

Konzernrechnungslegung für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

Verfasser: Bernhard Köhler

Inhaltsübersicht	Seite
1. Grundlagen, Bedeutung und Zwecke des Konzernabschlusses für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen	149
2. Konzernrechnungslegung nach dem HGB	150
2.1 Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses	150
2.1.1 Zur Aufstellung verpflichtete Unternehmen	150
2.1.2 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses	152
2.1.2.1 Befreiende Konzernabschlüsse	152
2.1.2.2 Größenabhängige Befreiungen	153
2.2 Konsolidierungskreis	155
2.2.1 Konsolidierungspflicht	155
2.2.2 Konsolidierungsverbot	156
2.2.3 Konsolidierungswahlrechte	156
2.2.3.1 Beeinträchtigung bei der Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens	156
2.2.3.2 Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen	157
2.2.3.3 Beabsichtigte Weiterveräußerung der Anteile	158
2.2.3.4 Tochterunternehmen von untergeordneter Bedeutung	158

	Seite
2.3 Konsolidierungsgrundsätze und -arten	161
2.3.1 Konsolidierungsgrundsätze	161
2.3.2 Vollkonsolidierung	163
2.3.2.1 Kapitalkonsolidierung	163
2.3.2.2 Schuldenkonsolidierung	167
2.3.2.3 Zwischenergebniseliminierung	168
2.3.2.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	171
2.3.2.5 Steuerabgrenzung	172
2.3.3 Quotenkonsolidierung	173
2.3.4 Equity-Methode	174
2.3.4.1 Voraussetzungen	174
2.3.4.2 Technik der Equity-Methode	175
2.4 Konzernanhang	177
2.5 Konzernlagebericht	179
2.6 Kapitalflußrechnung, Eigenkapitalspiegel, Segmentberichterstattung	179
3. Konzernrechnungslegung nach dem PubLG	180
3.1 Der Unternehmensbegriff nach dem PubLG	180
3.2 Abweichungen zur Aufstellungspflicht nach dem HGB	181

1. Grundlagen, Bedeutung und Zwecke des Konzernabschlusses für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

Insbesondere durch die Gründung von Servicegesellschaften und Personalstellungsgesellschaften für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, aber auch durch die Beteiligung an bzw. die Gründung von Gesellschaften zur Erweiterung des Leistungsspektrums von Krankenhausträgern (z.B. durch die Gründung eines Unternehmens zum Betrieb von Pflegeeinrichtungen) oder durch Kooperationen (z.B. im Bereich der Radiologie oder durch die Gründung von Holdinggesellschaften) kann die Verpflichtung zur Erstellung von Konzernabschlüssen auch für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen ausgelöst werden.

Das HGB enthält keine Definition des Begriffs Konzern. Nach § 18 AktG besteht ein Konzern aus rechtlich selbständigen Unternehmen unter einheitlicher Leitung, d.h., diese Unternehmen sind wirtschaftlich voneinander abhängig. Dabei ist zu unterscheiden zwischen einer hierarchischen Unterordnung der Unternehmen in einem Konzern (§ 18 Abs. 1 AktG) und innerhalb des Konzerns gleichberechtigten Unternehmen (§ 18 Abs. 2 AktG). Der erste Fall des Unterordnungskonzerns dürfte für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen derzeit der Regelfall sein. Als Beispiel für einen Gleichordnungskonzern kann die Kooperation mehrerer Krankenhausträger in einer Holding genannt werden. Unterordnungskonzerne sind regelmäßig verpflichtet, Konzernabschlüsse zu erstellen, wohingegen diese Verpflichtung für Gleichordnungskonzerne in der Regel nicht besteht.¹

Gemäß § 297 HGB hat der Konzernabschluß, der aus der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzernanhang, der Kapitalflußrechnung und dem Eigenkapitalspiegel besteht und der um eine Segmentberichterstattung erweitert werden kann,^{2, 3} ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln. Dabei ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären. Diese Vorschrift gewinnt insbesondere bei Ausgliederungen von Teilbereichen oder Personal aus Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen an Bedeutung, da nur der Konzernabschluß einen sachgerechten Vergleich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mit den Einzelabschlüssen der Einrichtungen für die Zeiträume erlaubt, in denen die ausgegliederten Teilbereiche bzw. das Personal in den Abschlüssen der Einrichtungen enthalten waren.

Im Gegensatz zu den Jahresabschlüssen der in den Konzern einbezogenen rechtlich selbständigen Unternehmen ist der Konzernabschluß keine Grundlage für die Gewinnverteilung, für Gläubigeransprüche oder für die Besteuerung. Insoweit kann er die Einzelabschlüsse nicht ersetzen, sondern nur ergänzen, d.h., ihm kommt eine - im Zuge der Konzentration von Unternehmen immer bedeutender werdende - ergänzende Informationsfunktion zu den Einzelabschlüssen zu.⁴ Daneben werden im fachlichen Schrifttum aufbauend auf die einschlägigen Vorschriften der §§ 290 ff. HGB neben der Informationspflicht (Dokumentation und Rechenschaft)

¹ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 7; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, Anm. 93 ff. zu § 290 HGB

² § 297 Abs. 1 i.d.F. des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004. Die Erweiterung des Konzernabschlusses um eine Kapitalflußrechnung, um einen Eigenkapitalspiegel und ggf. eine Segmentberichterstattung war bisher nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtend. Die Änderungen finden erstmals auf das nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahr Anwendung.

³ Nachfolgend umfaßt der Begriff Konzernabschluß aus Vereinfachungsgründen auch den nach § 315 HGB aufzustellenden Konzernlagebericht.

⁴ vgl. Coenenberg, Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 17. Aufl., Landsberg/Lech 2000, S. 502

als weitere Zwecke des Konzernabschlusses die Kapitalerhaltung aufgrund von Informationen und die Kompensation von Mängeln der Einzelabschlüsse unter weitgehender Ausschaltung innerkonzernlicher Beziehungen genannt.⁵

Der Konzernabschluß ist innerhalb von fünf Monaten nach Beendigung des Geschäftsjahres aufzustellen (§ 290 HGB bzw. § 13 Abs. 1 PublG). Er muß nicht wie der Jahresabschluß der Einzelunternehmen festgestellt werden, sondern nur nach § 171 Abs. 2 AktG vom Aufsichtsrat bzw. nach § 173 Abs. 1 AktG von der Hauptversammlung einer AG bzw. nach § 42 a GmbHG von der Gesellschafterversammlung einer GmbH gebilligt werden. Die Billigung setzt jedoch gemäß § 316 Abs. 2 HGB bzw. § 14 PublG die Prüfung des Konzernabschlusses durch einen Abschlußprüfer voraus. Es besteht also für jeden Konzernabschluß eine Prüfungspflicht.

Die Vertreter des zur Aufstellung verpflichteten Mutterunternehmens müssen den Konzernabschluß nach § 325 Abs. 3 und 3 a HGB bzw. nach § 15 PublG offenlegen, d.h. zusammen mit dem Bestätigungsvermerk bzw. dem Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks und dem Bericht des Aufsichtsrates beim für das Mutterunternehmen zuständigen Handelsregister einreichen und im Bundesanzeiger veröffentlichen.

2. Konzernrechnungslegung nach dem HGB

2.1 Verpflichtung zum Konzernabschluß

2.1.1 Zur Aufstellung verpflichtete Unternehmen

Im HGB selbst ist, wie bereits ausgeführt, der Begriff Konzern nicht definiert. Die §§ 290 ff. HGB regeln ebenso wie §§ 11 ff. PublG die Frage, wann Konzerne im Sinne der Definition des § 18 AktG einen Konzernabschluß zu erstellen haben. Danach ist nicht jeder Konzern verpflichtet, einen Konzernabschluß zu erstellen. Neben den in den Gesetzen enthaltenen Befreiungsmöglichkeiten, die nachfolgend noch erörtert werden, sei hier nochmals auf den Gleichstellungskonzern verwiesen, der nur selten die Voraussetzungen des § 290 Abs. 1 HGB erfüllen wird. Außerdem gelten die Vorschriften der §§ 290 ff. HGB nur in sehr eingeschränktem Umfang für Mutterunternehmen, die nach § 315 a HGB einen Konzernabschluß nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen.

Die Verpflichtung, einen Konzernabschluß aufzustellen, besteht nach § 290 HGB für Mutterunternehmen mit Sitz im Inland, die Kapitalgesellschaften oder Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264 a HGB⁶ sind. Es muß also ein Mutter-Tochter-Verhältnis vorliegen, das begründet wird durch

- die sogenannte einheitliche Leitung der Beteiligung (§ 290 Abs. 1 HGB) oder
- das sogenannte Control-Verhältnis (§ 290 Abs. 2 HGB).

Im Gegensatz zur Muttergesellschaft gibt es für die Rechtsform des Tochterunternehmens keine Einschränkungen. Allerdings muß die Unternehmenseigenschaft vorliegen, d.h., das Un-

⁵ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 29 ff.

⁶ Personengesellschaften können nicht Träger kommunaler Krankenhäuser bzw. Pflegeeinrichtungen sein, so daß auf diese Rechtsform nicht weiter eingegangen wird.

ternehmen muß in abgrenzbarer Weise eigenständige erwerbswirtschaftliche Ziele verfolgen. Grundsätzlich kann es sich dabei neben Kapitalgesellschaften auch um Gesellschaften des bürgerlichen Rechts handeln. Diese Gesellschaftsform besteht des öfteren - zum Teil, ohne daß es den Beteiligten klar ist - bei Kooperationen (z.B. Betrieb eines CT bzw. MRT).

Im Fall der **einheitlichen Leitung** muß zunächst ein Beteiligungsverhältnis nach § 271 Abs. 1 HGB vorliegen. Der Begriff der einheitlichen Leitung umfaßt nicht notwendigerweise ein Weisungsrecht. Die Konzernleitung muß jedoch die Geschäftspolitik der Konzerngesellschaften und sonstige grundsätzliche Fragen der Geschäftsführung aufeinander abstimmen.⁷ Die einheitliche Leitung kann entweder durch Vertrag (Beherrschungsvertrag) oder auf der Grundlage der Beteiligung bestehen (faktischer Konzern). Darüber hinaus muß die einheitliche Leitung auch tatsächlich ausgeübt werden. Dabei wird hier die Konzernvermutung nach § 17 Abs. 2 und § 18 Abs. 1 Satz 3 AktG zu unterstellen sein. Allerdings ist dann in den meisten Fällen ohnehin auch die in § 290 Abs. 2 HGB genannte Voraussetzung der Stimmrechtsmehrheit erfüllt.

Die Voraussetzungen für das Bestehen eines **Control-Verhältnisses** sind gegeben, wenn mindestens eines der drei folgenden Merkmale vorliegt, wobei das Control-Konzept an die rechtliche Möglichkeit der Beherrschung anknüpft, während nach dem Konzept der einheitlichen Leitung die tatsächliche Beherrschung die Aufstellungspflicht begründet:⁸

- Dem Mutterunternehmen steht die Mehrheit der Stimmrechte des Tochterunternehmens zu.⁹ Es reicht die formelle Stimmrechtsmehrheit aus, unabhängig davon, welche Entscheidungen im Tochterunternehmen dadurch durchgesetzt werden können. So besteht z.B. für folgende Fallgestaltung grundsätzlich nach § 290 Abs. 2 HGB ein zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteter Konzern:¹⁰ Ein Krankenhaus, das an einem Tochterunternehmen zusammen mit einer oder mehreren anderen Personen beteiligt ist (z.B. an einer Service-GmbH für die Gebäudereinigung), verfügt gemäß Gesellschaftsvertrag über 51 % der Stimmenanteile. Wesentliche Entscheidungen, die die Geschäftsführung beeinflussen, bedürfen jedoch nach Gesellschaftsvertrag des Tochterunternehmens einer Stimmenmehrheit von 75 %.
- Dem Mutterunternehmen, das Gesellschafterin des Tochterunternehmens ist, steht das Recht zu, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans, z.B. Vorstände, Geschäftsführer, Aufsichtsräte, Beiräte, zu bestellen oder abzurufen.
- Dem Mutterunternehmen steht ein Beherrschungsrecht kraft Vertrag oder Satzung zu. Im Falle der satzungsrechtlichen Regelung ist zu prüfen, ob die Satzung insgesamt eine Beherrschung des Tochterunternehmens analog zu einem Beherrschungsvertrag entsprechend § 291 AktG zuläßt.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß sich in den meisten Fällen die Voraussetzungen für die Ausübung der einheitlichen Leitung und des Control-Konzepts überschneiden. Für den Bereich der kommunalen Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft kann in der Regel nach unseren Erfahrungen davon ausgegangen werden, daß bei Gründung von Service- oder Personalstellungsgesellschaften die Voraussetzungen nach § 290 HGB erfüllt sind. Demgegenüber sind bei Kooperationen mit niedergelassenen Ärzten,

⁷ Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 290 HGB Anm. 12

⁸ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 82

⁹ Die Berechnung des Anteils der Stimmrechte ist in § 290 Abs. 4 HGB näher erläutert.

¹⁰ Auf etwaige Konsolidierungswahlrechte nach § 296 HGB wird später noch eingegangen.

z.B. beim gemeinsamen Betrieb eines Großgerätes, oder bei Gründung von Holdinggesellschaften für mehrere Krankenhausträger Konstruktionen festzustellen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen.

2.1.2 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

2.1.2.1 Befreiende Konzernabschlüsse

Ein mehrstufiger Konzern mit einer kommunalen Eigengesellschaft als Mutterunternehmen ist nach unseren Erfahrungen bisher nicht der Regelfall bei Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen. Gleichwohl ist eine derartige Konstruktion grundsätzlich denkbar, z.B. mit einer Krankenhaus-GmbH als Muttergesellschaft und einer Pflege-GmbH als Tochtergesellschaft, die zugleich wiederum Muttergesellschaft einer Personalgestellungs-GmbH für die Pflegeeinrichtung ist.

