



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	02. HGB-FA / 20.04.2012 / 12:45 – 13:45 Uhr
TOP:	12 – Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)-gesellschaften (PHG)
Thema:	Mögliche Erarbeitung eines DRS zur Konzernrechnungslegung durch PHG
Papier:	02_12_HGB-FA_KoReLe_PHG

Vorbemerkung

- 1 Zu dieser Sitzungsunterlage bzw. zu diesem TOP wurde keine Cover Note erstellt – allgemeine Hintergrundinformationen zu dieser Unterlage finden sich in der Sitzungsunterlage **02_05** wie folgt:
 - Darstellung der Anregungen und vorläufigen Beschlüsse des HGB-FA zur möglichen Erarbeitung neuer DRS aus der ersten Sitzung des Fachausschusses,
 - gewählte Vorgehensweise der DRSC-Mitarbeiter zur ersten Einschätzung dieser Themenvorschläge hinsichtlich Eignung und Dringlichkeit für die Erarbeitung neuer Standards und Ableitung eines Vorschlags zur Sortierung nach Relevanz zur Bearbeitung durch den HGB-FA.
- 2 Bei der gewählten Bezeichnung des Themas handelt es sich um eine vorläufige Arbeitsversion – es handelt sich nicht um einen konkreten Vorschlag für den Titel eines möglichen künftigen Standards.
- 3 Im Rahmen dieser Sitzungsunterlage wird auf die besonderen Fragen eingegangen, die die Konzernrechnungslegung einer PHG¹ selbst aufwirft, also in dem Fall, dass die PHG an der Spitze eines Konzerns steht. Mit anderen Worten wird nicht eingegangen auf Konzernrechnungslegungsfragen in Bezug auf PHG, die in den Konzernabschluss

¹ PHG für Personen(handels)gesellschaften ist im Rahmen dieser Sitzungsunterlage sehr weitgehend zu verstehen (d.h.: auch unter Berücksichtigung der nach § 11 PublG zur Rechnungslegung verpflichteten Mutterunternehmen).



einbezogen werden, an dessen Spitze eine Kapitalgesellschaft steht. Auch auf Besonderheiten in Zusammenhang mit §§ 340i und 341i HGB wird nicht eingegangen.

- 4 Diese Sitzungsunterlage ist mit Bezug auf die Erarbeitung eines möglichen DRS zum Thema der „Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften“ wie folgt strukturiert:

A Gegenstand eines möglichen DRS

- A1** Rechtsnormen
- A2** Bestehende Verlautbarungen
- A3** Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur
- A4** Hinweise von WPG und IDW
- A5** Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen

B Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller

C Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge

Anlage 1 Text zur Aufnahme in das vorläufige Arbeitsprogramm des HGB-FA

Anlage 2 Auszug aus dem PubLG: Zweiter Abschnitt – Rechnungslegung von Konzernen

Anlage 3 Bestehende Verlautbarungen des DRSC und des IDW, die sich – inter alia – mit Fragen zur Konzernrechnungslegung von PHG befassen

Anlage 4 In einem Standard ggf. zu adressierende Sachfragen

A Gegenstand eines möglichen DRS

A1 Rechtsnormen

- 5 Für den hier zu behandelnden Themenvorschlag zur Erarbeitung eines DRS sind zunächst die Gesetzesnormen von Relevanz, die sich mit der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (KA) und eines Konzernlageberichts (KLB) bzw. eines Teilkonzernabschlusses (TKA) und eines Teilkonzernlageberichts (TKLB) befassen:
- (1) §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB bezüglich der in § 264a HGB genannten bestimmten offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften,
 - (2) § 11 Abs. 1 PubLG (Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen – Publizitätsgesetz²) bezüglich der dort genannten Mutterunternehmen, und
 - (3) § 11 Abs. 3 PubLG bezüglich der dort genannten Mutterunternehmen.

² In der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage wird der zweite Abschnitt des PubLG zur Rechnungslegung von Konzernen (§§ 11 – 15 PubLG) wiedergegeben.



- 6 Darüber hinaus würde sich ein möglicher DRS zu dem hier in Diskussion stehenden Thema jedoch vor allem mit der folgenden Frage zu befassen haben, ohne dass eine konkrete Rechtsnorm herauszustellen ist: welche Besonderheiten sind bei der Rechnungslegung aufgrund der oben aufgezeigten Normen und somit begründet durch die Besonderheit der jeweiligen Rechtsform des Konzernoberunternehmens zu beachten, sofern und soweit sie einen Unterschied im Vergleich zu den KA / KLB bedeuten, die von Kapitalgesellschaften aufzustellen sind?
- 7 Diese Betrachtungen verdeutlichen bereits, dass hinsichtlich des ggf. zu erarbeitenden DRS nach (1) § 264a i.V.m. §§ 290 ff. HGB, (2) § 11 Abs. 1 PublG und (3) § 11 Abs. 3 PublG differenziert werden könnte. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass sich der ggf. zu erarbeitende Standard auf alle drei Bereiche beziehen soll, da grundsätzlich alle der bestehenden Standards (siehe hierzu auch nachfolgend **A2**) die drei Unternehmensgruppen in ihren Anwendungsbereich einbeziehen.

Frage zu A1:

- a) Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen oder Fragen zu den obigen Ausführungen?
- b) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, in das ggf. zu bearbeitende Thema sowohl PHG nach § 264a HGB wie auch die in § 11 PublG genannten Unternehmen einzubeziehen?

A2 Bestehende Verlautbarungen

- 8 Bestehende Verlautbarungen des DRSC und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), die sich – inter alia – mit Fragen der Konzernrechnungslegung von Unternehmen befassen, die aufgrund der Vorschriften des §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB bzw. des § 11 PublG KA und KLB bzw. TKA und TKLB aufzustellen haben, sind in der **Anlage 3** zu dieser Sitzungsunterlage dargestellt.
- 9 Unter Berücksichtigung der jeweiligen Anwendungsbereiche der in **Anlage 3** angeführten DRS ist zunächst festzustellen, dass das Thema der Konzernrechnungslegung bereits sehr weitgehend auch für PHG adressiert ist (Gegenstand und Geltungsbereich der meisten DRS erstrecken sich auch auf solche Unternehmen, die die Vorschriften der §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB bzw. des § 11 PublG zu beachten haben). Vor diesem



Hintergrund könnte sodann argumentiert werden, dass es eines eigenständigen DRS zur Konzernrechnungslegung durch PHG nicht bedarf, da die meisten DRS auch für PHG gelten und insofern – mehr oder weniger – die gleichen Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung zur Verfügung stehen, wie sie auch für Kapitalgesellschaften gelten.

- 10 Im Rahmen einer solchen Argumentation würde allerdings verkannt, dass die Konzernrechnungslegung nach §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB bzw. § 11 ff. PubliG mit Besonderheiten bzw. spezifischen Sachfragen verbunden ist, die im Regelfall in den bestehenden DRS nicht explizit adressiert sind, so dass die Erarbeitung eines eigenständigen DRS „Konzernrechnungslegung durch PHG“ gleichwohl ausreichend begründet erscheint.
- 11 Obschon es sich bei den einzelnen Abschnitten des WP Handbuchs (Band I, 2006, 13. Aufl., IDW (Hrsg.)) nicht um Verlautbarungen im hier diskutierten Sinne handelt, sei auf den Abschnitt O (Erläuterungen zur Rechnungslegung und Prüfung im Konzern nach dem Publizitätsgesetz) des Handbuchs verwiesen, da es sich hierbei um eine der wenigen geschlossen Darstellungen zu diesem Thema handelt. Allerdings sind in der vorliegenden 13. Auflage von 2006 die Änderungen der Vorschriften aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes von 2009 noch nicht berücksichtigt, es ist aber davon auszugehen, dass in der für das 2. Quartal 2012 angekündigten 14. Auflage entsprechende Anpassungen berücksichtigt werden.

