser (2002), S. 120; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 84; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 67.

den handelsrechtlichen Grundsätzen der Rechnungslegung vergleichbar, auch wenn sie teilweise anders strukturiert und gewichtet werden.²⁷⁴

Ein bedeutsamer Grundsatz ist die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (Grundsatz des true and fair view bzw. der **fair presentation** (IAS 1.15 bis IAS 1.24)). Demnach erfordert „eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung .., dass die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle sowie der sonstigen Ereignisse und Bedingungen übereinstimmend mit den im *Rahmenkonzept* enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen glaubwürdig dargestellt werden“ (IAS 1.15 Satz 2). Dies wird nur erreicht, wenn sämtliche IFRS bei der Aufstellung des IFRS-Konzernabschlusses sachgerecht angewendet werden (IAS 1.15 Satz 2). Der Grundsatz der fair presentation bildet die nach IFRS zu beachtende Generalnorm. Anders als nach HGB ist nach IFRS unstrittig, dass dieser Grundsatz als übergeordnetes Prinzip (sog. *overriding principle*) zu interpretieren ist. Damit kann es, in äußerst seltenen Fällen, vorkommen, dass eine IFRS-Einzelvorschrift nicht eingehalten werden darf, sofern dies zu einem Konflikt mit den im IFRS-Rahmenkonzept niedergelegten Zwecken der Rechnungslegung führt (IAS 1.19). Sofern die geltenden IFRS für bestimmte Fragestellungen keine spezifischen Regelungen enthalten, sind entsprechende Bilanzierungsregelungen nach der in IAS 8 festgelegten Hierarchie der IFRS zu entwickeln und darzustellen, um den Grundsatz der fair presentation zu gewährleisten (IAS 1.17a).²⁷⁵

Die Aufstellung eines Jahres- oder Konzernabschlusses nach IFRS beruht, wie nach HGB, auf den Grundannahmen der Unternehmensfortführung (**going concern**) und der periodengerechten Gewinnermittlung (**accrual accounting**). Der Grundsatz der Unternehmensfortführung geht von der Annahme aus, dass die Unternehmenstätigkeit in absehbarer Zukunft fortgeführt wird. Sofern dieser Annahme rechtliche oder tatsächliche Umstände (z. B. eine unabwendbare oder bereits beschlossene Liquidation des Unternehmens) entgegenstehen, hat die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden ggf. auf einer anderen Bewertungsgrundlage zu erfolgen. Hierbei sind entsprechende Berichterstattungspflichten (IAS 1.25) und ein Prognosezeitraum von min-

²⁷⁴ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 68.

²⁷⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 84 – 85; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 67 – 68.

destens zwölf Monaten zu beachten (IAS 1.26).²⁷⁶ Die Grundannahme der periodengerechten Gewinnermittlung entspricht inhaltlich den in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB niedergelegten Regelungen zur handelsrechtlichen Behandlung. Allerdings kommt ihr nach IFRS eine größere Bedeutung zu, weil sie nicht vom Grundsatz der Vorsicht dominiert wird (CF OB17 – OB19).²⁷⁷

Auf der Basis des Grundsatzes der fair presentation und der Grundannahmen sind im IFRS-Konzernabschluss die im Rahmenkonzept niedergelegten qualitativen Anforderungen (qualitative characteristics oder QC) zu beachten, um den beschriebenen Zweck der Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen sicherzustellen. Die qualitativen Anforderungen werden im Rahmenkonzept in **Fundamentalgrundsätze** und in **Erweiterungsgrundsätze** gegliedert. Als **Nebenbedingung** wird die **Kostenbegrenzung** formuliert.²⁷⁸

Damit die mit einer IFRS-Rechnungslegung bereitgestellten Informationen auch tatsächlich den Bilanzadressaten bei seinen Entscheidungen unterstützen, müssen sie relevant und glaubwürdig dargestellt werden. Die Anforderungen der Relevanz und der Glaubwürdigkeit der Darstellung werden den **Fundamentalgrundsätzen** zugeordnet (CF QC 5). Eine Information ist immer dann als **relevant** zu beurteilen, wenn sie die Entscheidung der Abschlussadressaten beeinflussen kann (CF QC6). Für eine relevante Darstellung müssen die Unternehmen jeweils spezifisch festlegen, ab wann ein Geschäftsvorfall als wesentlich zu beurteilen ist (CF QC11). Neben der Relevanz einer Information ist ihre **glaubwürdige Darstellung** ein weiterer fundamentaler Grundsatz der Rechnungslegung nach IFRS (CF QC17). Somit ist eine Information für die Abschlussadressaten nur dann nützlich, wenn der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt eines Sachverhalts glaubwürdig abgebildet wird. Eine glaubwürdige Darstellung setzt die Vollständigkeit, Neutralität und Fehlerfreiheit der bereitgestellten Informationen voraus (CF QC 12).²⁷⁹

Bei einer näheren Betrachtung der Entwicklung der Fundamentalgrundsätze fällt auf, dass bei der Verabschiedung der aktuellen Fassung des Rahmenkonzepts für die Finanzberichterstattung 2010 bislang eigenständige Grundsätze gar nicht mehr genannt

²⁷⁶ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 70.