Grundsätzlich hätte in einem derartigen Fall nach § 290 HGB jede Muttergesellschaft, also im vorgenannten Beispiel sowohl die Krankenhaus-GmbH einen Konzernabschluß als auch die Pflege-GmbH einen Bereichskonzernabschluß aufzustellen (sog. Tannenbaumprinzip). § 291 HGB erlaubt jedoch eine Befreiung für das Mutterunternehmen, das zugleich Tochterunternehmen ist, wenn von der Konzernspitze ein Gesamtkonzernabschluß erstellt wird oder von einem sonstigen hierarchisch über dem betreffenden Mutter-/Tochterunternehmen stehenden Konzernunternehmen ein Teilkonzernabschluß auf höherer Ebene erstellt wird. Bei beiden Alternativen handelt es sich um sogenannte befreiende Konzernabschlüsse. Das übergeordnete Mutterunternehmen muß nach § 291 HGB seinen Sitz innerhalb der EU oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben. Diese Voraussetzung ist für den Bereich der kommunalen Eigengesellschaften auf jeden Fall erfüllt. Aus diesem Grund wird auch auf die in § 292 HGB geregelte regionale Erweiterung des befreienden Konzernabschlusses durch Rechtsverordnung nicht weiter eingegangen.

Dabei ist die Rechtsform des übergeordneten Unternehmens unerheblich, d.h. insbesondere nicht auf Kapitalgesellschaften beschränkt, wobei diese Regelung in Konzernen mit kommunalen Krankenhaus- oder Pflege-GmbH's eher von untergeordneter Bedeutung ist.

Die Voraussetzungen für einen befreienden Konzernabschluß stellen sich wie folgt dar:

- Der befreiende Konzernabschluß muß vom befreiten Unternehmen in deutscher Sprache offengelegt werden (§ 291 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Das zu befreiende Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen müssen in den befreienden Konzernabschluß einbezogen werden (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB), d.h., ein Wahlrecht für die Nichteinbeziehung nach § 296 HGB darf nicht ausgeübt werden.
- Der befreiende Abschluß muß nach dem an die 7. EG-Richtlinie angepaßten Recht des den befreienden Abschluß aufstellenden Mutterunternehmens angepaßt werden (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB), was bei Mutterunternehmen mit Sitz innerhalb der EU auf jeden Fall erfüllt ist.
- Der befreiende Abschluß muß von einem mit der 8. EG-Richtlinie zugelassenen Abschlußprüfer geprüft werden (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB); vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften scheiden somit als Abschlußprüfer aus. Diese Vorschrift ist inso-

weit unbedeutend, als kommunale Eigengesellschaften ohnehin nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften zu prüfen sind.

- Der Anhang des Jahresabschlusses des zu befreienden Unternehmens muß Name und Sitz des übergeordneten Mutterunternehmens, einen Hinweis auf die Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eine Erläuterung der im befreienden Konzernabschluß vom deutschen Recht abweichend angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden enthalten (§ 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB).
- Das zu befreiende Unternehmen darf keine Aktiengesellschaft sein, deren Aktien zum Handel im amtlichen Markt zugelassen sind (§ 291 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB).

Nachdem diese Voraussetzungen einer Befreiung für Mutter-/Tochtergesellschaften innerhalb eines von einem Krankenhaus oder einer Pflegeeinrichtung in der Rechtsform einer kommunalen Eigengesellschaft geleiteten Konzerns erfüllt oder leicht zu erfüllen sind, kann davon ausgegangen werden, daß die Erstellung von Stufenabschlüssen in der Praxis nicht von großer Bedeutung sein wird.

2.1.2.2 Größenabhängige Befreiungen

Zusätzlich zu den Befreiungsmöglichkeiten für Teilkonzernmutterunternehmen sieht § 293 HGB noch weitere, größenabhängige Befreiungen von der Pflicht, Konzernabschlüsse zu erstellen, vor. Wenn allerdings die Voraussetzungen nach den §§ 291, 292 HGB für Teilkonzernmutterunternehmen bereits erfüllt sind, brauchen für diese Unternehmen die Voraussetzungen des § 293 HGB nicht mehr untersucht werden.

Der Sinn der größenabhängigen Befreiungen besteht darin, daß kleinere Unternehmen von den zusätzlichen Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Konzernabschlusses entlastet werden können.

Die Befreiungsmöglichkeit wird anhand der drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Zahl der Beschäftigten, die auch für die Umschreibung der Größenklassen nach § 267 HGB herangezogen werden, geprüft. Dabei sind eventuelle auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesene Fehlbeträge bei den Bilanzsummen nicht zu berücksichtigen. Als Umsatzerlöse sind die Erlöse der letzten 12 Monate zu berücksichtigen. Liegen bei einem oder mehreren Konzernunternehmen Rumpfgeschäftsjahre vor, sind die fehlenden Zeiträume aus den jeweiligen vorhergehenden Geschäftsjahren zu ermitteln. Sofern keine vorhergehenden Geschäftsjahre existieren (z.B. bei Neugründung einer Servicegesellschaft als Tochterunternehmen zum 01.07.), sind die Umsatzerlöse des Geschäftsjahres auf 12 Monate hochzurechnen.¹¹ Die Zahl der Arbeitnehmer ist entsprechend § 267 Abs. 5 HGB aus dem Durchschnitt der zu den Quartalsenden beschäftigten Arbeitnehmer zu ermitteln. Dabei wird jede Teilzeitkraft unabhängig von ihrem Teilzeitfaktor als ein Arbeitnehmer gewertet. Geschäftsführer, Vorstände, Auszubildende, Beamte, Arbeitnehmer im Erziehungsurlaub oder in der Freistellungsphase der Altersteilzeit, Zivildienstleistende oder Leiharbeiter im Sinne des AÜG sind nicht zu berücksichtigen. Handelt es sich bei einem oder mehreren Konzernunternehmen um ein Rumpfgeschäftsjahr, sind fehlende Quartalszahlen durch entsprechende Daten aus dem Vorjahr aufzufüllen. Bei Neugründungen ergibt sich die Arbeitnehmerzahl aus dem Durchschnitt im Rumpfgeschäftsjahr.

¹¹ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 293 HGB Anm. 25

Die Schwellenwerte können sowohl anhand der **Bruttomethode**, d.h. aus der Summe der Merkmalswerte der in den Konsolidierungskreis einbezogenen Unternehmen (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) ohne vorhergehende Anpassung der Einzeljahresabschlüsse im Hinblick auf eine eventuelle Konsolidierung, als auch anhand der **Nettomethode** (§ 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB), bei der zunächst ein Probekonzernabschluß zu erstellen ist, überprüft werden. Beide Methoden setzen voraus, daß zunächst der Konsolidierungskreis unter Beachtung des Einbeziehungsverbots nach § 295 HGB oder der Möglichkeit, auf die Einbeziehung nach § 296 HGB zu verzichten, festgelegt wird.

Es genügt, wenn die Voraussetzungen für eine Befreiung **entweder** nach der Brutto- **oder** nach der Nettomethode erfüllt sind. Daher ist zunächst eine Überprüfung auf der Basis der Bruttomethode zu empfehlen, um sich bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Befreiung die Arbeiten für die Erstellung eines Probekonzernabschlusses zu ersparen.

Folgende Schwellenwerte sind in § 293 Abs. 1 HGB genannt:¹²

Kriterium	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	19.272.000 €	16.060.000 €
Umsatzerlöse	38.544.000 €	32.120.000 €
Zahl der Arbeitnehmer	250	250

Die Voraussetzungen für eine Befreiung zur Erstellung eines Konzernabschlusses liegen nach § 293 Abs. 1 HGB vor, wenn sowohl am Bilanzstichtag als auch am vorangegangenen Abschlußstichtag mindestens zwei der vorgenannten Schwellenwerte unterschritten werden. Dabei muß es sich nicht um dieselben Kriterien handeln. So reicht es z.B. für die Befreiung aus, wenn am 31.12.2004 die Schwellenwerte der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse und am 31.12.2003 die Schwellenwerte der Arbeitnehmerzahl und der Bilanzsumme unterschritten werden.

Zudem werden die Befreiungsmöglichkeiten nach § 293 Abs. 4 HGB dahingehend erweitert, daß bereits die Unterschreitung von zwei Schwellenwerten **entweder** zum Bilanzstichtag **oder** zum Vorjahresstichtag ausreicht, wenn das Mutterunternehmen bereits am vorhergehenden Abschlußstichtag von der Pflicht zur Aufstellung des Konzernabschlusses befreit war. Dadurch ist ein Mutterunternehmen auch bei erstmaliger Konzernbildung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit, da es zum vorangegangenen Stichtag noch keinen Konzern gab, deshalb noch kein Konzernabschluß aufzustellen war und somit die Schwellenwerte am vorhergehenden Abschlußstichtag nicht überschritten waren.¹³ Die Befreiungsmöglichkeiten

¹² Die Schwellenwerte wurden durch Art. 1 Nr. 12 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004 geändert. Die geänderten Werte sind für das nach dem 31.12.2003 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 58 Abs. 1 EGHGB).

¹³ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 293 HGB Anm. 28; a.A. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 293 HGB Anm. 53, wonach eine Gesetzeslücke unterstellt wird, jedoch nach dem Sinn der Vorschrift die Befreiungsmöglichkeit als gegeben angesehen wird.

werden anhand eines Beispiels eines Konzerns, bestehend aus dem Mutterunternehmen Krankenhaus-GmbH und dem Tochterunternehmen Service-GmbH, das am 01.01.1999 gegründet wurde, dargestellt:

Stichtag

Stichtag	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer	Befreiung Konzernabschluß	
31.12.1999	unterschritten	überschritten	überschritten	ja	§ 293 Abs. 4
31.12.2000	unterschritten	überschritten	überschritten	nein	
31.12.2001	unterschritten	unterschritten	überschritten	nein	
31.12.2002	unterschritten	unterschritten	überschritten	ja	§ 293 Abs. 1
31.12.2003	unterschritten	überschritten	überschritten	ja	§ 293 Abs. 4
31.12.2004	unterschritten	unterschritten	überschritten	ja	§ 293 Abs. 4

Es ist jeweils auf den Abschlußstichtag des Mutterunternehmens abzustellen. Sofern die Stichtage bedeutender Tochterunternehmen mehr als drei Monate davon abweichen, wäre in analoger Anwendung von § 299 HGB ein Zwischenabschluß zu erstellen. Allerdings hat diese Regelung für Konzerne mit kommunalen Krankenhaus- oder Pflege-Eigengesellschaften als Mutterunternehmen ebensowenig praktische Bedeutung wie die Ausnahme der größenabhängigen Befreiung nach § 293 Abs. 5 HGB für kapitalmarktorientierte Unternehmen.

2.2 Konsolidierungskreis

Nachfolgend wird nur der Konsolidierungskreis im engeren Sinne erörtert, d.h., es wird nur auf die Unternehmen eingegangen, deren Jahresabschlüsse durch eine Vollkonsolidierung nach §§ 300 ff. HGB zu einem Konzernabschluß zusammenzufassen sind.

2.2.1 Konsolidierungspflicht

Nach § 294 Abs. 1 HGB sind in einen Konzernabschluß vorbehaltlich der Regelungen der §§ 295, 296 HGB das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen unabhängig von deren Sitz (sog. Weltabschlußprinzip) aufzunehmen. Dabei ist es unbedeutend, ob es sich bei einem mehrstufigen Konzern um unmittelbare oder mittelbare Tochterunternehmen handelt.

Hat sich der Konsolidierungskreis im Vergleich zum Vorjahr wesentlich geändert (z.B. durch die Gründung, Übernahme oder das Ausscheiden von Tochterunternehmen), sind in den Konzernabschluß Angaben aufzunehmen, die einen Vergleich der aufeinanderfolgenden Konzernabschlüsse ermöglichen. Der Begriff der Wesentlichkeit kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Als Anhaltspunkte können dabei verschiedene Jahresabschlußkennzahlen dienen (z.B. Umsatzerlöse, Kennzahlen über Vermögen oder Kapital, Jahresergebnis, Cash-Flow). Neben Angaben im Konzernanhang kann dem Erfordernis nach § 294 Abs. 2 HGB auch durch Veränderung der Vorjahreszahlen entsprochen werden, die dann von den Daten des für das vorhergehende Geschäftsjahr erstellten Abschlusses abweichen. Während die Veränderung der

Vorjahreszahlen eher bei Ausscheiden eines Tochterunternehmens sinnvoll erscheint, bietet sich die Erläuterung im Anhang, die über eine rein verbale Darstellung hinausgehen muß, bei Erwerb oder Gründung von Tochterunternehmen an.

Die jeweiligen Tochterunternehmen sind im Hinblick auf den zu erstellenden Konzernabschluß verpflichtet, dem Mutterunternehmen ihre Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 a HGB¹⁴, Lageberichte, gegebenenfalls Konzernabschlüsse und -lageberichte, Prüfungsberichte und etwaige nach § 299 HGB aufzustellende Zwischenabschlüsse unverzüglich auszuhändigen. Darüber hinaus kann das Mutterunternehmen alle weiteren für die Erstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Aufklärungen und Nachweise, z.B. Anpassungen des Jahresabschlusses des Tochterunternehmens an konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung, verlangen.

2.2.2 Konsolidierungsverbot

§ 295 HGB wurde durch Art. 14 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004 aufgehoben und ist letztmals für das vor dem 01.01.2005 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (Art. 58 Abs. 3 Satz 4 EGHGB). Da die Anwendung des Konsolidierungsverbots ohnehin für Krankenhaus- bzw. Pflege-GmbH's mit Tochterunternehmen als Servicegesellschaften oder Personalstellungsgesellschaften nicht geboten war, erübrigen sich weitere Ausführungen.

2.2.3 Konsolidierungswahlrechte

§ 296 HGB sieht vier Fälle vor, bei denen ein Tochterunternehmen nicht vollkonsolidiert werden muß. Die Einbeziehungswahlrechte sind eng auszulegen¹⁵. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts ist im Konzernanhang zu begründen (§ 296 Abs. 3 HGB). Zwar wird in § 296 HGB nicht auf § 311 HGB verwiesen. Dennoch ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Equity-Methode vorliegen.¹⁶

Besteht ein Konzern nur aus dem Mutterunternehmen und einem oder mehreren Tochterunternehmen, für die Wahlrechte nach § 296 HGB ausgeübt werden, entfällt die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, da §§ 311, 312 HGB nur dann Anwendung finden, wenn bereits ohnehin ein Konzernabschluß aufgestellt worden ist.¹⁷

Nachfolgend werden die vier Möglichkeiten, die zu einem Konsolidierungswahlrecht führen, erörtert.