Frage zu A2:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen oder Fragen zu den obigen Ausführungen?

A3 Hinweise aufgrund erster Durchsicht einschlägiger Fachliteratur

- 12 Gegenstand dieses Abschnitts ist die Identifizierung von konkreten Sachfragen, die in einem Standard zur Konzernrechnungslegung von PHG adressiert werden könnten bzw. sollten. Die Identifizierung richtet sich hierbei weitgehend am bestehenden Schrifttum aus. Aus Gründen der Übersicht und der grundsätzlich zu klärenden Frage, wie der Geltungsbereich eines solchen Standards festzulegen wäre (Aufstellung eines KA / KLB bzw. TKA / TKLB aufgrund von §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB und / oder aufgrund von § 11 Abs. 1 bzw. 3 PubliG), sind ausgewählte identifizierte Sachfragen in der **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage wie folgt dargestellt:



- (1) Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach:
 - (a) §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB,
 - (b) § 11 Abs. 1 PublG, und
 - (c) § 11 Abs. 3 PublG.
- (2) Besonderheiten der Konzernrechnungslegung durch PHG
 - (a) Grundsätzliche Überlegungen,
 - (b) Spezielle Sachverhalte bzgl. des PublG.

13 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Besonderheiten hinsichtlich solcher Fragen, die die Konzernrechnungslegung einer PHG selbst aufwirft, wenn das PHG an der Spitze eines Konzerns steht, vornehmlich auf die folgenden Themenbereiche beziehen:

- Pflicht zur Aufstellung eines KA und KLB bzw. eines TKA und eines TKLB einschließlich entsprechender Befreiungen von dieser Pflicht,
- latente und tatsächliche bzw. „fiktive“³ Steuern, und
- Ausweisfragen vor allem in Bezug auf Konzernbilanz und -Gewinn- und Verlustrechnung.

Darüber hinaus und mit Bezug auf § 11 Abs. 3 PublG (Pflicht zur Aufstellung von TKA und TKLB inländischer Teilkonzerne mit ausländischer Konzernspitze) könnte auch eine Besonderheit in der Aufstellung von Teilkonzernabschlüssen gesehen werden (z.B. zu beachtende Grundsätze in Bezug auf den „separate entity approach“), wenngleich es sich bei der Teilkonzernrechnungslegung nicht um ein ausschließlich die PHG betreffendes Thema handelt.

14 Andererseits ergeben sich für die meisten anderen konzernrechnungslegungstypischen Sachfragen (vor allem Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Behandlung der Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung, einheitliche Bewertung, Fremdwährungsumrechnung, anteilmäßige Konsolidierung, assoziierte Unternehmen) insofern keine bedeutsamen Besonderheiten, als die für Kapitalgesellschaften bewährten Praktiken grundsätzlich auch für die Konzernrechnungslegung von PHG gelten.

Frage zu A3:

Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen oder Fragen zu den obigen Ausführungen?

³ Im Sinne von § 264c Abs. 3 Satz 2 HGB.



A4 Hinweise von WPG und IDW

- 15 Zum Thema der „Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften“ wurden von Seiten der angesprochenen WPG und vom IDW keine ergänzenden Hinweise zur Verfügung gestellt.

Frage zu A4:

Haben Sie hierzu Anmerkungen oder Fragen?

A5 Zusammenstellung in einem DRS zu adressierender Themen

- 16 Wie oben unter **A3** bereits aufgezeigt ergeben sich für Konzernabschlüsse von PHG insbesondere die vier möglichen Themenbereiche, die es zu adressieren gälte:
- Pflicht zur Aufstellung eines KA und KLB bzw. Befreiung von dieser Pflicht,
 - Bilanzierung latenter und tatsächlicher bzw. „fiktiver“ Steuern,
 - Ausweisfragen, und
 - ggf. Teilkonzernabschlüsse
- (in Bezug auf weitergehende Details wird auf die **Anlage 4** zu dieser Sitzungsunterlage verwiesen).
- 17 Vor dem Hintergrund der derzeit geltenden DRS, die grundsätzlich alle auch von PHG anzuwenden sind, stellt sich jedoch die Frage, welche der beiden folgenden Vorgehensweise zu bevorzugen ist, wenn zu Themen der Konzernrechnungslegung durch PHG weitergehende Empfehlungen zur Verfügung gestellt werden sollen:
- Erarbeitung eines neuen DRS,
 - Ergänzung bzw. Erweiterung bestehender DRS um spezifische Aspekte bzgl. PHG.
- 18 Durch die Erarbeitung eines neuen DRS würden die Empfehlungen des DRSC zum Thema „Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften“ in einem Dokument gebündelt. Dies mag als ein Vorteil dieser Vorgehensweise angesehen werden, dem jedoch gewichtigere, in der folgenden Textziffer dargestellte Argumente gegenüberstehen.
- 19 Nach hier vertretener Ansicht ist die Ergänzung bzw. Erweiterung bestehender DRS um spezifische Aspekte betreffend PHG aus den folgenden Gründen vorzuziehen:
- Der bisher eingeschlagene Weg zur Erarbeitung von Standards würde dergestalt



fortgesetzt werden, dass einzelne Standards zu Sachthemen erarbeitet werden und bspw. keiner Differenzierung nach der Art des Mutterunternehmens folgen.

- Würde ein DRS zur „Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften“ erarbeitet, müssten PHG konsequenterweise aus systematischen Gründen vom Anwendungsbereich der bestehenden Standards ausgenommen werden. Dies würde allerdings dazu führen, dass der Standard zu PHG thematisch und inhaltlich überfrachtet würde, da er dann gesamtheitlich die Konzernrechnungslegung der PHG abzudecken hätte. Würde man hingegen die PHG vom Anwendungsbereich der bestehenden Standards nicht ausschließen und lediglich PHG betreffende Besonderheiten in einem neuen Standard adressieren, so
 - ♦ stellt sich dies für PHG nicht als vorteilhaft dar, hätten sie für die Konzernrechnungslegung doch alle bestehenden Standards und einen zusätzlichen Standard für PHG zu beachten,
 - ♦ wäre dies keine systematisch stringente Vorgehensweise, zumal hinsichtlich der bestehenden Standards nicht nur die allgemeinen Grundsätze von den PHG zu beachten wären, sondern auch die in diesen Standards eingefügten speziellen Hinweise bzgl. PHG (wie z.B. DRS 19.30 f. zur Frage des Mutter-Tochter-Verhältnisses).

20 Zusammenfassend wird daher an dieser Stelle die Empfehlung ausgesprochen, die bestehenden DRS um spezifische Aspekte betreffend PHG zu ergänzen bzw. zu erweitern - dies gilt insbesondere für die Themen (1) KA-Aufstellungspflicht bzw. Befreiung und (2) Bilanzierung latenter und tatsächlicher bzw. „fiktiver“ Steuern. Hinsichtlich der Themen „Ausweisfragen“ und „Teilkonzernabschlüsse“ ist neben der Ergänzung bzw. Erweiterung bestehender DRS zur Beibehaltung der bisher verfolgten Systematik (d.h. Entwicklung von Standards zu einzelnen „Sachthemen“) auch die Erarbeitung eigenständiger Standards in Erwägung zu ziehen (diese Standards wären dann i.Ü. ‘systembedingt‘ nicht auf die Adressierung von PHG-Besonderheiten zu beschränken).

Frage zu A5:

- a) Haben Sie (ergänzende) Anmerkungen oder Fragen zu den obigen Ausführungen?
- b) Schließen Sie sich dem Vorschlag an, zur Adressierung spezifischer Aspekte bzgl. der Konzernrechnungslegung durch PHG die bestehenden Standards zu ergänzen bzw. zu erweitern?



