

1. Einleitung

Bevor konkrete Überlegungen angestellt werden, ob, wann und wie ein Konzernabschluss erstellt wird, sollte darüber nachgedacht werden, warum ein Konzernabschluss erstellt werden soll. Je nach Größe, Organisation, Führung, Finanzierung und Eigentümerverhältnissen des Konzerns kann dieser unterschiedliche Bedeutung haben, die von der Grundlage des Konzerncontrollings auf der einen Seite bis zur Erfüllung der gesetzlichen Pflicht auf der anderen Seite reichen kann. Aus dem Zweck des Konzernabschlusses ergeben sich nicht nur Details wie die Ausübung bestimmter Bewertungswahlrechte, vielmehr hängt die gesamte Planung und Durchführung der Konzernabschlusserstellung davon ab, von der Festlegung der Zuständigkeiten über die personelle Ausstattung der Konzernrechnungsstelle bis zu der benötigten Konsolidierungssoftware.

Als **Konzernabschluss** versteht man einen Jahresabschluss, **der nicht nur ein, sondern mehrere** rechtlich selbständige, aber wirtschaftlich voneinander abhängige **Unternehmen umfasst**. Dabei werden diese Unternehmen so dargestellt, **als wären sie ein einheitliches, rechtlich selbständiges Unternehmen**. Der Sinn des Konzernabschlusses liegt in der Eliminierung konzerninterner Geschäfte und konzerninterner finanzieller Verflechtungen: Geschäfte, die innerhalb einer zentral gesteuerten Unternehmensgruppe getätigt werden, können die Ergebnisse der einzelnen Jahresabschlüsse verfälschen, da sie nicht im freien Wettbewerb abgeschlossen wurden. Durch die Eliminierung dieser Geschäfte im Konzernabschluss wird die Gruppe ohne diese Verfälschungen dargestellt, so wie sie sich im freien Wettbewerb behauptet hat.

1.1. Entwicklung der Konzernrechnungspflicht in Österreich

Die **Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses** wurde in Österreich **1992** mit dem Rechnungslegungsgesetz **eingeführt**. Mit diesem Gesetz wurden die notwendigen Anpassungen an die Richtlinien der Europäischen Union größtenteils vorweggenommen. Auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung wurde jedoch von den Übergangsvorschriften der Europäischen Union soweit wie möglich Gebrauch gemacht, daher waren zunächst nur große österreichische Konzerne von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses betroffen.

Im Jahr 2000 wurde jedoch aufgrund des Auslaufens der Übergangsvorschriften eine Anpassung an die **strengeren Größenkriterien** der Europäischen Union notwendig. Durch eine weitere Übergangsvorschrift im öHGB wurde diese Anpassung noch einmal um zwei Jahre verschoben, mit 31.12.2002 waren daher zahlreiche kleinere und mittlere Konzerne erstmals dazu verpflichtet, einen konsolidierten Jahresabschluss (Konzernabschluss) zu erstellen und offenzulegen, womit sich für das Rechnungswesen der mittelständischen österreichischen Wirtschaft einerseits und für den Berufsstand der Wirtschaftstreuhänder andererseits eine völlig neue Aufgabe ergab.

1.2. Bedeutung des Konzernabschlusses

Während dem Einzelabschluss zahlreiche unterschiedliche Funktionen beigemessen werden (Dokumentation, Information, Zahlungs-(Ausschüttungs-)bemessung, Steuerbemessung, betriebswirtschaftliche Funktion), hat der Konzernabschluss im Wesentlichen nur eine Informationsfunktion; wenn Daten aus dem Konzernabschluss als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen verwendet werden, kommt ihm darüber hinaus eine betriebswirtschaftliche Funktion zu. Der Konzernabschluss hat hingegen keinerlei Bedeutung für die mögliche Gewinnausschüttung und auch keinen Einfluss auf die steuerliche Bemessungsgrundlage. Selbst Organschaften werden nicht mit ihrem Konzernergebnis, sondern mit dem zusammengefassten Ergebnis der Einzelabschlüsse besteuert.

1.2.1. Vorteile des Konzernabschlusses

Die **Ermittlung des Periodenergebnisses und des Reinvermögens** ist die ursprüngliche Aufgabe des Jahresabschlusses. Besteht ein Unternehmen nicht nur aus einer einzigen rechtlich selbständigen Gesellschaft, sondern werden mehrere Gesellschaften zu einem wirtschaftlich zusammengehörenden Konzern zusammengefasst, ist es daher sinnvoll, einen einheitlichen Jahresabschluss für den gesamten Konzern zu erstellen. Der zusätzliche Aufwand durch die Erstellung des Konzernabschlusses rechtfertigt sich dabei durch die **verbesserte Information**, die er im Vergleich zu den Einzelabschlüssen bietet.