2.2.3.1 Beeinträchtigung bei der Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens

Wenn **erhebliche** und **andauernde** Beschränkungen die Rechte des Mutterunternehmens in bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung eines Tochterunternehmens **nachhaltig** beeinträchtigen, braucht dieses nicht in den Konzernabschluß einbezogen werden. Dieses in § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB aufgezeigte Wahlrecht ist jedoch sehr restriktiv auszulegen.

¹⁴ sofern es sich um Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland handelt; diese Fallgestaltung ist für kommunale Eigengesellschaften nicht relevant.

¹⁵ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 296 Anm. 2

¹⁶ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 296 HGB Anm. 31; Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 296 Anm. 46

¹⁷ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 295 HGB Anm. 32, § 296 HGB Anm. 31; Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 295 Anm. 19

Es muß sich um erhebliche, d.h. nicht nur geringfügige Beschränkungen handeln. Sie können tatsächlicher Natur sein (politische, wirtschaftliche oder währungspolitische Restriktionen), was für Tochterunternehmen kommunaler Krankenhaus- oder Pflege-Eigengesellschaften in der Regel nicht von Bedeutung sein dürfte, oder sich aus gesellschafts- bzw. vertragsrechtlichen Grundlagen, z.B. Entherrschungsvertrag oder Regelungen im Gesellschaftsvertrag, ergeben. Von wesentlicher Bedeutung ist dieser Sachverhalt für eine kommunale Eigengesellschaft als Trägerin eines Krankenhauses oder einer Pflegeeinrichtung, wenn diese zusammen mit einem anderen Gesellschafter eine Tochtergesellschaft gegründet hat (z.B. eine Servicegesellschaft zusammen mit einem gewerblichen Reinigungsunternehmen). Um eine der in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft zu erfüllen, hält die kommunale Eigengesellschaft einen Anteil von mehr als 50 v.H. des Tochterunternehmens. In der Regel verfügt sie dadurch nach den bisher bekannten Erfahrungen entsprechend den satzungsgemäßen Regelungen auch über die Stimmenmehrheit; demzufolge besteht alleine aufgrund des Control-Konzepts ein Konzern. Wenn nun diese Stimmenmehrheit nicht ausreicht, um die wesentlichen Grundlagen der Geschäftsführung im Sinne der Muttergesellschaft ohne Mitwirkung bzw. Zustimmung des Minderheitsgesellschafters zu beeinflussen (z.B. die Wirtschafts- und Finanzpläne, das Leistungsspektrum, die Preisgestaltung), weil diese Entscheidungen z.B. eine qualifizierte Stimmenmehrheit von 75 % erfordern, so liegen die Voraussetzungen für die Ausübung dieses Wahlrechts vor. Werden qualifizierte Mehrheiten nur für Beschlüsse gefordert, die nicht die allgemeine Geschäftsführung betreffen, z.B. Kapitalerhöhung oder -herabsetzung, Satzungsänderungen, Auflösung der Gesellschaft, besteht kein Wahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

Die Beschränkungen müssen nicht nur vorliegen, sondern auch die Interessen und Zielsetzungen des Mutterunternehmens beeinträchtigen. Diese Voraussetzung dürfte im vorgenannten Beispiel einer Servicegesellschaft, die überwiegend für das Mutterunternehmen tätig ist, dann gegeben sein, wenn das Mutterunternehmen bei der Budgetierung von Leistungen oder der Preisgestaltung von der Zustimmung weiterer Gesellschafter des Tochterunternehmens abhängig ist.

Die Einschränkung besteht andauernd und nachhaltig bei einer zukunftsorientierten Betrachtungsweise, wenn der Sachverhalt am Bilanzstichtag gegeben ist und voraussichtlich länger, d.h. in der Regel über den nächsten Bilanzstichtag hinaus, andauern wird.¹⁸

2.2.3.2 Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen

Das in § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB genannte Erfordernis für ein Einbeziehungswahlrecht, daß die für die Aufstellung eines Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen zu erhalten sind, dürfte für die in diesem Beitrag angesprochenen Unternehmen von untergeordneter Bedeutung sein, zumal auch in diesem Fall das Wahlrecht restriktiv auszulegen ist.

Ein Wahlrecht aufgrund zu **hoher Kosten** könnte dann gegeben sein, wenn zwischen den Kosten für die Einbeziehung und dem Informationsgewinn ein außergewöhnliches Mißverhältnis besteht. Mängel im Rechnungswesen des betreffenden Unternehmens alleine reichen für die Ausübung des Wahlrechts nicht aus.¹⁹

¹⁸ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 296 HGB Anm. 13

¹⁹ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 127

Als mögliche Gründe für **zeitliche Verzögerungen** können dabei neben Naturkatastrophen technische Probleme (z.B. ein nicht mehr zu behebender Zusammenbruch der Datenverarbeitung) oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse (z.B. Brand im Unternehmen) genannt werden.

2.2.3.3 Beabsichtigte Weiterveräußerung der Anteile

Auch die in § 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB genannte Voraussetzung für ein Einbeziehungswahlrecht, daß die Anteile des Tochterunternehmens ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung gehalten werden, dürfte für kommunale Krankenhaus- oder Pflege-Eigengesellschaften unbedeutend sein, da hier Tochterunternehmen in der Regel neu gegründet bzw. im (Ausnahme-) Fall eines Erwerbs nicht mit dem Ziel einer Weiterveräußerung erworben werden.

2.2.3.4 Tochterunternehmen von untergeordneter Bedeutung

§ 296 Abs. 2 HGB läßt ein viertes Einbeziehungswahlrecht zu, wenn die Einbeziehung eines Tochterunternehmens für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist. Im Falle mehrerer Tochterunternehmen, die für sich allein betrachtet diese Voraussetzungen erfüllen würden, sind diese Unternehmen allerdings in den Konzernabschluß einzubeziehen, wenn sie **insgesamt** für den Konzern nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Dabei besteht das Wahlrecht nur für den Fall, daß weder die Vermögens- noch die Finanz- oder Ertragslage des Konzerns beeinflußt werden.²⁰ Aus diesem Grunde reicht die Untersuchung nur eines Merkmals nicht aus.

Im HGB ist nicht definiert, wann eine Veränderung unbedeutend ist. Als Maßstab für die Veränderung durch die Einbeziehung eines Tochterunternehmens werden dabei vielfach quantitative Größen herangezogen, wobei eine Veränderung der Maßgröße um mehr als 5 % als wesentlich und somit bedeutend anzusehen sein dürfte. Als Maßgrößen sind dabei nicht einfache und globale Größen wie das Jahresergebnis oder die Bilanzsumme zu betrachten. Vielmehr sollte sich die Betrachtung auf Abschlußposten (Bilanz-, GuV-Posten) oder Kennzahlen des Jahresabschlusses (z.B. Anlage- bzw. Umlaufintensität, Kennzahlen zum Verschuldungsgrad, Personal- oder Materialintensität) beziehen.²¹

Diese Vorgaben können bereits bei sehr einfachen Konzernstrukturen überschritten werden, so daß dann die Ausübung des Konsolidierungswahlrechts nicht mehr möglich ist.

Dies soll am Beispiel einer Krankenhaus-GmbH mit einem Tochterunternehmen (Beteiligung 100 %), das weit überwiegend für das Mutterunternehmen tätig wird, dargestellt werden:

²⁰ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 296 HGB Anm. 27

²¹ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 130

Krankenhaus-GmbH:**Bilanz**

Aktiva	T€	Passiva	T€
Anlagevermögen (davon: Beteiligung an Tochterunternehmen	15.000 25)	Eigenkapital	1.000
Forderungen (davon: Forderung an Tochterunternehmen	8.500 30)	Sonderposten	10.000
Restliches Umlaufvermögen	1.000	Rückstellungen	800
		Verbindlichkeiten (davon: Verbindlichkeiten gegenüber Tochterunternehmen	12.700 20)
Bilanzsumme	24.500	Bilanzsumme	24.500

Gewinn- und Verlustrechnung**T€**

Umsatzerlöse	43.000
Sonstige Erträge (davon: gegenüber Tochterunternehmen	1.000 50)
Personalaufwand	28.000
Materialaufwand (davon: bezogene Leistungen vom Tochterunternehmen	12.000 3.000)
Erträge investiver Bereich	5.000
Aufwendungen investiver Bereich	5.400
Sonstige betriebliche Aufwendungen	<u>4.000</u>
Jahresergebnis	- 400

Servicegesellschaft:**Bilanz**

Aktiva	T€	Passiva	T€
Anlagevermögen	100	Eigenkapital	30
Forderungen (davon: Forderung an Mutterunternehmen	40 20)	Rückstellungen	100
Restliches Umlaufvermögen	80	Verbindlichkeiten (davon: Verbindlichkeiten gegenüber Mutterunternehmen	90 30)
Bilanzsumme	220	Bilanzsumme	220

Gewinn- und Verlustrechnung	T€
Umsatzerlöse	3.050
(davon: gegenüber Mutterunternehmen)	3.000)
Sonstige Erträge	10
Personalaufwand	2.030
Materialaufwand	820
Sonstige betriebliche Aufwendungen	205
(davon: vom Mutterunternehmen)	<u>50)</u>
Jahresergebnis	5

Konzern:

Bilanz

Aktiva	T€	Passiva	T€
Anlagevermögen	15.075	Eigenkapital	1.005
Forderungen	8.490	Sonderposten	10.000
Restliches Umlaufvermögen	1.080	Rückstellungen	900
		Verbindlichkeiten	12.740
Bilanzsumme	24.645	Bilanzsumme	24.645

Gewinn- und Verlustrechnung	T€
Umsatzerlöse	43.000
Sonstige Erträge	1.010
Personalaufwand	30.030
Materialaufwand	9.820
Erträge investiver Bereich	5.000
Aufwendungen investiver Bereich	5.400
Sonstige betriebliche Aufwendungen	<u>4.155</u>
Jahresergebnis	- 395

In diesem Beispiel verändern sich weder die Vermögenslage noch die Finanzlage - sowohl bei Betrachtung der zusammengefaßten Bilanzposten als auch bei der Betrachtung von Kennzahlen - in wesentlichem Umfang. Auch wird das Jahresergebnis insgesamt nur unwesentlich gegenüber dem der Muttergesellschaft verändert. Allerdings ergeben sich in der Gewinn- und Verlustrechnung wesentliche Veränderungen bei den Personal- und Materialkosten, die eine Veränderung dieser Posten um 7,25 % bzw. 18,17 % bewirken und auch in etwa entsprechendem Ausmaß die Personal- bzw. Materialintensität des Konzerns beeinflussen. Insoweit

liegen hier die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts nicht vor, d.h., ein Konzernabschluß muß erstellt werden.

Die Orientierung an starren, verbindlichen Verhältniszahlen wird in der Fachliteratur abgelehnt, da bereits Tochterunternehmen mit vergleichsweise geringer Größe erheblichen Einfluß auf den Konzernabschluß haben können, z.B. wenn

- bedeutende Zwischengewinne nicht eliminiert würden,
- ein Tochterunternehmen das Konzernergebnis strukturell mit Verlusten belastet,
- ein Tochterunternehmen nach Ausgliederung eine unternehmenstypische Funktion für den Gesamtkonzern erfüllt.²²

Im wesentlichen könnte das letztgenannte Merkmal bei Tochterunternehmen von Krankenhäusern die Ausübung des Wahlrechts verhindern, wenn z.B. die hauswirtschaftlichen Leistungen insgesamt (insbesondere die Speisenversorgung), die Zentralsterilisation oder medizinisch-technische Leistungen (Labor, Physikalische Therapie) in Tochtergesellschaften ausgegliedert sind oder aber in wesentlichem Umfang Leistungen des Personals insbesondere der Kernbereiche (Ärztlicher Dienst, Pflegedienst) über Tochterunternehmen bezogen werden.

2.3 Konsolidierungsgrundsätze und -arten

2.3.1 Konsolidierungsgrundsätze

Die Konzernrechnungslegung nach dem deutschen Recht richtet sich überwiegend nach der Einheitstheorie, wonach die Konzernunternehmen ungeachtet ihrer rechtlichen Selbständigkeit als wirtschaftliche Einheit zu betrachten sind. Danach müssen im Konzernabschluß auch dann alle Vermögensgegenstände und Schulden der Konzernunternehmen aufgezeigt werden, wenn das Mutterunternehmen nicht alle Anteile der Tochterunternehmen hält. In diesem Fall wäre für die Anteile anderer Gesellschaften in der Konzernbilanz entsprechend § 307 HGB innerhalb des Eigenkapitals ein Ausgleichsposten auszuweisen.

Abweichend davon findet in einzelnen Fragen auch die Interessentheorie Eingang, wonach auch auf die Interessen der Minderheitsgesellschafter abzustellen ist, z.B. bei der Quotenkonsolidierung (§ 310 HGB).

Als wesentliche Grundsätze des § 297 HGB können neben der Klarheit und Übersichtlichkeit die Grundsätze der Vollständigkeit, sowohl hinsichtlich der Einbeziehung der Konzernunternehmen als auch aller nach deutschem Recht anzusetzenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge, und der Stetigkeit genannt werden. § 298 HGB regelt zudem, welche Vorschriften über den Jahresabschluß entsprechend anzuwenden sind.

Entscheidend für die Aufstellung des Konzernabschlusses ist, daß alle darin einbezogenen Unternehmen einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsregeln zu beachten haben. Ausschlaggebend sind dabei in Anwendung der § 300 Abs. 2, § 308 HGB die Regeln (Pflichten, Verbote und gegebenenfalls Wahlrechte), die für das Mutterunternehmen angewandt wurden.

²² vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 296 HGB Anm. 28

Zunächst ist dabei auf einen einheitlichen Abschlußstichtag abzustellen (§ 299 HGB). Da dieser einheitliche Abschlußstichtag in der Regel bei Konzernen mit kommunalen Krankenhaus- oder Pflegegesellschaften als Mutterunternehmen vorliegt, wird auf die in § 299 HGB genannten Regelungen bei Abweichungen (Erstellung von Zwischenabschlüssen bzw. Berücksichtigung von Vorgängen mit besonderer Bedeutung im Abschluß oder Angabe im Anhang) nicht weiter eingegangen.