B Relevanz eines möglichen DRS für Ersteller

21 Veröffentlichten Informationen zu einer im Jahre 2011 durchgeführten empirischen Untersuchung wurde entnommen, dass näherungsweise 3.500 bis 4.000 KA von nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen im elektronischen Bundesanzeiger für das jeweilige in 2009 endende Geschäftsjahr veröffentlicht wurden⁴. Auf Basis einer Stichprobe von 2.000 dieser KA ergab sich folgende Verteilung zur Rechtsform des jeweiligen Mutterunternehmens:

- Aktiengesellschaft	14 %
- GmbH	50 %
- GmbH & Co. KG	30 %
- Sonstige Rechtsform ⁵	6 %

Auf Basis der oben genannten 3.500 – 4.000 KA entspricht ein Anteil von 36% insgesamt 1.260 – 1.440 KA, für die die zu erarbeitenden Empfehlungen potenziell von Relevanz wären.

22 Wenngleich zu konstatieren ist, dass ein dringender Bedarf zur Erarbeitung von Empfehlungen zu dem in dieser Sitzungsunterlage behandelten Thema prima vista nicht ersichtlich ist, dürfte andererseits davon auszugehen sein, dass die Erarbeitung von Empfehlungen zu diesen bisher nicht im Vordergrund der Standards des DRSC stehenden Sachfragen dazu beitragen werden, die Qualität der Rechnungslegung und Finanzberichterstattung der PHG im Bereich der Konzernrechnungslegung zu erhöhen.

23 Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung des Vorschlags gem. Abschnitt **A5** wird dem HGB-FA empfohlen, die bestehenden Standards im Rahmen eines DRÄS⁶ entsprechend um Fragen der Konzernrechnungslegung von PHG weiter zu ergänzen.

Frage zu B:

- a) Schließen Sie sich dem Vorschlag an?
- b) Falls nein: wie beabsichtigen Sie alternativ vorzugehen?

⁴ Siehe hierzu „Bilanzierungspraxis in Deutschland – Theoretische und empirische Überlegungen zum Verhältnis von HGB und IFRS“, Küting, K.-H. / Lam, S., in: DStR 20-21/2011, S. 991 ff.

⁵ Insbesondere weitere Formen der Kap. Ges. & Co. sowie auch die Unternehmen im Sinne des § 3 PublG (u.a. KG, Stiftung, OHG, e.K.).

⁶ DRÄS = Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard. Es handelt sich bei dieser Art Standards um Sammeländerungsverlautbarungen, durch die i.d.R. inhaltliche Anpassungen an mehreren DRS vorgenommen werden.



C Vorläufige Priorisierung im Kontext der sechs Themenvorschläge

24 Auf Basis geführter Diskussionen und einer entsprechenden Abstimmung haben die an den Ausarbeitungen zu den sechs Themen beteiligten DRSC-Mitarbeiter die einzelnen Themen wie folgt kategorisiert:

(1) Themen, zu denen ein Standard erarbeitet werden könnte:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
2.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss

(2) Thema, zu dem die bestehenden Standards jeweils erweitert werden sollten:

Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften

(3) Themen, zu denen die Erarbeitung eines Standards nicht sinnvoll erscheint:

Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

25 Die Erarbeitung von Empfehlungen zur „Konzernrechnungslegung durch Personen(handels)gesellschaften“ stellt nach hier vertretener Auffassung eine sinnvolle Erweiterung bzw. Ergänzung der bestehenden Standards dar, zumal in den bisher erarbeiteten DRS Fragen in Bezug auf die Konzernrechnungslegung durch PHG lediglich durch einige wenige besonders bedeutsame Hinweise adressiert sind.

26 Zwar wurde seitens des IDW am 6.2.2012 die Verlautbarung IDW RS HFA 7 *Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften* in überarbeiteter und aktualisierter Form verabschiedet, allerdings beschränkt sich Kapitel 6 dieser Stellungnahme zur Konzernrechnungslegung bei PHG i.S.d. § 264a HGB auf die Behandlung der folgenden beiden Aspekte:

- Anwendung des § 264c HGB auf den Konzernabschluss von PHG (§ 264c HGB stellt i. Wstl. auf Ausweisfragen ab),
- Mutterunternehmen der PHG unter Berücksichtigung des § 290 Abs. 1 f. HGB.

Vor diesem Hintergrund verbleibt ein nicht gänzlich unerheblicher Raum für darüber



hinausgehende Sachfragen im hier diskutierten Zusammenhang, zu denen Empfehlungen noch ausgearbeitet werden könnten. Darüber hinaus ist zu beachten, dass gem. IDW RS HFA 7 (hier Tz. 2) auf Besonderheiten bei PHG, die dem PublG unterliegen, im Rahmen der Stellungnahme zur Rechnungslegung nicht eingegangen wird.

- 27 Wenngleich die bestehenden DRS grundsätzlich auch für Unternehmen gelten, die nach § 11 PublG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, so finden sich spezifische Empfehlungen für diesen Kreis von Unternehmen in den Standards nahezu nicht. Dies könnte dadurch begründet sein, dass in § 13 Abs. 2 - 4 PublG die Konzernrechnungslegung für PHG analog zum HGB geregelt wird bzw. „sinngemäß“ auf die Vorschriften des HGB verwiesen wird. Für die Bilanzierenden bedeutet dies jedoch, dass sich zu den zahlreichen, spezifisch sich für PHG-Konzerne ergebenden Problemstellungen keine Empfehlungen in den Standards zur Verfügung gestellt werden. Diese „Lücke“ könnte entsprechend geschlossen werden.
- 28 In Bezug auf die hier vertretene Auffassung zur Erweiterung bzw. Ergänzung bestehender Standards – anstelle der Erarbeitung eines neuen DRS – wird auf die obigen Ausführungen in Abschnitt **A5** verwiesen.
- 29 Eine im Umlaufverfahren von den Mitgliedern des HGB-FA vor der Sitzung abgefragte Priorisierung ergab folgendes Ergebnis:

Rangplatz	Beschreibung
1.	Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
2.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
3.	Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
4.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss
5.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

- 30 Weiterhin ergab eine informelle Anfrage bei großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland und dem IDW die folgende Priorisierung (allerdings haben sich konkret zur Priorisierung der sechs Themenvorschläge nur drei WPG geäußert):



Rangplatz	Beschreibung
1.	Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss Konzernrechnungslegung bei Personen(handels)gesellschaften
3.	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
4.	Internes Kontroll- und Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
6.	Vorjahreszahlen im Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises

Frage zu C:

Eine zusammenfassende Diskussion zur Priorisierung der einzelnen Themenvorschläge soll im Rahmen von **TOP 13** (Arbeitsprogramm des HGB-FA) – nach Vorstellung der Untersuchungen zu allen sechs Themen – geführt werden.

Haben Sie gleichwohl Anmerkungen oder Fragen zu den oben dargestellten Informationen?



Anlage 1

Text zur Aufnahme in das vorläufige Arbeitsprogramm des HGB-FA

Der folgende Text ist zur Aufnahme in den Entwurf des Arbeitsprogramms vorgesehen, um kurze Hintergrundinformationen zu dem vom HGB-FA beabsichtigten Vorgehen zur Verfügung zu stellen.