1.2.1.1. Eliminierung konzerninterner Geschäfte

Je mehr Geschäftsbeziehungen zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften bestehen, desto wichtiger wird der Konzernabschluss, weil den Einzelabschlüssen der Konzerngesellschaften weniger Aussagekraft beizumessen ist. Dies gilt umso mehr, wenn bei den **Transaktionen innerhalb des Konzerns** bei der Preisgestaltung und den Lieferbedingungen auf die **Steuergestaltung** oder die **Bilanzpolitik** geachtet wird. Werden in einem Firmengeflecht über mehrere Jahre hinweg Vermögenswerte und liquide Mittel hin- und hergeschoben, um bestimmte Ziele außerhalb der betrieblichen Tätigkeit zu verfolgen, wird irgendwann auch der Verantwortliche den Überblick über die tatsächliche Situation verlieren. In manchen Fällen ist eine derartige Missinformation mitverantwortlich dafür, dass ein Verlustunternehmen gleich die Insolvenz mehrerer Gesellschaften oder sogar des gesamten Konzerns verursacht. Wenn zumindest einmal jährlich ein ordnungsgemäßer Konzernabschluss erstellt wird, kann sich der Kaufmann wenigstens in groben Zügen ein Bild von der Gesamtsituation machen, ohne dass die Auswirkungen konzerninterner Maßnahmen den Blick auf das tatsächliche Bild verstellen.

1.2.1.2. Abweichende Ansätze vom Einzelabschluss

Bei der Frage der Ausübung von Bilanzierungswahlrechten und Ermessensspielräumen im Einzelabschluss steht in der Regel der Aspekt der **Steuergestaltung im Mittelpunkt**. Dadurch kann der Jahresabschluss aber nicht mehr die Funktion erfüllen, die ihm ursprünglich zugedacht war, nämlich die Informationsfunktion für den Unternehmer selbst und externe Dritte. Da im Konzernabschluss **abweichende Bilanzansätze** als

in den zu Grunde liegenden Einzelabschlüssen gewählt werden dürfen, ist es möglich, die Einzelabschlüsse unter dem Gesichtspunkt der Steuerbemessung zu gestalten, während im Konzernabschluss für den Geschäftsführer, die Eigentümer oder die Gläubiger ein realistisches Bild gezeigt wird.

1.2.1.3. Befreiender Konzernabschluss nach IFRS

Bei manchen Unternehmen führen einzelne Bestimmungen des UGB dazu, dass dem Jahresabschluss keine sinnvolle Informationswirkung zukommt, beispielsweise aufgrund des Aktivierungsverbots für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände. In diesen Fällen kann durch die Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS eine verbesserte Informationswirkung erreicht werden.

1.2.2. Adressaten des Konzernabschlusses

Bei der Informationsfunktion muss unterschieden werden, für wen der Konzernabschluss Informationswirkung entfalten soll. Folgende **Anspruchsgruppen** kommen hauptsächlich in Frage:

- Geschäftsführung
- Eigentümer
- Gläubiger
- Öffentlichkeit

Für die **Geschäftsführung**, die natürlich vielfach gleichzeitig Eigentümerin ist, bietet der Konzernabschluss die Möglichkeit, sich über die gesamte Situation ihrer Gruppe ein Bild zu machen. Das ist insbesondere dann von Vorteil, wenn viele konzerninterne Geschäfte bestehen, sodass das Gesamtergebnis des Konzerns nicht mit der Summe der Ergebnisse der Einzelgesellschaften übereinstimmt.

Genau denselben Zweck erfüllt der Konzernabschluss natürlich für die **Eigentümer**: Durch Vorlage des Konzernabschlusses können sie sicher sein, dass die Geschäftsführung nicht durch den Abschluss konzerninterner Geschäfte Bilanzpolitik betreibt, um die Eigentümer über die wahre wirtschaftliche Situation der Unternehmensgruppe im Unklaren zu lassen.

Gerade für **Kreditgeber** ergibt sich durch den Konzernabschluss eine wesentliche Verbesserung für die Beurteilung der Kreditwürdigkeit, da Schulden von dem Unternehmen nicht mehr so einfach in Tochterunternehmen versteckt werden können oder das Geschäftsergebnis durch konzerninterne Geschäfte verbessert werden kann. Daraus ergibt sich auch eine Ersparnis an Arbeitsaufwand für den Kreditgeber, weil er nicht mehr alle Jahresabschlüsse der Unternehmensgruppe auf solche Geschäftspraktiken hin zu überprüfen braucht.