Soweit möglich sollen, um diese Erfordernisse zu erfüllen, für das Mutter- und die Tochterunternehmen gemeinsame Buchführungs-, Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien erstellt werden. Aus diesem Grund ist es insbesondere im Bereich der Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen mit nur einer geringen Anzahl von Tochterunternehmen zu empfehlen, daß das Rechnungswesen von dem für das Mutterunternehmen zuständigen Bereich mitgeführt wird.

Soweit diese gemeinsamen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze in den Einzelabschlüssen der Konzernunternehmen nicht vorliegen, z.B. aufgrund abweichender rechtlicher Vorschriften bei ausländischen Unternehmen, abweichender Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten in den Einzelabschlüssen der Tochterunternehmen oder unterschiedlicher Gliederungsvorschriften für das Mutter- und die Tochterunternehmen, haben die Tochterunternehmen und gegebenenfalls das Mutterunternehmen eine Überleitungsrechnung vom Einzelabschluß zu einem als Grundlage für die Konsolidierung dienenden Abschluß (sog. Handelsbilanz II bzw. Gewinn- und Verlustrechnung II) hinsichtlich Gliederung, Ansatz, Bewertung und Währungsumrechnung zu erstellen. Dementsprechend wurden in dem in Abschnitt 2.2.3.4 dargestellten Beispiel die konzernfremden Umsatzerlöse des Tochterunternehmens (z.B. aus Speisenlieferungen) in der Konzern-GuV nicht als Umsatzerlöse dargestellt, sondern als sonstige Erträge, da es sich hierbei aus Sicht des Konzerns unter Anwendung der Gliederungsvorschriften der KHBV um Erträge aus Hilfs- und Nebenbetrieben handelt.

Ausländische Tochterunternehmen haben im kommunalen Krankenhaus- bzw. Pflegebereich keine Bedeutung. Eine Überleitungsrechnung ist dennoch erforderlich, da es sich bei den Mutterunternehmen um sogenannte „Formblattunternehmen“ handelt, deren Jahresabschlüsse abweichend von den §§ 266, 275 HGB nach den Vorschriften der KHBV bzw. PBV erstellt werden, wohingegen die Tochterunternehmen ihre Abschlüsse weitgehend nach HGB gliedern. In analoger Anwendung des § 265 Abs. 4 HGB können dabei entsprechend § 298 Abs. 1 HGB auch die Konzernbilanz und die Konzern-GuV nach den für das Formblattunternehmen geltenden Vorschriften gegliedert und gegebenenfalls um Posten, die sich aus Gliederungsvorschriften für ein Tochterunternehmen ergeben, ergänzt werden. Dies wäre zum Beispiel bei einem Konzern der Fall, der neben dem Mutterunternehmen Krankenhaus-GmbH Pflegeeinrichtungen in Tochterunternehmen betreibt. Deren Erträge aus Pflegeleistungen sind dann in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisen. Ein Abstellen der Gliederung auf die Vorschriften des Mutterunternehmens ist jedoch nur dann sinnvoll, wenn dieses Schema unter Einbeziehung aller Konzernunternehmen für den Konzern noch maßgeblich ist. Dies wäre dann nicht der Fall, wenn z.B. eine Gesellschaft, die ein vergleichsweise kleines Krankenhaus betreibt, Mutterunternehmen von mehreren Pflegeeinrichtungen und sonstigen Service- und Handelsgesellschaften ist, so daß dann gegebenenfalls der Konzernabschluß nach den §§ 266, 275 HGB zu gliedern wäre.

Die in den nachfolgenden Abschnitten beschriebenen Konsolidierungsschritte könnten den Eindruck erwecken, daß streng getrennt nach Konsolidierungen der Bilanz- und GuV-Posten vorzugehen ist. Dies ist jedoch in der Praxis nicht anzuraten. Vielmehr wären die einzelnen Konsolidierungsbuchungen gleichzeitig in der Bilanz und GuV vorzunehmen. Dabei kann eine Anlehnung an die Horizontal-Methode, d.h. vertikale Darstellung der Bilanz- und GuV-Posten,

horizontale Darstellung der Bilanz- und GuV-Werte mit Entwicklung von den Einzelabschlüssen über die Summenbildung und Konsolidierungsbuchungen zum Konzernabschluß (gegebenenfalls weiter untergliedert nach Konten), empfohlen werden, sofern nicht ohnehin bei umfangreichen Konsolidierungsmaßnahmen der Einsatz geeigneter EDV-Systeme erforderlich ist.

Dabei sollten soweit möglich die Beziehungen der einzelnen Konzernunternehmen untereinander auf gesonderten Bilanz- und GuV-Konten dargestellt werden, um die Konsolidierungsmaßnahmen zu erleichtern.

2.3.2 Vollkonsolidierung

Im Rahmen der Vollkonsolidierung treten an die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den Tochterunternehmen deren Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten (§ 300 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies gilt sowohl für den Fall, daß die Anteile des Mutterunternehmens im Anlagevermögen nachzuweisen sind, was der Regelfall sein wird (z.B. als Anteile an verbundenen Unternehmen), als auch für den Fall des Nachweises im Umlaufvermögen. Ferner ist zu berücksichtigen, daß bei den nachfolgenden Arbeitsschritten auf die Handelsbilanzen II und GuV II, sofern erforderlich, zurückgegriffen werden muß.

2.3.2.1 Kapitalkonsolidierung

Eine Kapitalkonsolidierung ist erforderlich, da ansonsten bei einer reinen Summenbildung der Abschlüsse der Konzernunternehmen die Vermögensgegenstände und Schulden der Tochterunternehmen durch den Ausweis der Anteile des Mutterunternehmens und des (anteiligen) Eigenkapitals des/der Tochterunternehmen/s doppelt ausgewiesen würden.

Nachfolgend wird auf den vereinfachten Fall konstanter Beteiligungs- und Kapitalverhältnisse im einstufigen Konzern eingegangen, da Sonderfälle, wie z.B. Veränderungen der Buchwerte des Anteils des Mutterunternehmens, Veränderungen des konsolidierungspflichtigen Kapitals des Tochterunternehmens oder Kapitalkonsolidierungen im mehrstufigen Konzern, den Rahmen dieses Beitrags sprengen würden und zudem nur in Einzelfällen bei kommunalen Trägern von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen vorkommen.

Dabei ist zwischen dem Fall der in § 301 HGB geregelten Erwerbsmethode und der in § 302 HGB genannten Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung (pooling of interests) zu unterscheiden.

Die **Erwerbsmethode** stellt auf den Zeitpunkt entweder des Erwerbs von Anteilen oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß ab. Dieser Zeitpunkt muß wegen der Befreiungsmöglichkeiten bzw. Einbeziehungswahlrechte und -verbote nicht zwangsläufig der dem Erwerb nachfolgende Stichtag des Konzernabschlusses sein. Dabei kann es problematisch sein, die zum Zeitpunkt des Erwerbs erforderlichen Ansätze der Vermögenswerte und Schulden zu ermitteln, wenn dieser Zeitpunkt nicht mit einem Bilanzstichtag des Tochterunternehmens zusammenfällt. Die Konsolidierung nach der Erwerbsmethode ist auf zwei unterschiedliche Arten möglich, zum einen durch die Buchwertmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB), zum anderen durch die Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Bei beiden Methoden ist zunächst eine Erstkonsolidierung zu einem der vorstehend erläuterten Zeitpunkte und dann für jeden nachfolgenden Bilanzstichtag eine Folgekonsolidierung zu erstellen. Die gewählte Methode ist im Konzernanhang anzugeben und dem Grundsatz der Steigtigkeit folgend beizubehalten.

Im folgenden wird die Buchwertmethode, die in der Praxis häufiger gewählt wird, näher erläutert; die Neubewertungsmethode und die Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung, die für kommunale Eigengesellschaften als Träger von Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen weniger relevant sein dürften, werden nur kurz dargestellt.

Bei der Erstkonsolidierung nach der **Buchwertmethode** wird der maßgebliche Anteil des Mutterunternehmens mit dem Buchwert des darauf entfallenden Eigenkapitals des Tochterunternehmens saldiert. Daraus können Unterschiedsbeträge entweder auf der Aktiv- oder der Passivseite entstehen, die durch die Aufdeckung stiller Reserven bzw. stiller Lasten²³ des Tochterunternehmens am gewählten Stichtag zu verändern sind, so daß nach dieser Veränderung entweder ein aktiver Unterschiedsbetrag verbleibt, der in der Konzernbilanz als Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen ist, oder ein passiver Unterschiedsbetrag, der in der Konzernbilanz als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen ist (§ 301 Abs. 3 HGB). Nachfolgend wird diese Vorgehensweise an einem einfachen Beispiel dargestellt:

Bilanzposten (Werte in T€)	Mutter unternehmen Handels- bilanz II	Tochter unternehmen		Summe	Konsolidierung		Konzern- bilanz
		Handels- bilanz II	Zeitwert		Soll	Haben	
Aktiva							
Geschäfts- oder Firmenwert					(2): 10		10
Grundstücke	1.000	200	230	1.200	(2): 30		1.230
Sonstiges Anlage- vermögen	1.500	400	410	1.900	(2): 10		1.910
Beteiligung	400			400		(1): 400	0
Sonstige Aktiva	1.100	400		1.500			1.500
Vorläufiger Unter- schiedsbetrag					(1): 50	(2): 50	
Summe Aktiva	4.000	1.000		5.000			4.650
Passiva							
Eigenkapital	1.000	350		1.350	(1): 350		1.000
Sonstige Passiva	3.000	650		3.650			3.650
Summe Passiva	4.000	1.000		5.000			4.650

(1): Umbuchung 1: Verrechnung Beteiligung des Mutterunternehmens mit Eigenkapital des Tochterunternehmens

(2): Umbuchung 2: Berücksichtigung der stillen Reserven

Bei den vorgenannten Buchungen handelt es sich nicht um Buchungen innerhalb der einzelnen Unternehmen, sondern lediglich um Konzernabschlußbuchungen innerhalb der „Konzernbuchhaltung“.

²³ Auf die Aufdeckung stiller Lasten wird nicht weiter eingegangen, da sie nach deutschem Bilanzrecht aufgrund der Bewertungsvorschriften für Aktiva und Passiva von sehr geringer Bedeutung sind (z.B. bei der Bewertung der Pensionsrückstellungen).

Zu diesem Beispiel ist ergänzend folgendes anzumerken:

- Wäre im oben angegebenen Beispiel die Summe der stillen Reserven größer als der vorläufige Unterschiedsbetrag, wäre die in Umbuchung (2) vorgenommene Aufdeckung nur bis zur Höhe des Unterschiedsbetrags zulässig gewesen, d.h., aus einem aktiven Unterschiedsbetrag darf durch Aufdeckung der stillen Reserven kein passiver Unterschiedsbetrag entstehen. Dadurch entsteht die Frage, wie die stillen Reserven den einzelnen Bilanzposten zuzuordnen sind. Der Gesetzgeber hat hierfür kein Verfahren vorgeschrieben; eine willkürliche Ausübung ist jedoch auszuschließen. Die wohl objektivste Methode dürfte die Proportionalitätsmethode sein. Danach wäre in Abwandlung des oben dargestellten Beispiels ein vorläufiger Unterschiedsbetrag von 30 T€ bei gleichbleibenden stillen Reserven zu 75 % den Grundstücken (22,5 T€) und zu 25 % dem sonstigen Anlagevermögen (7,5 T€) zuzuordnen.
- Ein negativer Unterschiedsbetrag, d.h., der Buchwert der Beteiligung ist niedriger als das Eigenkapital des Tochterunternehmens, darf durch stille Reserven nicht erhöht werden. Da in der Praxis selten zugleich stille Lasten auftreten dürften, bleibt dieser passive Unterschiedsbetrag in der Regel nach der ersten Buchung unverändert. Je nachdem, ob dieser Umstand durch einen günstigen Kaufpreis erzielt wurde („lucky buy“) oder sich der niedrigere Anschaffungswert der Beteiligung aufgrund von Verlusterwartungen („badwill“) ergeben hat, kann der Unterschiedsbetrag unter den Rücklagen oder den Rückstellungen ausgewiesen werden. Ungeachtet der Ursache ist es auch möglich, den Unterschiedsbetrag in einer Summe zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen auszuweisen und dessen Charakter im Konzernanhang zu erläutern.²⁴
- Sind an dem Tochterunternehmen noch weitere Gesellschafter beteiligt, sind die stillen Reserven nur mit dem auf das Mutterunternehmen entfallenden Anteil aufzudecken. Bei einer Beteiligung von z.B. 80 % am Tochterunternehmen hätten in obigem Beispiel nur 32 T€ als stille Reserven berücksichtigt werden dürfen. Darüber hinaus wäre in diesem Fall bei Umbuchung (1) nur das anteilige Eigenkapital (im Beispiel: 280 T€) gegen die Beteiligung zu buchen gewesen. Die Differenz in Höhe der Beteiligung anderer Gesellschafter (70 T€) wäre nach § 307 HGB im Konzernabschluß innerhalb des Eigenkapitals als „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ auszuweisen. Ergänzend sei angeführt, daß sich ein vorläufiger Unterschiedsbetrag von 120 T€ und nach Umbuchung (2) ein Geschäfts- oder Firmenwert von 88 T€ ergeben hätten.