Konzernrechnungslegung durch Nicht-Kapitalgesellschaften

Die bestehenden Standards des DRSC sollen im Rahmen dieses Projekts um spezifische Konzernrechnungslegungsfragen ergänzt und erweitert werden, wie sie sich für Konzerne stellen, in denen keine Kapitalgesellschaften an der Spitze eines Konzerns stehen. Neben den haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB wird auch auf die Mutterunternehmen abgestellt, die gemäß § 11 Abs. 1 oder 3 des Publizitätsgesetzes (PublG) einen Konzernabschluss bzw. einen Teilkonzernabschluss zu erstellen haben. Neben einer weitergehenden Adressierung der Pflicht zur Aufstellung eines (Teil-) Konzernabschlusses und eines (Teil-) Konzernlageberichts soll auch auf die Themen der Befreiung von dieser Pflicht, die Bilanzierung latenter und tatsächlicher bzw. „fiktiver“ Steuern, die Form der Darstellung des Konzernabschlusses (hier insbesondere die Gliederung der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung) eingegangen werden. Schließlich ist beabsichtigt, Empfehlungen für gemäß § 11 Abs. 3 PublG aufzustellende Teilkonzernabschlüsse zu erarbeiten.



Anlage 2

Auszug aus dem PubliG: Zweiter Abschnitt – Rechnungslegung von Konzernen

Publizitätsgesetz vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 47 des Gesetzes vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044) geändert worden ist"

Stand: Zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 47 G v. 22.12.2011 I 3044

Zweiter Abschnitt. Rechnungslegung von Konzernen

§ 11 Zur Rechnungslegung verpflichtete Mutterunternehmen

- (1) Kann ein Unternehmen mit Sitz (Hauptniederlassung) im Inland unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausüben, so hat dieses Unternehmen (Mutterunternehmen) nach den folgenden Vorschriften Rechnung zu legen, wenn für drei aufeinander folgende Konzernabschlussstichtage jeweils mindestens zwei der drei folgenden Merkmale zutreffen:
 1. Die Bilanzsumme einer auf den Konzernabschlussstichtag aufgestellten Konzernbilanz übersteigt 65 Millionen Euro.
 2. Die Umsatzerlöse einer auf den Konzernabschlussstichtag aufgestellten Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag übersteigen 130 Millionen Euro.
 3. Die Konzernunternehmen mit Sitz im Inland haben in den zwölf Monaten vor dem Konzernabschlussstichtag insgesamt durchschnittlich mehr als fünftausend Arbeitnehmer beschäftigt.
- (2) Bilanzsumme nach Absatz 1 Nr. 1 ist die Bilanzsumme einer nach § 13 Abs. 2 aufgestellten Konzernbilanz; § 1 Abs. 2 Satz 2 bis 5 gilt sinngemäß. Braucht das Mutterunternehmen einen Jahresabschluss nicht aufzustellen, so ist der Abschlussstichtag des größten Unternehmens mit Sitz im Inland maßgebend.
- (3) Kann ein Unternehmen mit Sitz (Hauptniederlassung) im Ausland unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausüben und beherrscht dieses Unternehmen über ein oder mehrere zum Konzern gehörende Unternehmen mit Sitz (Hauptniederlassung) im Inland andere Unternehmen, so haben die Unternehmen mit Sitz im Inland, die der Konzernleitung am nächsten stehen (Mutterunternehmen), für ihren Konzernbereich (Teilkonzern) nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen, wenn für drei aufeinander folgende Abschlussstichtage des Mutterunternehmens mindestens zwei der drei Merkmale des Absatzes 1 für den Teilkonzern zutreffen. Absatz 2 gilt sinngemäß.
- (4) *(aufgehoben)*
- (5) Dieser Abschnitt ist nicht anzuwenden, wenn das Mutterunternehmen eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ein Kreditinstitut im Sinne des § 340 des Handelsgesetzbuchs oder eine in § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 des Gesetzes über das Kreditwesen genannte Person oder ein Versicherungsunternehmen im Sinne des § 341 des Handelsgesetzbuchs ist oder als Personenhandelsgesellschaft nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 den ersten Abschnitt nicht anzuwenden hat. Weiterhin sind Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach diesem Abschnitt nicht verpflichtet, wenn sich ihr Gewerbebetrieb auf die Vermögensverwaltung beschränkt und sie nicht die Aufgaben der Konzernleitung wahrnehmen.
- (6) Folgende Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs gelten sinngemäß:
 1. § 290 Abs. 2 bis 5 über die Pflicht zur Aufstellung sowie § 291 über befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte;
 2. § 315a über den Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards, Absatz 2 der Vorschrift jedoch nur, wenn das Mutterunternehmen seiner Rechtsform nach in den Anwendungsbereich der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L 243 S. 1) in ihrer jeweils geltenden Fassung fällt.Sind die Voraussetzungen des § 315a des Handelsgesetzbuchs erfüllt, so gilt § 13 Abs. 2 Satz 1 und 2, Abs. 3 Satz 1 und 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 5 dieses Gesetzes nicht.



§ 12 Beginn und Dauer der Pflicht zur Konzernrechnungslegung

- (1) Für den Beginn und die Dauer der Pflicht, nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen, gilt § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 sinngemäß.
- (2) Die gesetzlichen Vertreter eines Mutterunternehmens, für dessen Abschlussstichtag mindestens zwei der drei Merkmale des § 11 Abs. 1 zutreffen, haben unverzüglich beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers elektronisch (§ 12 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs) die Erklärung einzureichen, dass für diesen Abschlussstichtag zwei der drei Merkmale des § 11 Abs. 1 zutreffen; § 11 Abs. 2 Satz 2 gilt entsprechend. Eine entsprechende Erklärung haben die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens auch für jeden der beiden folgenden Abschlussstichtage unverzüglich beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers elektronisch einzureichen, wenn die Merkmale auch für diesen Abschlussstichtag zutreffen. § 2 Abs. 2 Satz 3 gilt entsprechend.
- (3) Das Gericht hat zur Prüfung der Frage, ob ein Mutterunternehmen nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen hat, Prüfer zu bestellen, wenn Anlaß für die Annahme besteht, daß das Mutterunternehmen zur Rechnungslegung nach diesem Abschnitt verpflichtet ist. Hat das Mutterunternehmen einen Aufsichtsrat, so ist vor der Bestellung außer den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens auch dieser zu hören. § 2 Abs. 3 Satz 3 bis 8 gilt sinngemäß.

§ 13 Aufstellung von Konzernabschluss und Konzernlagebericht

- (1) Die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens haben in den ersten fünf Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr einen Konzernabschluss sowie einen Konzernlagebericht oder einen Teilkonzernabschluss oder einen Teilkonzernlagebericht aufzustellen. Ist das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs, sind der Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht in den ersten vier Monaten des Konzerngeschäftsjahrs für das vergangene Konzerngeschäftsjahr aufzustellen; dies gilt nicht, wenn es ausschließlich zum Handel an einem organisierten Markt zugelassene Schuldtitel im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Wertpapierhandelsgesetzes mit einer Mindeststückelung von 50 000 Euro oder dem am Ausgabetag entsprechenden Gegenwert einer anderen Währung begibt.
- (2) Für den Konzernabschluss oder Teilkonzernabschluss gelten die §§ 294 bis 314 des Handelsgesetzbuchs sinngemäß, soweit eine abweichende Gliederung zulässig ist, kann diese auch für den Konzernabschluss oder den Teilkonzernabschluss verwendet werden. Sonstige Vorschriften, die durch die Rechtsform oder den Geschäftszweig bedingt sind, bleiben unberührt. Für den Konzernlagebericht oder den Teilkonzernlagebericht gilt § 315 des Handelsgesetzbuchs sinngemäß.
- (3) Auf den Konzernabschluss oder den Teilkonzernabschluss braucht § 314 Abs. 1 Nr. 6 des Handelsgesetzbuchs nicht angewendet zu werden. Ist das Mutterunternehmen eine Personenhandelsgesellschaft oder ein Einzelkaufmann, so gilt § 5 Abs. 4, 5 für den Konzernabschluss sinngemäß; dieser braucht Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel nicht zu umfassen, soweit das Mutterunternehmen nicht kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d des Handelsgesetzbuchs ist. Bei Anwendung des Satzes 1 oder des § 5 Abs. 5 haben der Konzernabschluss oder der Teilkonzernabschluss befreiende Wirkung nach § 291 des Handelsgesetzbuchs oder einer nach Absatz 4 in Verbindung mit § 292 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnung nur, wenn das befreite Tochterunternehmen, das gleichzeitig Mutterunternehmen ist, diese Erleichterungen für seinen Konzernabschluss oder Teilkonzernabschluss hätte in Anspruch nehmen können.
- (4) Die §§ 292, 330 des Handelsgesetzbuchs über den Erlass von Rechtsverordnungen gelten auch für Konzernabschlüsse, Teilkonzernabschlüsse, Konzernlageberichte und Teilkonzernlageberichte nach diesem Abschnitt.