Die **Öffentlichkeit** ist der eigentliche Adressat der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses. Grundsätzlich müssen alle Konzerne, die einen Konzernabschluss aufzustellen haben, diesen auch prüfen und offenlegen lassen. Die Gründe für die bessere Informationswirkung des Konzernabschlusses gegenüber den Einzelabschlüssen sind gegenüber der Öffentlichkeit dieselben wie gegenüber den anderen Adressaten.

1.3. Bedeutung der Konzernrechnungslegung

Wird bei einem kleinen Konzern erstmalig eine **Konzernrechnungslegung** eingeführt, weil der Konzern zum Beispiel erstmalig die Größenkriterien überschreitet, ist die **Erstellung eines ordnungsgemäßen Konzernabschlusses nach dem UGB** in der Regel die einzige Aufgabe der Konzernrechnungslegung.

In Konzernen, die nur aus wenigen Tochterunternehmen bestehen, erfolgt die laufende Information der Geschäftsführung in der Regel über andere Kanäle als über das Konzernrechnungswesen. Dieses hat dann nur die Aufgabe, im Nachhinein die Situation der gesamten Unternehmensgruppe für das abgelaufene Geschäftsjahr darzustellen. Gerade in solchen kleinen Konzernen werden viele Fragen des **Konzernmanagements vernachlässigt** oder überhaupt nicht wahrgenommen. Im Rahmen der Erstellung eines Konzernabschlusses werden diese Fragen offengelegt; die Erstellung des Konzernabschlusses zwingt also die Unternehmensführung dazu, sich mit dem von ihr geführten Konzern besser auseinander zu setzen. Wenn zum Beispiel die notwendigen Vorkehrungen getroffen werden, um die Schuldenkonsolidierung ordnungsgemäß durchführen zu können, dann stellt sich unmittelbar die Frage, warum liquide Mittel nicht zentral veranlagt werden, warum es kein einheitliches Finanzmanagement gibt, etc. Solche Problemfelder, die bei der Konzernabschlusserstellung aufgedeckt werden, sollten als wichtiger Input für eine Verbesserung des Konzernmanagements gesehen werden.

Sobald der Konzernabschluss nicht nur erstellt wird, um der gesetzlichen Verpflichtung nachzukommen, entfaltet er auch eine **Informationswirkung**; spätestens ab diesem Zeitpunkt wird man sich aber auch von Seiten der Geschäftsführung für den Konzernabschluss und vor allem für die Ergebnisunterschiede im Vergleich zu anderen Informationsinstrumenten wie etwa Berichte des Controlling interessieren. Wird eine solche Überleitung regelmäßig verlangt, kann die Konzernrechnungslegung nicht mehr völlig isoliert vom internen Rechnungswesen des Konzerns geführt werden. So erscheint es sinnvoll, einheitliche Definitionen, Abgrenzungen und Bewertungen zu verwenden: Der von einem Tochterunternehmen berichtete Umsatzerlös darf nicht unterschiedlich sein, je nachdem, ob es sich um einen internen Bericht an die Marketingabteilung oder um die Daten für die Erstellung des externen Konzernabschlusses handelt. **Internes und externes Rechnungswesen** sind nun durch eine gemeinsame Grundstruktur miteinander **verknüpft**.

Mit zunehmender Größe und Komplexität von Konzernen steigen die Anforderungen an das Rechnungswesen für die interne Berichterstattung, die Zahlen über die finanzielle Entwicklung werden häufiger, schneller und detaillierter benötigt. Wenn die interne Berichterstattung genauso detailliert oder sogar noch detaillierter als der Jahresabschluss erfolgen soll, kann man sich die Doppelgleisigkeit eines **internen und externen Berichtswesens** sparen und beide Bereiche **integrieren**. In der Folge ist die Aufgabe des Konzernrechnungswesens nicht mehr die Erstellung des externen Konzernabschlusses einmal im Jahr.

Um die internen Informationsanforderungen zu erfüllen, wird die Abschlusserstellung jedenfalls auch **unterjährig** – quartalsweise oder monatlich – erfolgen. Planung und

Soll/Ist-Vergleich werden nicht nur für die einzelnen Konzernunternehmen, sondern auch für den Gesamtkonzern erstellt werden – somit wird die **Konsolidierung auch für Plandaten** erforderlich. Letztlich können für die interne Berichterstattung verschiedenste Ebenen von Interesse sein: Neben dem Einzelunternehmen und dem Gesamtkonzern werden auch **Teilkonzernabschlüsse** oder Abschlüsse für einzelne Produktsegmente oder geographische Bereiche notwendig.