Die Buchungen im Rahmen der Erstkonsolidierung wiederholen sich in den Folgeabschlüssen. Darüber hinaus sind bei der Buchwertmethode noch weitere Buchungen bei Folgekonsolidierungen innerhalb der Konzernbuchhaltung vorzunehmen:

- Ein auszuweisender Geschäfts- oder Firmenwert ist nach § 309 Abs. 1 HGB abzuschreiben, wobei die Abschreibung entweder zu mindestens einem Viertel oder entsprechend der planmäßigen Nutzungsdauer anzusetzen ist. Alternativ kann man den Geschäfts- oder Firmenwert im Jahr der Erstkonsolidierung, aber auch zu späteren Stichtagen offen von den Rücklagen absetzen, wobei eine spätere Verrechnung eines bereits teilweise abge-

²⁴ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 301 HGB Anm. 133 ff.

schriebenen Geschäfts- oder Firmenwerts im Anhang anzugeben und zu begründen wäre.²⁵

- Unter gewissen Voraussetzungen können entsprechend § 309 Abs. 2 HGB auch passive Unterschiedsbeträge ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn im Fall des **badwill** die erwartete ungünstige Entwicklung des Tochterunternehmens eingetreten ist oder wenn sich im Fall des **lucky buy** ein realisierter Gewinn eingestellt hat. Auf eine detaillierte Betrachtung wird verzichtet, da diese Umbuchungen für den betrachteten Unternehmenskreis nicht wahrscheinlich sind.
- Wurden in der Erstkonsolidierung stille Reserven aufgedeckt, wären diese, sofern sie zeitlich begrenzt nutzbare Vermögensgegenstände betreffen, erfolgswirksam abzuschreiben.
- Sofern das Tochterunternehmen neben dem Mutterunternehmen noch weitere Gesellschafter hat, wäre der den anderen Unternehmen zustehende Gewinn oder der auf sie entfallende Verlust der Folgejahre auf den „Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter“ umzubuchen.

Im oben dargestellten Beispiel wären also bei einer Folgekonsolidierung zusätzlich der Geschäfts- oder Firmenwert zu verändern und die stillen Reserven des sonstigen Anlagevermögens abzuschreiben.

Bei der Erstkonsolidierung nach der **Neubewertungsmethode** sind in einem ersten Schritt die stillen Reserven und gegebenenfalls Lasten des Tochterunternehmens heranzuziehen. Darauf aufbauend sind für das Tochterunternehmen eine sogenannte Handelsbilanz III und für den Konzern zunächst eine Summenbilanz, bestehend aus der Handelsbilanz III des Tochterunternehmens und der Handelsbilanz II des Mutterunternehmens, zu erstellen. In einem zweiten Schritt wird dann der Buchwert der Beteiligung dem in der Handelsbilanz III des Tochterunternehmens neu bewerteten Eigenkapital (in dem oben dargestellten Beispiel: 390 T€) gegenübergestellt. Der sich ergebende Differenzbetrag ist entsprechend § 301 Abs. 3 HGB wiederum als Geschäfts- oder Firmenwert oder Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung in der Konzernbilanz auszuweisen. Im Gegensatz zur Buchwertmethode werden hier immer in vollem Umfang die stillen Reserven bzw. Lasten aufgedeckt. Bei einer 100-%-Beteiligung an einem Tochterunternehmen führen beide Methoden zum selben Ergebnis, wenn die stillen Reserven die Differenz zwischen Beteiligung und Eigenkapital des Tochterunternehmens nicht übersteigen. Andernfalls differieren die Ergebnisse, da der Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter sich aus dem Eigenkapital unter Berücksichtigung der stillen Reserven errechnet und sich unabhängig davon ein passiver Unterschiedsbetrag ergibt, wenn die stillen Reserven die Differenz zwischen Beteiligung und Eigenkapital des Tochterunternehmens übersteigen.

Hinsichtlich der Behandlung aktiver bzw. passiver Unterschiedsbeträge, der aufgedeckten stillen Rücklagen und der Buchung anteiliger auf andere Gesellschafter des Tochterunternehmens entfallender Gewinne und Verluste in den Folgekonsolidierungen gelten die Ausführungen zur Buchwertmethode entsprechend.

Kommunale Eigengesellschaften als Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen erwerben jedoch in der Regel keine Beteiligung an bereits bestehenden Unternehmen, sondern

²⁵ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 3, § 309 HGB Anm. 42 ff.; IDW (Hrsg.), WP-Handbuch 2000, Bd. I, S. 1016 RdNr. 381; a.A. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 242

gründen (evtl. mit einem Partner) neue Tochterunternehmen. Für diesen Sonderfall läßt sich - unabhängig von der Wahl der Konsolidierungsmethode - die Kapitalkonsolidierung vergleichsweise leicht durchführen, da die Bilanz des Tochterunternehmens zum Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung der Eröffnungsbilanz entspricht und im Regelfall nur aus dem Aktivposten „Kassenbestand, Bankguthaben“ in Höhe der geleisteten Beteiligung des Mutterunternehmens und evtl. anderer Gesellschafter und aus dem Passivposten „Gezeichnetes Kapital“ besteht. Deshalb bestehen zu diesem Zeitpunkt weder stille Reserven noch stille Rücklagen. Auch dürfte sich kein Unterschiedsbetrag zwischen der Beteiligung des Mutterunternehmens und dem Eigenkapital abzüglich eines eventuellen Ausgleichspostens für andere Gesellschafter ergeben. Somit kann in diesem vereinfachten Fall die Beteiligung des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens konsolidiert werden. Weitere Buchungen im Rahmen der Folgekonsolidierungen sind dann nicht erforderlich, wenn weder stille Reserven noch aktive bzw. passive Unterschiedsbeträge entstanden sind.

Nach § 302 HGB ist die vorstehend erläuterte Kapitalkonsolidierung auch nach der **Pooling-of-Interests-Methode (Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung)** auf der Basis des gezeichneten Kapitals des Tochterunternehmens möglich, wenn alle nachfolgend dargestellten Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die zu verrechnenden Anteile betragen mindestens 90 v.H. des Nennbetrags bzw. des rechnerischen Werts der Anteile des Tochterunternehmens.
- Die erworbenen Anteile müssen auf Grund einer Vereinbarung durch die Ausgabe von Anteilen für Unternehmen, die in den Konzernabschluß bereits einbezogen sind, erworben worden sein.
- Eine Barzahlung als Ausgleich für den Anteilstausch übersteigt nicht 10 v.H. des Nennbetrags bzw. des rechnerischen Werts der Anteile des Tochterunternehmens.

Wird das Wahlrecht ausgeübt, die Kapitalkonsolidierung nach dieser Methode durchzuführen, ist dies im Konzernanhang anzugeben; dabei ist für künftige Konzernabschlüsse wiederum der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten.

Nachdem die zweite und dritte Voraussetzung im Regelfall für den in diesem Beitrag betrachteten Kreis der Mutterunternehmen in der Regel nicht erfüllt ist, wird auf diese Methode nicht weiter eingegangen.

2.3.2.2 Schuldenkonsolidierung

Nach § 303 HGB sind Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen, es sei denn, daß diese Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage von untergeordneter Bedeutung sind.

Die im Gesetz genannten Begriffe sind weit auszulegen und umfassen gegebenenfalls auch andere Bilanzposten, wie z.B. sonstige Vermögensgegenstände, ausstehende Einlagen, Anzahlungen oder auch Posten, die nach § 268 Abs. 7 HGB unter der Bilanz oder im Anhang anzugeben sind.²⁶ In diesem Zusammenhang ist zu empfehlen, die entsprechenden Forderungen

²⁶ Nachdem diese Posten bei Abschlüssen kommunaler Krankenhäuser oder Pflegeeinrichtungen und deren Tochterunternehmen von untergeordneter Bedeutung sind, wird darauf nicht näher eingegangen.

und Verbindlichkeiten zwischen einzelnen Konzernunternehmen getrennt nach den einzelnen Unternehmen auf gesonderten Konten auszuweisen.

In der Regel handelt es sich dabei um erfolgsneutrale Vorgänge, da sich Forderungen und Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehen, so daß diese Beträge im Konzernabschluß weggelassen werden können (z.B. Wegfall der Forderungen des Tochterunternehmens gegenüber dem Mutterunternehmen und der Verbindlichkeit des Mutterunternehmens gegenüber dem Tochterunternehmen). Die Konzernbilanzsumme verringert sich gegenüber dem Zustand vor der Schuldenkonsolidierung um diesen Betrag der Forderungen bzw. Verbindlichkeiten.

Denkbar sind allerdings auch Konstellationen, die das Konzernergebnis beeinflussen können und somit eine erfolgswirksame Buchung in der „Konzernbuchhaltung“ erfordern. Dies wäre z.B. dann der Fall, wenn die Forderung des Konzernunternehmens A unter der Verbindlichkeit des Konzernunternehmens B liegt, weil A die Forderung zum Teil abgeschrieben hat. Auch führt eine Konsolidierung von Rückstellungen zu erfolgswirksamen Aufrechnungsunterschieden, da den Rückstellungen keine entsprechenden Forderungen gegenüberstehen. Weitere detaillierte Ausführungen, unter welchen Voraussetzungen Rückstellungen zu konsolidieren sind, enthält das fachliche Schrifttum²⁷. Dieser Sachverhalt wird jedoch bei Konzernen mit kommunalen Krankenhaus- oder Pflegegesellschaften und nur einem oder wenigen Tochterunternehmen nur sehr selten auftreten. Aus diesem Grund wird an dieser Stelle auf die Darstellung eines Beispiels, das die Buchung dieser Aufrechnungsdifferenzen bei erstmaligem Entstehen und in den Folgejahren enthält, verzichtet.²⁸

Die Frage der untergeordneten Bedeutung erfordert eine Gesamtbetrachtung, d.h., eine isolierte Betrachtung eines jeden Einzelbetrags reicht nicht aus. Als Relation für die Beurteilung der Wesentlichkeit werden in der Fachliteratur Kennzahlen des Jahresabschlusses, z.B. Relation zur Bilanzsumme, zum Konzernergebnis und Liquiditätskennzahlen, genannt.²⁹ Der vollständige Verzicht auf eine Schuldenkonsolidierung dürfte jedoch nur in seltenen Fällen bei Unternehmen mit voneinander weitgehend unabhängigem Leistungsverkehr geboten sein und somit für den hier betrachteten Unternehmenskreis (Krankenhäuser bzw. Pflegeeinrichtungen mit überwiegend Service- oder Personalgestellungsunternehmen) nicht zutreffen. Ebenso dürften der nach h.M. mögliche Verzicht auf eine ergebniswirksame Schuldenkonsolidierung³⁰ und als Folge die sofortige Verrechnung der Aufrechnungsunterschiede mit dem Eigenkapital hier nur von untergeordneter Bedeutung sein.

2.3.2.3 Zwischenergebniseliminierung

Nach § 304 HGB sind Zwischenergebnisse aus Lieferungen und Leistungen zwischen Konzernunternehmen zu eliminieren, sofern es sich beim empfangenden Konzernunternehmen um zu aktivierende Vermögensgegenstände handelt. Ebenso wie bei der Schuldenkonsolidierung kann bei Beträgen von untergeordneter Bedeutung die Zwischenergebniseliminierung unterbleiben.

²⁷ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 298; Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 303 Anm. 21 ff.

²⁸ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 310/311

²⁹ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 3, § 303 HGB Anm. 48

³⁰ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 303 Anm. 65

Dabei kann es sich sowohl um Zwischengewinne als auch um Zwischenverluste handeln, die zu eliminieren sind.

Es muß sich dabei um die Lieferung von Vermögensgegenständen durch das Konzernunternehmen A an das Konzernunternehmen B handeln, das diese dann als Anlage- oder Umlaufvermögen zum Konzernbilanzstichtag zu bilanzieren hat. Somit ist dieser Vermögensgegenstand auch in der Summenbilanz (Summe der Handelsbilanzen II der Konzernunternehmen) enthalten. Eine reine Ertrags-/Aufwandsbeziehung (z.B. Reinigungsleistung durch Unternehmen A an Unternehmen B) führt nicht zu einer Zwischenergebniseliminierung. Insofern dürfte diese in der überwiegenden Anzahl von Konzernbeziehungen bei kommunalen Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen nicht relevant sein.

Sie wäre allerdings denkbar, wenn das Mutterunternehmen Verbrauchsgüter auch für ein Tochterunternehmen beschafft und sie an dieses weiterveräußert, wobei in diesem Fall zum Konzernbilanzstichtag beim Tochterunternehmen ein Vorratsbestand vorhanden sein muß. Eine bloße Verrechnung des an das Tochterunternehmen ausgegebenen und dann direkt verbrauchten Materials (z.B. Reinigungsmittel) zöge wiederum keine Zwischenergebniseliminierung nach sich. Demgegenüber wäre ein derartiger Konsolidierungsschritt auch denkbar, wenn die Materialbeschaffung für ein oder mehrere Konzernunternehmen an ein Tochterunternehmen ausgegliedert wurde und dieses Tochterunternehmen die anderen Unternehmen mit Material beliefert, die es dann in eigenen Lagern bevorraten. In beiden Fällen können Zuordnungsschwierigkeiten entstehen, wenn die im Vorratsvermögen befindlichen Vermögensgegenstände, die von einem anderen Konzernunternehmen bezogen wurden, nicht in der Materialwirtschaft oder einer geeigneten Nebenbuchhaltung gesondert gekennzeichnet sind.

Im Bereich des Anlagevermögens könnte dieser Fall ebenso auftreten, wenn diese (insbesondere im Bereich der Pflege, z.B. bei Rollstühlen) von einem gesonderten Tochterunternehmen gekauft und dann an andere Konzernunternehmen weiterveräußert werden. Des weiteren wäre es im Bereich des Anlagevermögens denkbar, wenn Werkstätten eines größeren Krankenhausbetriebes in ein Tochterunternehmen ausgegliedert werden und diese Werkstätten Anlagegüter (z.B. Schränke) erstellen und an das Krankenhaus oder die Pflegeeinrichtung verkaufen.

Dieses zuletzt genannte Beispiel dürfte auch einer der wenigen Ausnahmefälle sein, bei denen die zu eliminierenden Zwischengewinne aus einem Vergleich der beim liefernden Unternehmen in der Handelsbilanz II ausgewiesenen Herstellungskosten mit den aus Konzerngesichtspunkten zu bilanzierenden Herstellungskosten zu ermitteln sind. Dabei besteht in Anwendung des § 255 Abs. 2 HGB ein Bewertungsspielraum (Bandbreite innerhalb eines Konzernhöchstwerts und eines Konzernmindestwerts) mit entsprechenden Auswirkungen auf die Höhe der Zwischenergebniseliminierung. Wegen der geringen Relevanz der Herstellungskosten für kommunale Träger oder Pflegeeinrichtungen als Konzerngesellschaften wird in diesem Beitrag darauf nicht weiter eingegangen.