§ 14 Prüfung des Konzernabschlusses

- (1) Der Konzernabschluss oder Teilkonzernabschluss ist unter Einbeziehung des Konzernlageberichts oder des Teilkonzernlageberichts durch einen Abschlußprüfer zu prüfen. § 316 Abs. 3, §§ 317 bis 324 des Handelsgesetzbuchs über die Prüfung sowie § 6 Abs. 2, 3 dieses Gesetzes gelten sinngemäß.
- (2) Ist das Mutterunternehmen eine Genossenschaft, so ist der Prüfungsverband, dem die Genossenschaft angehört, auch Abschlußprüfer des Konzernabschlusses. Der von einem Prüfungsverband



geprüfte Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß hat befreiende Wirkung nach § 291 des Handelsgesetzbuchs oder einer nach § 13 Abs. 4 dieses Gesetzes in Verbindung mit § 292 des Handelsgesetzbuchs erlassenen Rechtsverordnung nur, wenn das befreite Tochterunternehmen, das gleichzeitig Mutterunternehmen ist, seinen Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß von dieser Person hätte prüfen lassen können.

- (3) Hat das Mutterunternehmen einen Aufsichtsrat, so haben die gesetzlichen Vertreter den Konzernabschluß oder den Teilkonzernabschluß, den Konzernlagebericht oder den Teilkonzernlagebericht und den Prüfungsbericht des Abschlußprüfers des Konzernabschlusses unverzüglich nach Eingang des Prüfungsberichts dem Aufsichtsrat zur Kenntnisnahme vorzulegen. Jedes Aufsichtsratsmitglied hat das Recht, von den Vorlagen Kenntnis zu nehmen. Die Vorlagen sind auch jedem Aufsichtsratsmitglied auf Verlangen auszuhändigen, soweit der Aufsichtsrat nichts anderes beschlossen hat.

§ 15 Offenlegung des Konzernabschlusses

- (1) Die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens haben für dieses den Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung und den Konzernlagebericht oder Teilkonzernlagebericht in sinngemäßer Anwendung des § 325 Abs. 3 bis 6 des Handelsgesetzbuchs offenzulegen.
- (2) Für die Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung des Konzernabschlusses, Teilkonzernabschlusses, Konzernlageberichts und des Teilkonzernlageberichts gilt § 328, für die Prüfungspflicht des Betreibers des elektronischen Bundesanzeigers § 329 Abs. 1 und 4 des Handelsgesetzbuchs sinngemäß.

§ 16 *(aufgehoben)*



Anlage 3

Bestehende Verlautbarungen des DRSC und des IDW, die sich – inter alia – mit Fragen zur Konzernrechnungslegung von PHG befassen

Verlautbarung bzw. Tz.	Gegenstand	Text
DRS 2 – Kapitalflussrechnung⁷		
- 2a	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PubLG eine Kapitalflussrechnung aufzustellen ist.
- 2b		Unternehmen, die für den Konzernabschluss nach § 11 PubLG freiwillig einen Eigenkapitalspiegel aufstellen, sollen ebenfalls diesen Standard befolgen.
DRS 3 – Segmentberichterstattung⁸		
- 3a	Gegenstand und Geltungsbereich	Mutterunternehmen, die einen Konzernabschluss nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, erstellen, sollen diesen Standard beachten, sofern sie freiwillig eine Segmentberichterstattung aufstellen. Dies gilt ebenso für Unternehmen, die nach § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind und freiwillig eine Segmentberichterstattung aufstellen.
DRS 4 – Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss		
- 1	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Unternehmenserwerben durch Unternehmen, die nach §§ 290 und 264a HGB sowie nach § 11 PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Er ist anzuwenden auf den Erwerb
DRS 5 – Risikoberichterstattung⁹		
siehe hierzu die Anmerkungen zu DRS 15 – analog (DRS 5 ergänzt DRS 15).		

⁷ Auf die DRS 2-10 (Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten) und DRS 2-20 (Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen) wird im Rahmen dieser Sitzungsunterlage nicht eingegangen.

⁸ Auf die DRS 3-10 (Segmentberichterstattung von Kreditinstituten) und DRS 3-20 (Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen) wird im Rahmen dieser Sitzungsunterlage nicht eingegangen.

⁹ Auf die DRS 5-10 (Risikoberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten) und DRS 5-20 (Risikoberichterstattung von Versicherungsunternehmen) wird im Rahmen dieser Sitzungsunterlage nicht eingegangen.



Verlautbarung bzw. Tz.	Gegenstand	Text
DRS 7 – Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis		
- 1b	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen. Unter § 264a Abs. 1 HGB fallende Mutterunternehmen sollen diesen Standard unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 264c HGB anwenden. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PubLG ein Eigenkapitalsspiegel aufzustellen ist.
- 1c		Unternehmen, die für den Konzernabschluss nach § 11 PubLG freiwillig einen Eigenkapitalsspiegel aufstellen, sollen ebenfalls diesen Standard befolgen.
- 9	Regeln – Darstellung der Entwicklung des Konzerneigenkapitals	Ist das Mutterunternehmen eine OHG oder eine KG im Sinne des § 264a HGB, so sind die Veränderungen des Konzerneigenkapitals unter Beachtung von § 264c Abs. 2 HGB darzustellen.
DRS 8 – Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss		
- 1a	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.
DRS 9 – Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss		
- 1a	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.
- 2		Für Arbeitsgemeinschaften, die keine Unternehmen sind, gilt dieser Standard nicht.
DRS 13 – Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern		
- 1a	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.
DRS 15 – Lageberichterstattung		
- 4	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die gesetzlich zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 315 HGB verpflichtet sind ¹⁰ oder die einen solchen freiwillig aufstellen.

¹⁰ Diese Verpflichtung gilt via gesetzlichem Verweis somit auch für bestimmte OHG und KG im Sinne von § 264a HGB und für Mutterunternehmen im Sinne von § 11 PubLG.