²⁷⁷ Vgl. Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 762 – 763.

²⁷⁸ Vgl. Baetge/Dittmar/Klönne (2014), S. 5.

²⁷⁹ Vgl. Baetge/Dittmar/Klönne (2014), S. 5 – 6; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 69.

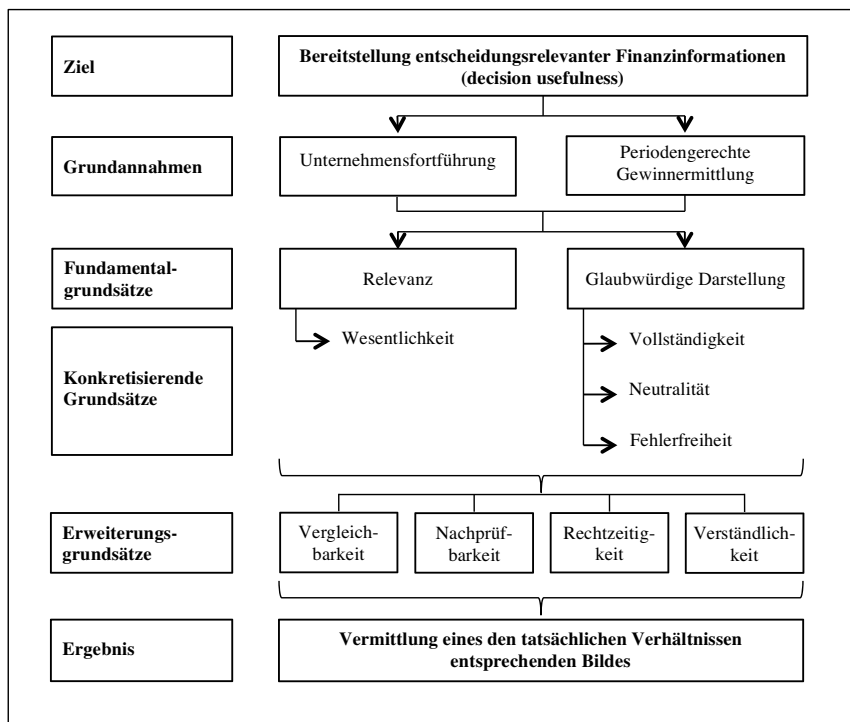
oder als Teil der geltenden Grundsätze uminterpretiert wurden. So waren im Rahmenkonzept 1989 die im Handelsrecht bedeutsamen Grundsätze der Vorsicht (F.37) und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (F.35) **noch als eigenständige Grundsätze** enthalten. Der **Grundsatz der Vorsicht** wurde im Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung 2010 überhaupt nicht aufgeführt, weil dieser Grundsatz nach Auffassung des IASB zu Inkonsistenzen mit dem Grundsatz der Neutralität führen würde (CF BC3.27). Der **Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise** gilt in der Rechnungslegung nach IFRS weiterhin, wird allerdings nicht mehr als eigenständiger Grundsatz behandelt, weil dies nach Auffassung des IASB redundant ist. Denn nach der aktuellen Fassung des Rahmenkonzepts setzt die glaubwürdige Darstellung einer Finanzinformation voraus, dass sie nach ihrem ökonomischen Gehalt und daher gerade nicht nach ihrer rechtlichen Gestaltung dargestellt wird (CF BC3.26).²⁸⁰

Mit den **Erweiterungsgrundsätzen** soll der Informationsnutzen und damit die Entscheidungsnützlichkeit der Rechnungslegung nach IFRS erhöht werden. Hierzu fordert CF QC19 die Beachtung der Grundsätze der Vergleichbarkeit, Überprüfbarkeit, Zeitnähe sowie Verständlichkeit der bereitgestellten Informationen. Darüber hinaus fordert die **Nebenbedingung der Kostenbegrenzung**, dass der Informationsnutzen der Abschlussadressaten höher als die Informationskosten des bilanzierenden Unternehmens sein soll (CF QC35).²⁸¹

In der folgenden Abbildung werden die Zwecke und Grundsätze der Konzernrechnungslgung nach IFRS noch einmal **im Überblick** dargestellt.

²⁸⁰ Vgl. Baetge/Dittmar/Klönne (2014), S. 5 – 6.

²⁸¹ Vgl. Baetge/Dittmar/Klönne (2014), S. 5 – 6; Baetge/Kirsch/Thiele (2015), S. 85; Coenenberg/Haller/Schultze (2016), S. 68 – 71; Baetge/Kirsch/Thiele (2017), S. 149 – 151.

Abbildung 9: Zwecke und Grundsätze der Konzernrechnungslegung nach IFRS²⁸²

²⁸² In Anlehnung an Wöhe/Döring/Brösel (2016), S. 762.

Unterstützungskassen im Konzernabschluss
Möglichkeiten und Grenzen bei der Abbildung nach HGB
Sultana, A.
2018, XXIII, 330 S. 53 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-20090-9