Bei den Anschaffungskosten können Zwischenergebniseliminierungen dann geboten sein, wenn das veräußernde Unternehmen die Materialien zu Preisen an andere Konzernunternehmen verkauft, die über seinen ursprünglichen Anschaffungskosten liegen. Aus Konzernsicht sind als Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB neben den ursprünglichen Anschaffungskosten, -nebenkosten, nachträglichen Anschaffungskosten sowie Minderungen des Anschaffungspreises des liefernden Unternehmens nur mehr konzerninterne Leistungen (Transport, Montage), die ebenfalls um etwaige Zwischenergebnisse zu verändern wären, zu berücksichtigen. Daher sind im Verkaufspreis des liefernden Konzernunternehmens gegebene

nenfalls enthaltene Vertriebskosten, Verwaltungskosten, Lagerkosten und Zinsen nicht im Konzernabschluß anzusetzen und müssen eliminiert werden.

Die Zwischengewinne bzw. etwaige Zwischenverluste sind in der Regel im Konzernabschluß erfolgswirksam zu buchen. Dies soll an einem vereinfachten Beispiel einer Materiallieferung des Mutterunternehmens an das Tochterunternehmen dargestellt werden:

Bilanzposten (Werte in T€)	Mutter unternehmen Handels- bilanz II	Tochter unternehmen Handels- bilanz II	Summe	Konsolidierung		Konzern- bilanz
				Soll	Haben	
Aktiva						
Vorräte	400	46	446		(1) 6	440
Sonstige Aktiva	5.100	104	5.204			5.204
Summe Aktiva	5.500	150	5.650			5.644
Passiva						
Eigenkapital	1.000	50	1.050			1.050
Jahresergebnis	100	10	110	(1): 6		104
Sonstige Passiva	4.400	90	4.490			4.490
Summe Passiva	5.500	150	5.650			5.644

Die Vorräte des Tochterunternehmens wurden nur vom Mutterunternehmen bezogen. In den Anschaffungskosten des Tochterunternehmens sind 15 % Aufschlag des Mutterunternehmens für Verwaltungs-, Vertriebskosten usw. enthalten. Somit können als Anschaffungskosten des Konzerns nur 40 T€ angesetzt werden. Das Gesamtergebnis des Konzerns ist somit um 6 T€ niedriger als die Summe der Einzelabschlüsse.

Werden die Vorräte im Folgejahr verbraucht, ergibt sich im Einzelabschluß des Tochterunternehmens ein Aufwand von 46 T€. Die Summe der Einzelergebnisse ist jedoch nicht im Konzernabschluß anzusetzen, da aus Konzernbetrachtung nur ein Vorratsverbrauch von 40 T€ zu verzeichnen war. Das Konzernergebnis wäre dann im Folgejahr um die Verrechnung des Zwischengewinns aus dem Vorjahr zu erhöhen.

Allgemein kann hierfür folgende Formel genannt werden:³¹

	Summe der Einzeljahreserfolge der einbezogenen Unternehmen aus der Handelsbilanz II
-	Neu entstandene Zwischengewinne
+	Realisierte Zwischengewinne
+	Neu entstandene Zwischenverluste
-	Realisierte Zwischenverluste
<hr/>	
=	Konzernjahreserfolg

³¹ vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 357

Diese Zwischenergebniseliminierungen sind auch in der Konzern-GuV zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, daß die Gewinn- und Verlustrechnungen der Tochterunternehmen umzugliedern sind, sofern die Konzern-GuV entsprechend den Vorschriften der KHBV bzw. PBV erstellt wird. Durch die Zwischenergebniseliminierungen sind in der Regel mehrere GuV-Posten betroffen. Im oben dargestellten Beispiel der Lieferung von Reinigungsmitteln an das Tochterunternehmen entstehen beim Mutterunternehmen sonstige betriebliche Erträge von 46 T€, denen Materialaufwendungen von 40 T€ gegenüberstehen. Im Rahmen der Zwischenergebniskonsolidierung sind demnach diese beiden GuV-Posten zu berücksichtigen, so daß sich ein um 6 T€ niedriger Konzerngewinn ergibt. In der nächsten Periode wäre der durch den Verbrauch der Reinigungsmittel entstehende Materialaufwand bei diesem Beispiel um 6 T€ im Vergleich zur Summe der einzelnen GuV zu verringern.

Werden diese Vorräte in der Folgeperiode noch nicht verbraucht oder an ein nicht in den Konzernabschluß einbezogenes Unternehmen weiterverkauft, ist das Zwischenergebnis aus dem Vorjahr mit einem Ausgleichsposten im Eigenkapital zu verrechnen.

Die Zwischenergebniseliminierungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens führen zu veränderten Ansätzen des Konzernanlagevermögens und daher zu im Vergleich zum Einzelabschluß veränderten Abschreibungen, so daß dann die Auswirkungen der Zwischenergebniseliminierung ausgeglichen sind, wenn der Vermögensgegenstand voll abgeschrieben ist.

Ein nach § 304 Abs. 2 HGB möglicher Verzicht auf die Zwischenergebniskonsolidierung setzt voraus, daß die eliminierten Zwischenergebnisse im Vergleich zum Konzernergebnis unbedeutend sind. Auf die Ausführungen zum Begriff „untergeordnete Bedeutung“ in den Abschnitten 2.2.3.4 und 2.3.2.2 wird verwiesen. Zu beachten ist, daß nicht nur die Auswirkungen des Verzichts auf einzelne Konsolidierungen isoliert zu beachten sind, sondern auch zu prüfen ist, welche Auswirkung ein Verzicht auf alle Konsolidierungsmaßnahmen insgesamt hätte, selbst wenn jeder Verzicht für sich allein mit den Vorschriften der §§ 303 bis 305 HGB in Einklang steht.

2.3.2.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Neben den bereits in den vorhergehenden Abschnitten dargestellten ergebniswirksamen Auswirkungen, die auch in der Konzern-GuV darzustellen sind, ergeben sich weitere Konsolidierungsmaßnahmen aus der Anwendung des § 305 HGB. Demnach sind Umsatzerlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den Konzernunternehmen mit Aufwendungen zu verrechnen, sofern sie nicht als aktivierte Leistungen oder Erträge aus Bestandserhöhungen bei (un-)fertigen Leistungen/Erzeugnissen auszuweisen sind; andere Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den Konzernunternehmen sind ebenso mit Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

Der Regelfall dürfte für Konzerne mit Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen als Mutterunternehmen und Service- oder Personalgestellungsgesellschaften als Tochterunternehmen ein Leistungsaustausch sein (z.B. Leistungen im hauswirtschaftlichen Bereich, Gestellung von Personal), der beim Tochterunternehmen als Umsatzerlös und beim Mutterunternehmen als bezogene Leistung bzw. sonstiger Aufwand darzustellen ist. Ebenso sind Verrechnungen von Material, das beim Tochterunternehmen nicht bevorratet wird, oder von Verwaltungsleistungen vom Mutterunternehmen für ein Tochterunternehmen beim Mutterunternehmen als sonstiger Ertrag, beim Tochterunternehmen als Materialaufwand bzw. sonstige betriebliche Aufwendungen auszuweisen. Die Ertragskonsolidierung ist somit vergleichsweise einfach. In der Konzern-GuV sind die korrespondierenden Erträge und Aufwendungen zu verrechnen. Das Ergebnis der

Konzern-GuV ändert sich dadurch im Vergleich zur Summe der GuV der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen nicht.

Andere unter diese Vorschrift fallende Tatbestände dürften für den betrachteten Unternehmenskreis nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen und werden daher nur kurz erläutert:

- Erstellung eines Anlageguts durch das Tochterunternehmen, das dieses an die Krankenhausgesellschaft (Mutterunternehmen) veräußert: Die in der GuV nachgewiesenen Umsatzerlöse werden nach einer eventuellen Zwischenergebniseliminierung umgewandelt in Erträge aus aktivierter Eigenleistung, da es sich aus Sicht des Konzerns um ein selbst erstelltes Anlagegut handelt. Zu beachten ist, daß bei einem Verkauf einer durch das Tochterunternehmen selbst erstellten Software für den Konzern das Bilanzierungsverbot nach § 248 Abs. 2 HGB in Verbindung mit § 298 Abs. 1 HGB greift.
- Kauf eines Anlageguts (z.B. Rollstuhl) durch ein Tochterunternehmen (Geschäftszweck: Handel mit Anlage- und Verbrauchsgütern) und Weiterveräußerung an das Mutterunternehmen: Die in der GuV des Tochterunternehmens ausgewiesenen Umsatzerlöse werden nach Eliminierung des Zwischenergebnisses mit dem Materialaufwand des Tochterunternehmens verrechnet.
- Verkauf eines Verbrauchsguts vom Konzernunternehmen A an das Konzernunternehmen B, das dort gelagert wird: Siehe Beispiel in Abschnitt 2.3.2.3.

Der Begriff der anderen Erträge aus Lieferungen und Leistungen (§ 305 Abs. 1 Nr. 2 HGB) umfaßt nicht nur die sonstigen Erträge, sondern alle Erträge, die auf Lieferungen und Leistungen beruhen (z.B. auch Zinserträge und -aufwendungen bei Darlehensausreichungen zwischen den Konzernunternehmen). Von praktischer Bedeutung dürfte allenfalls der Verkauf von Anlagegegenständen vom Konzernunternehmen A (z.B. Krankenhaus) an das Konzernunternehmen B (z.B. Pflegeeinrichtung) sein. Sofern das Zwischenergebnis eliminiert wird, sind bereits dadurch die in der GuV des verkaufenden Unternehmens ergebniswirksamen Buchverluste oder -gewinne aus Konzernsicht berücksichtigt. Sofern darauf wegen § 304 Abs. 2 HGB verzichtet wird, verbleiben Buchgewinne als sonstige betriebliche Erträge, da lediglich eine Umbuchung von Erträgen aus Anlagenabgängen zu Zuschreibungen aus Konzernbetrachtung erforderlich ist. Im Falle eines Buchverlusts wäre dieser von den sonstigen betrieblichen Aufwendungen (Einzel-GuV des verkaufenden Unternehmens) zu den Abschreibungen umzugliedern, da diese Verluste aus Konzernsicht außerordentliche Abschreibungen darstellen.

Hinsichtlich der Beurteilung der Wesentlichkeit, die für ein Wahlrecht nach § 305 Abs. 2 HGB entscheidend ist, wird auf die Ausführungen zu § 296 Abs. 2, § 303 Abs. 2 und § 304 Abs. 2 HGB verwiesen.

2.3.2.5 Steuerabgrenzung

Grundsätzlich können sich vor allem durch die Schuldenkonsolidierung und die Zwischenergebniseliminierung Differenzen zwischen dem Konzernjahresergebnis und der Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ergeben.³² Für diese Fälle regelt § 306 HGB, daß der sich für das Geschäftsjahr oder frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand durch Bildung eines aktiven Abgrenzungspostens oder einer Rück-

³² Auf eine Verpflichtung zur Berücksichtigung latenter Steuern aufgrund der Aufdeckung stiller Reserven bei der Kapitalkonsolidierung wird nicht näher eingegangen; vgl. hierzu: Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 301 HGB Anm. 92, 93

stellung anzupassen ist, wenn er im Vergleich zum Konzernergebnis zu hoch oder zu niedrig ist und sich diese Differenz in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleichen wird.

Zwar gewinnt die steuerliche Problematik in Sozialeinrichtungen zunehmende Bedeutung. Gleichwohl dürfte diese Thematik im Regelfall bei kommunalen Eigengesellschaften als Träger von Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen mit einer geringen Anzahl von Tochterunternehmen, die weit überwiegend für das Mutterunternehmen tätig sind und deren Jahresergebnisse nach den bisherigen Erfahrungen ebenso wie die Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des Mutterunternehmens selbst keine erhebliche Steuerbelastung auslösen, von nachrangiger Bedeutung sein, so daß im Rahmen dieses Beitrags von weiteren Ausführungen abgesehen wird.

2.3.3 Quotenkonsolidierung

Unternehmen, die von einem in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluß eingebundenen Unternehmen geführt werden, dürfen quotaal, d.h. entsprechend den Anteilen, in den Konzernabschluß einbezogen werden (§ 310 Abs. 1 HGB).

Dabei sind Anteile von Unternehmen, die nach § 296 HGB nicht in den Konzernabschluß einbezogen sind, den Konzernanteilen zuzurechnen.³³ Die gemeinsame Führung schließt aus, daß die Voraussetzungen nach § 290 HGB, die zur Vollkonsolidierung führen, vorliegen. Andererseits müssen die Gesellschafterunternehmen auch tatsächlich die Führung ausüben, d.h., eine reine Finanzbeteiligung würde nicht genügen. Maßgeblich für die gemeinsame Führung ist dabei der Umstand, daß wesentliche Beschlüsse einstimmig gefaßt werden. Der Anteil der Beteiligung ist dabei von nachrangiger Bedeutung. In der Regel führt jedoch ein Stimmenanteil von über 50 % zur Vollkonsolidierung (gegebenenfalls mit Wahlrecht nach § 296 HGB), während ein Anteil unter 20 % die Voraussetzungen des § 310 HGB wohl nicht erfüllen wird, da bereits nach § 311 Abs. 2 HGB für einen maßgeblichen Einfluß ein Stimmenanteil von 20 % vermutet wird.

Die Gemeinschaftsunternehmen sind an keine bestimmte Rechtsform gebunden. Die anderen an der Führung beteiligten Unternehmen sind ebenfalls nicht an eine Rechtsform gebunden. Dabei kann es sich z.B. auch um Privatpersonen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts handeln.

Ein derartiges Gemeinschaftsunternehmen wäre z.B. denkbar für eine Kooperationslösung im Bereich der Radiologie, wenn eine Krankenhaus-GmbH und ein Arzt gemeinsam eine Gesellschaft zum Betrieb eines Großgerätes mit einem Stimmenanteil von jeweils 50 % führen.