Verlautbarung bzw. Tz.	Gegenstand	Text
DRS 17 – Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder		
- 4	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die gesetzlich zur Berichterstattung gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB verpflichtet sind oder die solche Angaben freiwillig machen. Hinweis: Gem. § 13 Abs. 3 PublG brauchen die nach dieser Vorschrift zur Aufstellung eines KA / TKA verpflichteten Unternehmen § 314 Abs. 1 Nr. 6 des HGB nicht anzuwenden; gem. § 13 Abs. 2 Satz 3 PublG ist § 315 HGB (Konzernlagebericht) sinngemäß anzuwenden.
DRS 18 – Latente Steuern		
- 4	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss aufstellen, und für Unternehmen, die nach § 11 PublG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.
- 39	Ansatz (Ermittlung)	Bei Personengesellschaften sind die steuerlichen Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung einer sich künftig ergebenden Steuerbe- oder -entlastung zu berücksichtigen. Posten in steuerlichen Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter gehören grundsätzlich nicht zu den handelsrechtlich der jeweiligen Personengesellschaft zuzurechnenden Vermögensgegenständen und Schulden. Im Konzernabschluss sind Sonderbilanzen jedoch dann zu berücksichtigen, wenn Gesellschafter und Personengesellschaft Teil des Konsolidierungskreises sind.
- A10	Anhang	Bei Personengesellschaften sind die Korrekturen zu den Wertansätzen der Vermögensgegenstände der Gesamthandsbilanz in der Steuerbilanz der selbigen sowie in den Ergänzungsbilanzen enthalten, die nicht alle Gesellschafter gleichermaßen treffen. Ergänzungsbilanzen sind nach allgemeiner Auffassung in der Literatur Teil der Steuerbilanz der Personengesellschaft. Da die Höhe der Gewerbesteuer auf der Ebene der Personengesellschaft durch die vorhandenen Ergänzungsbilanzen beeinflusst wird, sind diese zur Ermittlung der temporären Differenzen heranzuziehen. Sonderbilanzen enthalten dagegen Vermögensgegenstände, die zwar dem Betrieb der Personengesellschaft dienen, die aber außerhalb der Gesamthand stehen und einzelnen Gesellschaftern zuzuordnen sind. Sie stehen nicht in der Verfügungsmacht der Gesamthand und sind daher bei der Ermittlung der temporären Differenzen der Personengesellschaft im Konzernabschluss heranzuziehen, wenn der jeweilige Gesellschafter und die Personengesellschaft dem Konsolidierungskreis zuzurechnen ist.



Verlautbarung bzw. Tz.	Gegenstand	Text
DRS 19 – Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises		
- 3	Gegenstand und Geltungsbereich	Dieser Standard gilt auch für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 i.V.m. § 264a Abs. 1 HGB einen Konzernabschluss aufstellen, sowie alle Mutterunternehmen, die nach § 11 PubLG zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.
- 30	Tatbestände nach § 290 Abs. 2 HGB ⇒ Bestellungs- oder Abberufungsrechte	Im Falle einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB (also z.B. einer GmbH & Co. KG oder vergleichbarer in- und ausländischer Rechtsformen) ist der persönlich haftende Gesellschafter selbst unmittelbar als Leitungsorgan anzusehen. Nach dem Regelungsgedanken von Tz. 19b) liegt damit trotz formal nicht bestehender Bestellungs- oder Abberufungsrechte ein Mutter-Tochter-Verhältnis vor. Im Falle gesellschaftsvertraglicher Einschränkung der Leitungsbefugnisse des persönlich haftenden Gesellschafters kommt allerdings eine Anwendung des Einbeziehungswahlrechts aufgrund der Beschränkung der Rechte in Betracht.
- 31		Das die Bestellungs- oder Abberufungsrechte innehabende Unternehmen muss gleichzeitig Gesellschafter sein. Diese Voraussetzung ist auch bei mittelbaren Gesellschafterverhältnissen (§ 290 Abs. 3 Satz 1 HGB) erfüllt. Eine Beteiligung auch am Kapital ist nicht erforderlich. Im Falle einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB (also z.B. einer GmbH & Co. KG oder vergleichbarer in- und ausländischer Rechtsformen) kommt daher auch dann dem persönlich haftenden Gesellschafter eine Gesellschafterstellung zu, wenn dieser keine Kapitaleinlage geleistet hat.
- 35		Hinsichtlich der Möglichkeit zur Beherrschung aufgrund einer Satzungsbestimmung ist über die Satzung i.S.d. AktG hinaus und unabhängig von der Rechtsform auf sämtliche in- oder ausländische Statuten abzustellen (z.B. Gesellschaftsvertrag einer inländischen Personenhandelsgesellschaft), die vergleichbare Rechte vermitteln. Die Satzung oder vergleichbare Statuten müssen dem Mutterunternehmen eine dem Beherrschungsvertrag vergleichbare Möglichkeit der Einflussnahme einräumen. Dabei sind die dem Mutterunternehmen zustehenden Rechte sowie die den anderen Gesellschaftern zustehenden Rechte und Sonderrechte in ihrer Gesamtheit zu würdigen.



Verlautbarung bzw. Tz.	Gegenstand	Text
IDW RS HFA 7 – Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandels- gesellschaften *		
<p>1. Vorbemerkungen</p> <p>Tz. 1 Personenhandelsgesellschaften haben für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen (§§ 6 Abs. 1, 242 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 HGB). Dabei haben sie die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 243 bis 256a HGB zu beachten. Auf Personenhandelsgesellschaften i.S.d § 264 a Abs. 1 HGB sind darüber hinaus die ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB anzuwenden.</p> <p>Tz. 2 Gegenstand dieser <i>IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung</i> sind sowohl Fragen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften nach allgemeinen Vorschriften als auch nach den ergänzenden Vorschriften für Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264 a Abs. 1 HGB. Auf Besonderheiten bei Personenhandelsgesellschaften, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, wird nicht eingegangen.</p> <p>2. Voraussetzungen für die verpflichtende Anwendung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 bis 330 HGB</p> <p>2.1. Beurteilungszeitpunkt für die Stellung einer natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter</p> <p>2.2. Befreiung von der verpflichtenden Anwendung der ergänzenden Vorschriften durch Einbeziehung in einen Konzernabschluss (§ 264b HGB)</p> <p>3. Zum Inhalt des Jahresabschlusses von Personenhandelsgesellschaften [...]</p> <p>4. Zur Gliederung des Jahresabschlusses von Personenhandelsgesellschaften [...]</p> <p>5. Bilanzierung bei Abfindung ausscheidender Gesellschafter durch die Personenhandelsgesellschaft</p> <p>6. Zur Konzernrechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB</p> <p>6.1. Anwendung des § 264c HGB auf den Konzernabschluss von Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB</p> <p>6.2. Das Mutterunternehmen der Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB</p> <p>6.2.1. "Beherrschender Einfluss" gemäß § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB</p> <p>6.2.2. Unwiderlegbare Beherrschungsvermutungen gemäß § 290 Abs. 2 HGB</p> <p><small>* Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird zu dieser Stellungnahme zur Rechnungslegung i. Wstl. lediglich die Gliederungsstruktur wiedergegeben.</small></p>		



Verlautbarung bzw. Tz.	Gegenstand	Text
IDW RH HFA 1.012 – Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren		
- 30	Handelsrechtliche Rechenwerke in der Insolvenz: Aufstellung von Konzernabschlüssen in der Insolvenz	Die Konzernrechnungslegungsvorschriften (§§ 290 ff. HGB, § 11 PublG) gelten in der Insolvenz unverändert fort. Der Insolvenzverwalter hat folglich zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowie zu den verschiedenen Abschlussstichtagen im Insolvenzverfahren Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte aufzustellen, falls die Voraussetzungen des § 290 Abs. 1 oder Abs. 2 HGB bzw. § 11 PublG vorliegen und keine Befreiungstatbestände gemäß §§ 290 Abs. 5, 291, 292, 293 HGB oder gesetzliche Verbote oder Wahlrechte gemäß §296 HGB Anwendung finden.