Das Wahlrecht nach § 310 HGB besteht unabhängig davon, ob die anderen an der gemeinsamen Führung beteiligten Unternehmen das Gemeinschaftsunternehmen ebenfalls quotaal in deren Konzernabschluß berücksichtigen.

Anstelle der Quotenkonsolidierung ist, sofern die Voraussetzungen für ein Gemeinschaftsunternehmen erfüllt sind, auch eine Einbeziehung in den Konzernabschluß nach der Equity-Methode (§ 312 HGB) möglich. Allerdings ist bei diesem Wahlrecht dann für künftige Abschlüsse das Stetigkeitsgebot nach § 297 Abs. 3 Satz 2 HGB zu beachten. Voraussetzung sowohl für die Einbeziehung nach § 310 HGB als auch nach § 312 HGB ist, daß bereits ohne Berücksichtigung des Gemeinschaftsunternehmens ein Konzernabschluß erstellt wird.

³³ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 310 Anm. 37 ff.

Nach § 301 Abs. 2 HGB sind die wesentlichen Vorschriften über Form und Inhalt der Konzernabschlüsse, die Bewertungsvorschriften sowie die Vorschriften für die Vollkonsolidierung auch bei der Quotenkonsolidierung grundsätzlich zu beachten. Davon ausgenommen sind lediglich die Kapitalkonsolidierung nach der Interessenzusammenführung und der Ausweis anderer Anteile der Gesellschafter.

Anstelle der Vollkonsolidierung tritt nur mehr eine anteilmäßige Konsolidierung. Es wird anstelle der vollständigen Handelsbilanz II (GuV II) des Gemeinschaftsunternehmens nur mehr ein anteiliger Jahresabschluß für die Summenbildung mit dem Konzernunternehmen herangezogen. Dementsprechend werden dann bei der Kapitalkonsolidierung stille Rücklagen bzw. Lasten auch nur quotenmäßig aufgedeckt. Analog wird auch bei der Schuldenkonsolidierung verfahren, bei der die Verrechnung ebenfalls nur anteilig erfolgt und ein eventueller Aufrechnungsunterschied nur anteilig zu berücksichtigen ist. Ebenso werden Zwischenergebnisse nur anteilig in Höhe der dem Konzern zuzurechnenden Anteile eliminiert und Aufwendungen und Erträge quotale verrechnet.

2.3.4 Equity-Methode

2.3.4.1 Voraussetzungen

Die in § 312 HGB näher erläuterte Equity-Methode ist nach § 311 HGB grundsätzlich für assoziierte Unternehmen vorgesehen, d.h. für Unternehmen, an denen ein in den Konzernabschluß einbezogenes Unternehmen beteiligt ist, soweit von diesem ein maßgeblicher Einfluß auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausgeübt wird. Die (widerlegbare) Vermutung des maßgeblichen Einflusses besteht bei einem Stimmrechtsanteil von mindestens 20 %. Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, wird die Beteiligung unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen (Beteiligung an assoziierten Unternehmen). Wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist, kann auf die Einbeziehung nach der Equity-Methode verzichtet werden.

Dabei ist der Begriff „untergeordnete Bedeutung“ nach h.M. ebenso wie in § 296 Abs. 2 HGB für die Gesamtheit aller Beteiligungen zu untersuchen,³⁴ die bei Einzelbetrachtung von untergeordneter Bedeutung sind. Außerdem ist die Voraussetzung der untergeordneten Bedeutung nur dann erfüllt, wenn sie für sämtliche genannten Merkmale Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zutrifft.

Der Begriff maßgeblicher Einfluß ist im Gesetz nicht näher definiert. Allerdings ist damit nach h.M. eine schwächere Einflußnahme auf das beteiligte Unternehmen verbunden als im Falle der einheitlichen Leitung (§ 290 HGB) oder der gemeinsamen Führung (§ 310 HGB). Hinreichend und notwendig dafür ist die Mitwirkung bei Grundsatzentscheidungen, z.B. Marketing-, Produkt-, Investitions- und Finanzierungsstrategien, und die Besetzung von Führungspositionen.³⁵ Darüber hinaus ist entscheidend, daß dem beteiligten Unternehmen die entsprechenden Rechte nicht nur zustehen, sondern daß es diese auch ausübt.

³⁴ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 3, § 311 HGB Anm. 77

³⁵ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 3, § 311 HGB Anm. 20

Außer für die assoziierten Unternehmen hat die Equity-Methode auch Bedeutung für Gemeinschaftsunternehmen, sofern die Einbeziehung in den Konzernabschluß nicht nach § 310 HGB erfolgt.

Während diese beiden Möglichkeiten eher selten für Konzernabschlüsse kommunaler Eigenesellschaften als Träger von Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen auftreten, ist der Fall, daß diese Methode als Folge der Ausübung eines Konsolidierungswahlrechts nach § 296 HGB anzuwenden ist, wahrscheinlicher. Hierfür ist zunächst der Fall zu untersuchen, daß ein kleineres Tochterunternehmen nicht in den Konzernabschluß wegen § 296 Abs. 2 HGB einzubeziehen ist. Im Regelfall dürfte hier die Voraussetzung des maßgeblichen Einflusses erfüllt sein. Allerdings könnte auch hier § 311 Abs. 2 HGB zutreffen. Wenngleich nicht automatisch davon ausgegangen werden kann, daß bei einem Tochterunternehmen von untergeordneter Bedeutung auch die Beteiligung von untergeordneter Bedeutung ist,³⁶ dürfte dies in den meisten Fällen zutreffen, so daß dann auch die Equity-Methode nicht anzuwenden und im Konzernabschluß nur eine Beteiligung in Höhe der Anschaffungskosten auszuweisen ist.

Demgegenüber ist es in dem Fall des § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB durchaus wahrscheinlich, daß eine Bilanzierung nach § 312 HGB zu erfolgen hat, da eine Beschränkung in der Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens, wie in Abschnitt 2.2.3.1 ausgeführt, nicht notwendigerweise soweit geht, daß auch der maßgebliche Einfluß nicht mehr vorliegt. Wird dieser maßgebliche Einfluß tatsächlich ausgeübt, wovon bei einem Tochterunternehmen, an dem eine kommunale Eigenesellschaft über einen Stimmenanteil von mehr als 50 % verfügt, auszugehen sein dürfte, muß die Beteiligung nach § 312 HGB in einen Konzernabschluß einbezogen werden.

2.3.4.2 Technik der Equity-Methode

Bei der Equity-Methode werden nicht die Vermögenswerte und Schulden des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluß übernommen, sondern die im Einzelabschluß des beteiligten Unternehmens mit Anschaffungskosten ausgewiesene Beteiligung wird an das Eigenkapital des assoziierten Unternehmens angepaßt.

Dabei ist der Wertansatz der Beteiligung erstmalig auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung der Anteile in den Konzernabschluß oder bei Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten zu dem Zeitpunkt zu ermitteln, an dem das Unternehmen zum assoziierten Unternehmen geworden ist. Die Ermittlung zum Zeitpunkt des Erwerbs wirft bei einem Erwerb eines bestehenden Unternehmens dann Schwierigkeiten auf, wenn dieser Zeitpunkt nicht mit dem Bilanzstichtag dieses Unternehmens zusammenfällt, da das Zwischenergebnis des assoziierten Unternehmens dem Eigenkapital hinzuzurechnen ist. Demgegenüber ist bei einem neu gegründeten Unternehmen, das in den Konzernabschluß einzubeziehen ist, vorzugsweise der Gründungszeitpunkt zu wählen, da hier in der Regel nur das gezeichnete Kapital als Eigenkapital zu berücksichtigen ist und weder ein Geschäfts- oder Firmenwert noch stille Reserven oder Lasten zu berücksichtigen sind. Dieser Umstand dürfte bei dem hier angesprochenen Kreis der Unternehmen insbesondere für Gemeinschaftsunternehmen und Tochterunternehmen, für die ein Konsolidierungswahlrecht nach § 296 HGB besteht, zutreffen.

³⁶ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 3, § 311 HGB Anm. 77; a.A. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 311 Anm. 6, wonach eine Maßgeblichkeit der Beteiligung in diesem Fall generell verneint wird.

§ 299 Abs. 2 HGB gilt für assoziierte Unternehmen nicht. Der Equity-Methode ist der letzte Abschluß zugrunde zu legen. Sofern das assoziierte Unternehmen selbst einen Konzernabschluß aufstellt, ist von diesem auszugehen.

Nach § 312 Abs. 1 HGB kann die Beteiligung entweder nach der Buchwertmethode (Satz 1 Nr. 1) oder nach der Neubewertungsmethode (Satz 1 Nr. 2) angesetzt werden. Bei beiden Methoden können Bewertungen nach § 312 Abs. 5 HGB angepaßt werden, wenn das assoziierte Unternehmen vom Konzernabschluß abweichende Bewertungsmethoden anwendet. Eine unterlassene Anpassung ist im Konzernanhang anzugeben. Ferner sind bei beiden Alternativen Zwischenergebnisse nach Maßgabe des § 304 HGB zu eliminieren.

Bei der Erstkonsolidierung nach der Buchwertmethode wird die Beteiligung im Konzernabschluß mit dem Buchwert ebenso wie im Einzelabschluß angesetzt. Der Differenzbetrag zwischen Buchwert und anteiligem Eigenkapital ist im Jahr der Erstkonsolidierung entweder nachrichtlich in der Konzernbilanz zu vermerken oder im Konzernanhang anzugeben.

Beispiel: Unternehmen A ist an Unternehmen B zu 30 % beteiligt.

Beteiligung in der Bilanz des Unternehmens A	100 T€
Eigenkapital des Unternehmens B	200 T€
Stille Reserven beim Unternehmen B	30 T€

In der Konzernbilanz erfolgt der Ausweis nach wie vor mit 100 T€. Der aktive Unterschiedsbetrag von 40 T€ (100 T€ - 30 % von 200 T€) ist in der Bilanz nachrichtlich oder im Anhang anzugeben. Dieser aktive Unterschiedsbetrag enthält sowohl stille Reserven (30 % von 30 T€ = 9 €) als auch einen Geschäfts- oder Firmenwert (im Beispiel: 31 T€). Dabei sind die stillen Reserven und etwaigen stillen Lasten vom assoziierten Unternehmen anzugeben, da diese Daten für die Equity-Konsolidierung zu den Folgezeitpunkten benötigt werden. Sind diese Informationen nicht zu erhalten, ist eine Assoziierungsvermutung widerlegt.³⁷

Ebenso kann sich in Einzelfällen auch ein negativer Unterschiedsbetrag ergeben (wenn die Beteiligung von A im o.a. Beispiel niedriger als mit 60 T€ ausgewiesen wäre), der dann im Konzernanhang angegeben werden muß oder auch nachrichtlich in der Bilanz angegeben werden kann.

In den Folgejahren ist der Beteiligungswert in der Konzernbilanz zunächst an die Veränderungen des Eigenkapitals anzupassen, also insbesondere um anteilige Jahresergebnisse (abzüglich etwaiger Gewinnausschüttungen) zu verändern. Darüber hinaus muß der beim Erstausweis nachrichtlich ausgewiesene Unterschiedsbetrag in einer Nebenrechnung angepaßt werden, d.h., ein etwaiger Firmen- oder Geschäftswert ist nach Maßgabe von § 309 Abs. 1 HGB abzuschreiben, stille Reserven bzw. stille Lasten sind ebenso wie bei der Kapitalkonsolidierung (Buchwertmethode) entsprechend dem zuzuordnenden Vermögensgegenstand bzw. Schuldposten fortzuführen, aufzulösen oder abzuschreiben, und ein gegebenenfalls auftretender passiver Unterschiedsbetrag nur unter den Voraussetzungen des § 309 Abs. 2 HGB aufzulösen. Die Bewertung der im Konzernabschluß auszuweisenden Beteiligung zu den folgenden Bilanzstichtagen ergibt sich aus dem erstmaligen Ausweis und den vorstehend erläuterten Veränderungen. Wenn in Fortsetzung des o.a. Beispiels das assoziierte Unternehmen in der Folgeperiode einen Jahresüberschuß von 50 T€ aufweist, der Geschäfts- oder Firmenwert mit 25 % abgeschrieben wird und die stillen Reserven bestehen bleiben, ergibt sich eine Beteili-

³⁷ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 3, § 311 HGB Anm. 58

gung von 107,25 T€ (100 T€ + 30 % von 50 T€ - 25 % von 31 T€). Der Anstieg erhöht den Konzerngewinn. In der Konzern-GuV ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis gesondert anzugeben.

Bei der Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode entspricht die Beteiligung dem anteiligen Wert des sich aus einer Bilanzierung mit Zeitwerten ergebenden Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens. Der in der Konzernbilanz zu berücksichtigende Unterschiedsbetrag entspricht der Differenz zwischen dem Beteiligungswert des Konzernunternehmens aus dessen Einzelbilanz und dem in der Konzernbilanz anzusetzenden Wert der Beteiligung. Das bei der Buchwertmethode dargestellte Beispiel würde sich also dergestalt verändern, daß Unternehmen B bei Berücksichtigung von Zeitwerten ein Eigenkapital von 230 T€ aufweist. Es ergibt sich somit in der Konzernbilanz eine Beteiligung von 69 T€ (30 % von 230 T€) und ein Unterschiedsbetrag von 31 T€ (100 T€ - 69 T€), der nur mehr den Geschäfts- oder Firmenwert enthält und somit in der Konzernbilanz sowohl als Beteiligung als auch als Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen werden kann. Bei einer Angabe des Unterschiedswerts im Anhang wäre in der Konzernbilanz die Beteiligung von 100 T€ unverändert zur Einzelbilanz auszuweisen. Zu beachten ist die Obergrenze für das auf der Basis von Zeitwerten ermittelte Eigenkapital des assoziierten Unternehmens, das die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht übersteigen darf.

Zur Behandlung der Folgekonsolidierungen wird auf die Ausführungen zur Buchwertmethode verwiesen, die entsprechend auch für die Neubewertungsmethode gelten.

2.4 Konzernanhang

Ebenso wie der für eine Kapitalgesellschaft nach §§ 284 ff. HGB aufzustellende Anhang dient der Konzernanhang dazu, Informationen neben und zusätzlich zur Konzernbilanz und zur Konzern-GuV zu vermitteln, die Konzernbilanz und Konzern-GuV zu entlasten und weitere Informationen zu vermitteln.³⁸

Zusätzlich zu den dort enthaltenen Pflichtangaben für Kapitalgesellschaften werden weitere spezielle Angaben für Konzerne im Konzernanhang verlangt. So sind nach § 313 Abs. 2 HGB die verschiedenen Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierten Unternehmen und Beteiligungsunternehmen (Name, Sitz, Anteil am Kapital) anzugeben, soweit diesen dadurch keine erheblichen Nachteile entstehen. Diese Angaben dürfen auch in einer gesonderten Aufstellung gemacht werden, die Teil des Anhangs bleibt. Änderungen des Konsolidierungskreises sind nach § 294 Abs. 2 HGB anzugeben. Ferner enthält der Konzernanhang Angaben darüber, ob bei Tochterunternehmen, bei denen keine Zwischenabschlüsse zum Bilanzstichtag erstellt wurden, Vorgänge von besonderer Bedeutung eingetreten sind (§ 299 Abs. 3 HGB).

Neben allgemeinen Aussagen zur Bilanzierung und zu Bewertungsmethoden der einzelnen Posten der Konzernbilanz und der Konzern-GuV sind die Konsolidierungsmethoden, z.B. Buchwert- oder Neubewertungsmethode bei der Kapitalkonsolidierung bzw. bei der Equity-Methode, Zeitpunkt der Erstkonsolidierung, anzugeben.

Während Währungsumrechnungen, die ebenfalls grundsätzlich erläuterungspflichtig sind, für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtung kommunaler Trägerschaft eher unbedeutend sind, sind

³⁸ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 313 Anm. 11

Abweichungen von Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden mit Angabe der Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen.

Nach § 314 HGB sind ferner anzugeben:

- Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren,
- sonstige finanzielle Verpflichtungen, sofern sie nicht in der Konzernbilanz oder als Haftungsverhältnisse angegeben wurden,
- Segmentierung der Umsatzerlöse, soweit der Konzernabschluß nicht um eine Segmentberichterstattung nach § 297 Abs. 1 Satz 2 erweitert wurde,
- Anzahl der Arbeitnehmer und Personalaufwand, getrennt nach Gruppen, gesonderte Angabe der Arbeitnehmer von nach § 310 HGB einbezogenen Unternehmen,
- Gesamtbezüge von Organmitgliedern für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und in den Tochterunternehmen, wobei sich die Berichtspflicht auf Organmitglieder des Mutterunternehmens beschränkt,
- Bestand eigener Anteile,
- Abgabe der Entsprechenserklärung nach § 161 AktG für jedes in den Konzernabschluß einbezogene börsennotierte Tochterunternehmen,
- Angaben über die Aufwendungen für den Abschlußprüfer des Konzernabschlusses, soweit es sich um ein Mutterunternehmen handelt, das einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt,³⁹
- Angaben über derivative Finanzinstrumente,⁴⁰
- Angaben über zu den Finanzanlagen gehörende Finanzinstrumente.⁴¹

Eine detaillierte Aufstellung der notwendigen Pflichtangaben enthält das fachliche Schrifttum.

Im allgemeinen kann ein Konzernanhang wie folgt strukturiert werden:⁴²

- allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Konzernabschlusses
- Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung, Währungsumrechnung
- Angaben zum Konsolidierungskreis
- Angaben zu Konsolidierungsmethoden
- Erläuterungen zu einzelnen Posten der Konzernbilanz
- Erläuterungen zu einzelnen Posten der Konzern-GuV

³⁹ eingefügt durch Art. 1 Nr. 18 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004, erstmals anzuwenden auf das nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahr (Art. 58 Abs. 3 Satz 1 EGHGB)

⁴⁰ eingefügt durch Art. 1 Nr. 18 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004, erstmals anzuwenden auf Konzernabschlüsse für das nach dem 31.12.2003 beginnende Geschäftsjahr (Art. 58 Abs. 2 Satz 1 EGHGB)

⁴¹ siehe Fußnote 40

⁴² vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 6. Aufl., Düsseldorf 2002, S. 593

- sonstige Pflichtangaben
- freiwillige Angaben

Ergänzend ist anzuführen, daß nach § 298 Abs. 3 HGB der Anhang des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens mit dem Konzernanhang zusammengefaßt werden darf, wobei aus dem zusammengefaßten Anhang hervorgehen muß, welche Angaben sich auf den Konzern und welche Angaben sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen⁴³; der Konzernabschluß und der Abschluß des Mutterunternehmens müssen in diesem Fall gemeinsam offengelegt werden.

2.5 Konzernlagebericht

Die Vorschriften zum Konzernlagebericht nach § 315 Abs. 1 und 2 HGB entsprechen denen für Kapitalgesellschaften (§ 289 HGB) mit Ausnahme des § 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Dabei sind die im Konzernlagebericht erforderlichen Angaben (Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage unter Einbeziehung der bedeutenden finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, Erläuterung der voraussichtlichen Entwicklung mit Chancen und Risiken, Darstellung von Vorgängen besonderer Bedeutung nach Ablauf des Konzerngeschäftsjahres, Angaben in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch den Konzern,⁴⁴ Forschung und Entwicklung) nicht auf die einzelnen Unternehmen, sondern auf den Konzern insgesamt zu beziehen.

Ebenso wie der Konzernanhang und der Anhang des Mutterunternehmens dürfen nach § 315 Abs. 3 HGB auch der Lagebericht des Mutterunternehmens und der Konzernlagebericht zusammengefaßt werden. Sie müssen dann ebenso wie der Abschluß des Mutterunternehmens und der Konzernabschluß gemeinsam nach § 325 HGB offengelegt werden.

2.6 Kapitalflußrechnung, Eigenkapitalspiegel, Segmentberichterstattung

Durch Art. 1 Nr. 15 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004 wurde in § 297 HGB für alle Konzerne der Konzernabschluß um eine Kapitalflußrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitert.⁴⁵ Darüber hinaus kann der Konzernabschluß um eine Segmentberichterstattung erweitert werden.

Die Kapitalflußrechnung dient der Beurteilung der Finanzlage des Konzerns. Im Gegensatz zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ist es eine zahlungsstromorientierte Rechnung, die sogenannte „unbare“ Geschäftsvorfälle ausschließt.⁴⁶ Dabei werden die Veränderungen der Finanzmittel aufgegliedert in die Bereiche „laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“. Die Konzern-Kapitalflußrechnung wird dabei entweder aus der

⁴³ Diese erläuternde Klarstellung wurde durch Art. 1 Nr. 16 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004 eingefügt und ist erstmals anzuwenden für Konzernabschlüssen von Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2004 beginnen (Art. 58 Abs. 3 Sätze 1 und 4 EGHGB).

⁴⁴ neugefaßt durch Art. 1 Nr. 19 des Bilanzrechtsreformgesetzes vom 04.12.2004, erstmals anzuwenden auf das nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahr (Art. 58 Abs. 3 Sätze 1 und 4 EGHGB)

⁴⁵ erstmals anzuwenden auf das nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahr (Art. 58 Abs. 3 Sätze 1 und 4 EGHGB)

⁴⁶ vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl., München 2003, § 297 Anm. 53

Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung oder alternativ aus der Konsolidierung der einzelnen Kapitalflußrechnungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen entwickelt.

Der Eigenkapitalspiegel stellt die Veränderungen des Konzerneigenkapitals im Geschäftsjahr dar. Dabei wird das Eigenkapital aufgeteilt auf die Bereiche „Eigenkapital des Mutterunternehmens“ (gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklagen, erwirtschaftetes Konzernergebnis, kumuliertes übriges Konzernergebnis) und „Eigenkapital der Minderheitsgesellschafter“ (Minderheitenkapital, kumuliertes übriges Konzernergebnis, sofern es auf Minderheitsgesellschafter entfällt).

Die Segmentberichterstattung ist nicht zwingend vorgeschrieben. Wird darauf verzichtet, so sind im Konzernanhang Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Aufteilung der Umsatzerlöse nach Segmenten) zu machen. Als Segmente werden die verschiedenen Unternehmensbereiche bezeichnet, die selbständig Umsatzerlöse erwirtschaften. Im Rahmen der Segmentberichterstattung sind im wesentlichen Angaben über die Umsatzerlöse, das Segmentergebnis, das Segmentvermögen und die Segmentschulden zu machen. Die wesentlichen Posten der Segmentierung sind auf die Beträge der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung überzuleiten.

3. Konzernrechnungslegung nach dem PubiG

Nachdem die Vorschriften der §§ 290 ff. HGB nur für Kapitalgesellschaften bzw. Personengesellschaften im Sinne des § 264 a HGB als Mutterunternehmen gelten, was für eine Vielzahl von Trägern kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nicht zutrifft, soll nachfolgend kurz auf die Verpflichtung zur Erstellung von Konzernabschlüssen nach dem Publizitätsgesetz eingegangen werden.

3.1 Der Unternehmensbegriff nach dem PubiG

Die Rechnungslegung von Konzernen ist im Zweiten Abschnitt des PubiG geregelt. Nach § 11 Abs. 1 PubiG sind Unternehmen mit Sitz im Inland verpflichtet, einen Konzernabschluß zu erstellen, wenn sie die einheitliche Leitung über andere Unternehmen ausüben und dabei bestimmte Größenmerkmale überschritten werden.

Ebenso wie im HGB ist auch im PubiG der Begriff „Unternehmen“ nicht exakt definiert. Nach § 11 Abs. 5 PubiG muß die Tätigkeit der Unternehmen über eine reine Vermögensverwaltung hinausgehen, d.h., es müssen eigenständige erwerbswirtschaftliche Ziele verfolgt werden. Im übrigen sind von den Vorschriften dieses Abschnitts Unternehmen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften im Sinne des § 264 a HGB ausgenommen, für die sich die Konzernrechnungslegungspflicht ohnehin aus den Vorschriften des HGB ergibt; ferner Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen, für die diesbezüglich ebenso spezielle Vorschriften anzuwenden sind. Fraglich ist, ob der in § 3 PubiG beschriebene Unternehmenskreis, der strenggenommen nur für die Vorschriften des 1. Abschnitts des PubiG gilt, auch in bezug auf die Konzernrechnungslegung anzuwenden ist. Demzufolge würde eine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nur für Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts bestehen, die Kaufleute nach § 1 HGB sind oder als Kaufleute im Handels-

register eingetragen sind bzw. für rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreiben. Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde, eines Gemeindeverbandes oder einer Zweckverbandes wären davon ausgenommen. Eine etwaige Befreiung nach § 3 PubLG dürfte jedoch für die Pflicht zur Konzernrechnungslegung nicht maßgebend sein.⁴⁷ Darüber hinaus stellt die Kaufmannseigenschaft nicht notwendigerweise eine Bedingung für den Unternehmensbegriff dar.⁴⁸ Somit können auch Kommunalunternehmen, Regie- und Eigenbetriebe von Kommunen bzw. kommunal verwalteten Stiftungen Unternehmen und somit Mutterunternehmen eines Konzerns im Sinne des PubLG sein.

3.2 Abweichungen zur Aufstellungspflicht nach dem HGB

§ 11 Abs. 1 PubLG setzt voraus, daß das Mutterunternehmen die einheitliche Leitung über andere Unternehmen ausübt. Diese Vorschrift entspricht inhaltlich § 290 Abs. 1 HGB. Insoweit wird auf die Ausführungen in Abschnitt 2.2.1 zum Konzept der einheitlichen Leitung verwiesen. Ein dem § 290 Abs. 2 HGB entsprechendes Control-Konzept ist im PubLG nicht enthalten.

Ebenso wie in § 293 HGB enthält auch das PubLG größenabhängige Befreiungen. Demnach entsteht die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses nur dann, wenn für drei aufeinanderfolgende Konzernabschlußstichtage jeweils mindestens zwei der drei folgenden Merkmale zutreffen:

- Die Konzernbilanzsumme übersteigt 65 Millionen €
- Die Umsatzerlöse einer Konzern-GuV übersteigen 130 Millionen €
- Die Konzernunternehmen haben insgesamt durchschnittlich mehr als 5.000 Arbeitnehmer beschäftigt.

Dabei hat das Mutterunternehmen bei Vorliegen dieser Voraussetzungen erstmals für den dritten Bilanzstichtag den Konzernabschluß aufzustellen.

Die Werte stellen jeweils auf das Vorliegen eines Konzernabschlusses ab. Ein Wahlrecht zwischen Brutto- und Nettomethode, wie es § 293 HGB enthält, ist nicht vorgesehen. Die Werte nach § 11 Abs. 1 PubLG sind insgesamt so hoch angesetzt, daß in der Regel Regie- oder Eigenbetriebe nicht verpflichtet sind, einen Konzernabschluß aufzustellen. Selbst bei Kommunalunternehmen entsteht diese Verpflichtung nur bei einer oder mehreren sehr großen Betriebsstätten. Im Bereich reiner Pflegeeinrichtungen dürfte die Erstellung von Konzernabschlüssen nach dem PubLG ebenfalls nicht relevant sein.

Die Vorschriften über befreiende Konzernabschlüsse nach § 291 HGB sind sinngemäß anzuwenden.

Die für den Konsolidierungskreis und die Konsolidierungen, den Anhang und den Lagebericht geltenden Vorschriften der §§ 294 bis 315 HGB mit Ausnahme des § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB sind nach § 13 Abs. 2 und 3 PubLG sinngemäß auch für einen Konzernabschluß nach dem

⁴⁷ vgl. Niehus R., Konzernrechnungslegungspflicht von Groß-Vereinen, in: Der Betrieb 2003, S. 1129; IDW (Hrsg.), WP-Handbuch 2000, Bd. I, S. 1344 RdNr. 7

⁴⁸ vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Teilband 2, § 271 HGB Anm. 8

PublG anzuwenden. Demnach müssen ein Konzernanhang und ein Konzernlagebericht erstellt werden, selbst wenn das Mutterunternehmen nicht zur Erstellung eines Anhangs und eines Lageberichts verpflichtet wäre. Allerdings brauchen eine Kapitalflußrechnung und ein Eigenkapitalpiegel nicht erstellt zu werden.