IDW Verlautbarungen bis 1988: HFA 3/1988 - Einheitliche Bewertung im Konzernabschluss *		
	II. Grundsatz konzerneinheitlicher Bewertung 1. Anwendbare Bewertungsmethoden	Für die Bewertung im Konzernabschluss sind nach § 308 Abs. 1 S. 1 HGB grundsätzlich solche Bewertungsmethoden anzuwenden, die im Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbar sind. In einem pflichtmäßig nach § 290 HGB aufgestellten Konzernabschluss sind demnach nur die im Rahmen der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften (§§ 252-256, §§ 279-283 HGB) zulässigen Methoden anwendbar. Dies gilt auch, wenn der Konzernabschluss von einem Mutterunternehmen anderer Rechtsform mit Sitz im Inland freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (vgl. Abschn. IV) erstellt wird, und dieser Konzernabschluss befreiende Wirkung nach § 291 HGB erhalten soll. ...
	IV. Besonderheiten des Konzernabschlusses nach PublG	Die Vorschrift des § 308 HGB ist auf den Konzernabschluss nach PublG sinngemäß anzuwenden (§ 13 Abs. 2 S. 1 PublG). Daher ist auch hier nach den auf den Jahresabschluss des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Insofern gelten als Rahmen zulässiger Bewertung nicht allein die Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften, sondern auch die Bewertungswahlrechte der übrigen Kaufleute (§13 Abs. 3 S. 1 PublG). Soll jedoch der Konzernabschluss nach PublG befreiende Wirkung für den Konzernabschluss einer Kapitalgesellschaft enthalten, so müssen auch die Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften beachtet werden (§ 291 HGB i.V.m. § 13 Abs. 3 S. 3 PublG).

* Die Gesetzesverweise in den zitierten Auszügen der Stellungnahme des HFA sind teilweise nicht mehr zutreffend.



Anlage 4

In einem Standard ggf. zu adressierende Sachfragen

Konkrete Sachfragen, die in einem Standard zur „Konzernrechnungslegung durch PHG“ adressiert werden könnten bzw. sollten, sind in der unten angefügten Tabelle wie folgt strukturiert:

- (1) Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach:
 - (a) §§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB,
 - (b) § 11 Abs. 1 PublG, und
 - (c) § 11 Abs. 3 PublG.
- (2) Besonderheiten der Konzernrechnungslegung durch PHG
 - (a) Grundsätzliche Überlegungen,
 - (b) Spezielle Sachverhalte bzgl. des PublG.

Ggf. zu adressierende Sachfragen	Fundstelle
Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach	
§§ 264a i.V.m. 290 ff. HGB	
Siehe hierzu grundsätzlich DRS 19 und IDW RS HFA 7, die dieses Thema entsprechend aufgreifen; darüber hinaus z.B. WPg 5/2001, S. 271 ff.; WPg 15/2003, S. 793 ff.; KoR 4/2006, S. 267 ff.; BuW 3/2002, S. 89 ff.	
§ 291 Abs. 3 Nr. 2 HGB Der Wortlaut der Vorschrift lässt offen, welchen Anteil der Minderheitsgesellschafter bei Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB haben muss, um eine Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses bzw. Teillageberichts einer solchen Personenhandelsgesellschaft, die unteres Mutterunternehmen ist, fordern zu können (zu § 291 – Tz. 36).	Beck'scher BK
§ 11 Abs. 1 PublG (Konzernrechnungslegungspflicht)	
Verständnis des Begriffs „Unternehmen“ (zu § 290 – Tz. 104-107)?	Beck'scher BK
§ 11 Abs. 1 PublG – Verständnis des Begriffs des „beherrschenden Einflusses“ deckungsgleich mit dem gem. § 290 HGB (zu § 290 – Tz. 101)?	Beck'scher BK
Gem. § 11 Abs. 6 Nr. 1 HS 2 PublG gilt § 291 Abs. 3 HGB zum Minderheitenschutz auf befreiende publizitätsgesetzliche KA „sinngemäß“; ist vor diesem Hintergrund der teilweise vertretene Standpunkt zutreffend, dass der Minderheitenschutz in Bezug auf die befreiende Wirkung von EU / EWR-Konzernabschlüssen nicht anzuwenden ist ((1) zu § 291 – Tz. 43; (2) Abschnitt O – Tz. 41)?	(1) Beck'scher BK (2) WPHB I



Ggf. zu adressierende Sachfragen	Fundstelle
Die Schwellenwerte gem. § 11 Abs. 1 PubiG gelten für den konsolidierten KA. Welche Vereinfachungen sind bei der Bestimmung zulässig, ob die Schwellenwerte überschritten wurden: „Probe-KA“, überschlägige Berechnungen usw. Welche Anforderungen sind an diese Vereinfachungen zu stellen, sofern sie zulässig sind (zu § 293 – Tz. 42)?	Beck'scher BK
Sind zur Bestimmung der Größenmerkmale alle Konzernunternehmen zu berücksichtigen oder nur die, die auch tatsächlich in den KA unter Berücksichtigung von Konsolidierungswahlrechten einbezogen werden (Abschnitt O – Tz. 19)?	WPHB I
Gemäß § 11 Abs. 6 Nr. 1 HS 2 PubiG gilt § 291 HGB über befreiende KA und KLB sinngemäß – daraus könnte aber zu schlussfolgern sein, dass an den befreienden KA / KLB eines ausländischen Unternehmens höhere Anforderungen gestellt würden, als an den Abschluss eines inländischen Teilkonzerns. Ist dies beabsichtigt bzw. ist dies im Sinne des Gesetzes (Abschnitt O – Tz. 40)?	WPHB I
Zum Entfall der Befreiungswirkung zur Aufstellung eines KA für nachgeordnete Konzernunternehmen durch einen KA nach PubiG, wenn für den KA nach PubiG bestimmte Erleichterungen in Anspruch genommen wurden; § 13 Abs. 3 Satz 3 PubiG; Schaffung einer entsprechenden <i>Awareness</i> (zu § 291 – Tz. 17 f.).	NWB KB
Ist ein Unternehmen im Sinne des § 11 PubiG auch dann zur Aufstellung eines KA verpflichtet, wenn im Falle der Umwandlung oder Neugründung das Überschreiten der Schwellenwerte am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen - § 267 Abs. 4 HGB bzw. § 293 Abs. 4 S. 2 HGB analog (zu § 293 – Tz. 43)?	Beck'scher BK
Wie ist bei der Ermittlung der Schwellenwerte im Einzelnen vorzugehen – gibt es ggf. Abweichungen zur Vorgehensweise nach HGB (zu § 293 – Tz. 44)?	Beck'scher BK
Zur Konzernrechnungslegungspflicht natürlicher Personen	BB 33/2008, S. 1777 ff.
§ 11 Abs. 3 PubiG (Teilkonzernrechnungslegungspflicht)	
<u>Anmerkung vorab:</u> teilweise sind die oben zu § 11 Abs. 1 PubiG genannten Sachfragen auch bzgl. § 11 Abs. 3 PubiG von Bedeutung.	
Wie ist die verbale Diskrepanz der ersten Satzhälfte des § 11 Abs. 3 Satz 1 PubiG (Beherrschungsmöglichkeit) im Vergleich zur zweiten Satzhälfte (Beherrschung) „aufzulösen“ (zu § 290 – Tz. 112)?	Beck'scher BK
In § 11 Abs. 3 PubiG wird auf drei aufeinanderfolgende „Abschlussstichtag des Mutterunternehmens“ abgestellt, wohingegen § 11 Abs. 1 PubiG auf drei aufeinanderfolgende Konzernabschlussstichtage“ Bezug nimmt – bedeutet dies einen praktisch relevanten Unterschied (Abschnitt O – Fußnote 67)?	WPHB I
Ein TKA ist gem. § 11 Abs. 3 PubiG bei Erfüllen der dort genannten Voraussetzungen aufzustellen, wenn mindestens zwei der drei Größenkriterien gem. Abs. 1 der Vorschrift für drei aufeinanderfolgende Abschlussstichtage des Mutterunternehmens zutreffen. Sind in diesem Zusammenhang auch mehrere Teilkonzerne zusammenzufassen (zu § 290 – Tz. 116)?	Beck'scher BK



Ggf. zu adressierende Sachfragen	Fundstelle
Besonderheiten der Konzernrechnungslegung durch PHG	
Grundsätzliche Überlegungen:	
<p>Regelungen zur Bilanzierung von Ertragsteuern (tatsächlich und latent) im KA von PHG werden in der Fachliteratur – trotz deutlicher Komplexität des Themas – nur vereinzelt behandelt; es liegt die Vermutung nahe, dass für die Entwicklung von entsprechenden Empfehlungen ein entsprechender Bedarf besteht und somit die Qualität der Rechnungslegung und Finanzberichterstattung der PHG im Bereich der Konzernrechnungslegung erhöht wurde. In IAS 19 findet sich zum Thema der latenten Steuern bei PHG im Anhang (A10) ein recht allgemeiner Hinweis; einige dieses Thema adressierende Fachaufsätze sind nebenstehend angeführt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - StuB 11/2003, S. 481 ff.; - StuB 10/2008, S. 380 ff. - DStR 47/2011, S. 2263 ff.
<p>Ohne auf Details einzugehen, stellen Ausweisfragen einen zentralen Diskussionspunkt dar (vgl. hierzu DRS 7.9, IDW RS HFA 7 (hier Kapitel 6.1 zur Anwendung des § 264c HGB auch im Rahmen eines KA)).</p>	<p>z.B.: DStR 50/2000, S. 2145 ff.</p>
Spezielle Sachverhalte bzgl. des PubliG:	
<p>Gem. § 13 Abs. 2 PubliG gelten für den KA / TKA die §§ 294 bis 314 HGB sinngemäß; § 298 Abs. 1 HGB verweist jedoch nicht auf § 264c HGB (Ausweisvorschriften und Verbot der Einbeziehung von Privatvermögen für bestimmte OHG und KG im Sinne des § 264a HGB) – sind diese Vorschriften gleichwohl analog zu beachten (zu § 298 – Tz. 111)?</p>	<p>Beck'scher BK</p>
<p>Nach § 11 PubliG können auch Unternehmen zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sein, die selbst keinen Jahresabschluss aufstellen. Wie ist in solchen Fällen hinsichtlich des Konzernabschlussstichtags vorzugehen ((1) zu § 299 – Tz. 43)? Ein Vorschlag lautet, sich am größten Konzernunternehmen zu orientieren – wobei sich unmittelbar im Anschluss die Frage nach dem zu wählenden Größenkriterium stellt ((2) Abschnitt O – Tz. 17).</p>	<p>(1) Beck'scher BK (2) WPHB I</p>
<p>Kann für die zu veröffentlichende Konzernbilanz die Möglichkeit der sog. eingeschränkten Publizität (§ 9 Abs. 2 und 3 PubliG) in Anspruch genommen werden, obwohl sich in § 13 PubliG kein entsprechender Verweis findet (Abschnitt O – Tz. 66 f.)?</p>	<p>WPHB I</p>
<p>Soweit für das Mutterunternehmen eine von §§ 266, 275 HGB (§ 13 Abs. 2 S. 1 PubliG i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) abweichende Gliederung zulässig ist, kann diese auch für den KA verwendet werden (§ 13 Abs. 2 S. 1 HS 2 PubliG). Wengleich dies dazu führen kann, dass für die Gliederung eines KA weniger detailliert ist als die eines gleich großen Einzelkaufmanns oder einer Personengesellschaft (§ 13 Abs. 1 S. 1 HS 1 PubliG), können nach dem Wortlaut des Gesetzes Einzelkaufleute und Personengesellschaften, die nicht unter § 1 PubliG fallen, den von ihnen aufzustellenden KA „individuell“ gliedern (da es für diese Gesellschaften keine spezifischen Gliederungsvorschriften gibt). Ist dieses Ergebnis angesichts der Größenordnung solcher Konzerne sinnvoll (Abschnitt O – Tz. 70 f.)? Die Frage stellt sich analog für die GuV (Abschnitt O – Tz. 81 ff.).</p>	<p>WPHB I</p>
<p>§ 13 Abs. 3 Satz 2 PubliG (Verbot der Aufnahme von Privatvermögen in den KA) könnte so verstanden werden, dass dies Verbot nur in Bezug auf das Mutterunternehmen zu berücksichtigen ist. Gilt das Verbot auch für alle in den KA einbezogenen Unternehmen (Abschnitt O – Tz. 74)?</p>	<p>WPHB I</p>



Ggf. zu adressierende Sachfragen	Fundstelle
Legen Einzelkaufleute und reine Personengesellschaften die Konzern-GuV nicht offen (§ 13 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 5 Abs. 5 S. 3 PubiG), dürfen im Konzernzusammenhang schon bei der Aufstellung oder erst bei Offenlegung außerdem alle Angaben zur Konzern-GuV weggelassen werden. Darf in diesem Zusammenhang auch die Aufgliederung der Konzernumsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten (§ 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB) weggelassen werden (zu § 313 – Tz. 53)?	Beck'scher BK
Zu Besonderheiten bei Nichteinbeziehung des Mutterunternehmens in den KA – siehe Abschnitt O – Tz. 102 ff.	WPHB I

Legende:

Beck'scher BK	Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, 8. Auflage, München 2012, hrsg. v. Ellrott, H. et al.
HS	Halbsatz
KI	Kreditinstitut
NWB KB	NWB Kommentar Bilanzierung – Handels- und Steuerrecht, 3. Auflage, Herne 2012, verfasst und hrsg. v Hoffmann, W.-D. / Lüdenbach, N.
WPHB I	WP Handbuch 2006 – Band I, 13. Auflage, Düsseldorf 2006, hrsg. v. IDW.

Angeführte Fachaufsätze

- BB 33/2008, S. 1777 ff., Konzernrechnungslegungspflicht natürlicher Personen, Petersen, K. / Zwirner, C.
- BuW 3/2002, S. 89 ff., Auswirkungen des KapCoRiLiG auf die Konzernrechnungslegung in Deutschland, Zwirner, C.
- DStR 50/2000, S. 2145 ff., Konzernrechnungslegungspflicht und Ausweis der Anteile anderer Gesellschafter im Konzernabschluss der GmbH & Co. KG, Pawelzik, K. U. / Theile, C.
- DStR 47/2011, S. 2263 ff., Latente Steuern bei Personengesellschaften - Anmerkungen zur Ermittlung und zur Erstanwendung der neuen Regelungen, Künkele, K. P. / Zwirner, C.
- KoR 4/2006, S. 267 ff., Rechtsstellung der Komplementär-GmbH als auslösendes Moment der Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB und IFRS – Zugleich eine Analyse der Implikationen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, Krietenstein, C.-F.
- StuB 11/2003, S. 481 ff., Persönliche Steuern der Gesellschafter im Einzel- und Konzernabschluss einer Personenhandelsgesellschaft, Meyer, C. / Jahn, P.
- StuB 10/2008, S. 380 ff., Besonderheiten der Konzernrechnungslegung im deutschen Mittelstand – Dargestellt am Beispiel der Konzernrechnungslegung von Personenhandelsgesellschaften nach dem Publizitätsgesetz, Petersen, K. / Zwirner, C.
- WPg 5/2001, S. 271 ff., Zur Rechnungslegung der GmbH & Co. KG im Rahmen der KapCoRiLig, Herrmann, H.
- WPg 15/2003, S. 793 ff., Zur Frage der Einbeziehung einer GmbH & Co. KG in den Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens im Rahmen der Abgrenzung des Konsolidierungskreises, Küting, K.-H. / Weber, C.-P. / Pilhofer, J.