In großen Konzernen ist die **Konzernrechnungslegung** daher untrennbar mit dem **Konzerncontrolling** verbunden. Wenn sich die Konzernleitung über die wirtschaftliche Situation in bestimmten Tochterunternehmen oder in bestimmten Teilkonzernen informieren will, ist sie auf die Daten des Rechnungswesens angewiesen. Für eine zuverlässige Steuerung des Konzerns ist daher ein ordnungsgemäßes Rechnungswesen erforderlich, das außerdem so aufgebaut sein muss, dass es die **Führungsstruktur des Konzerns** abbildet. Sollen zum Beispiel die Verantwortlichen für einen bestimmten Teilkonzern beurteilt werden, so ist es notwendig, dass für diesen Teilkonzern regelmäßig ein eigener Teilkonzernabschluss vorliegt, wobei solche Teilkonzerne völlig unabhängig von der rechtlichen Struktur des Konzerns gebildet werden können. Die Struktur des Rechnungswesens ergibt sich somit aus der Struktur der Verantwortungsbereiche.

Auch die Integration neu erworbener Tochterunternehmen vollzieht sich durch das Konzernrechnungswesen: Erst wenn das neue Tochterunternehmen in das **Informationssystem des Konzerns** integriert ist, kann die Konzernspitze wirksam beurteilen, ob die gemeinsame Konzernstrategie verfolgt wird und inwieweit sich das neue Unternehmen in diese Strategie eingefügt hat.

In großen Konzernen ist die Einführung und ständige Weiterentwicklung eines ordnungsgemäßen und effizienten **Konzernrechnungswesens** daher eine der **zentralen Führungsaufgaben**. Hauptaufgabe ist dabei die rasche Weiterleitung betriebswirtschaftlicher Informationen als Entscheidungsgrundlage, die **Erstellung des Konzernabschlusses** als Bestandteil des externen Rechnungswesens ist dann nur ein nützliches **Nebenprodukt**.

1.4. Ausgestaltung des Konzernrechnungswesens

Je nachdem, **welche Informationswirkungen** der Konzernabschluss entfalten soll, muss das Konzernrechnungswesen ausgestaltet sein.

Wenn der Konzernabschluss der **Geschäftsführung** selbst als Informationsinstrument dienen soll, wird man eher **hohe Anforderungen** an die Erstellung und die zu Grunde liegenden Informationen stellen. Soweit das Gesetz Wahlrechte zum Verzicht einzelner Konsolidierungsschritte bietet, muss man sich dabei im Einzelfall überlegen, ob es sinnvoll ist, von dem Wahlrecht Gebrauch zu machen und somit Kosten und Mühe zu sparen, oder ob dadurch zu viel Information verloren geht.

Dient der Konzernabschluss hauptsächlich dazu, den Eigentümern oder Gläubigern vorgelegt zu werden, wird man sich natürlich bei allen Wahlrechten – sowohl bei denen,

die der Arbeitserleichterung dienen, als auch bei den eigentlichen Bilanzierungswahlrechten – naturgemäß von der **Auswirkung auf das Ergebnis bzw das Eigenkapital** leiten lassen. Daneben werden aber auch **Wirtschaftlichkeitsüberlegungen** eine Rolle spielen, weil sich die bilanziellen Auswirkungen im Zeitablauf ohnehin ausgleichen, vielfach auch nicht detailliert vorhersagbar sind und im Vergleich zu den Kosten der Informationsbeschaffung auch sehr gering sind.

Wird der Konzernabschluss hingegen ausschließlich deshalb erstellt, weil die Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung im Unternehmensgesetzbuch vorgeschrieben wird, wird man von **Wahlrechten, die der Erleichterung dienen**, soweit wie möglich Gebrauch machen. Wie in diesem Buch gezeigt wird, bereitet die Erstellung eines Konzernabschlusses nach den Mindestanforderungen keine großen Schwierigkeiten und ist auch mit nicht allzu großem Aufwand zu bewerkstelligen.

Wie detailliert auch immer der Konzernabschluss erstellt werden soll, als Grundregel gilt immer, dass **im Vorhinein** überlegt werden muss, **welche Informationen** benötigt werden. Nur wenn die Anforderungen des Konzernreportings im Vorhinein festgelegt werden, kann die vollständige Erhebung der Daten bei den beteiligten Konzernunternehmen sichergestellt werden.

1.5. Organisation des Konzernrechnungswesens

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung und dem Detaillierungsgrad des Konzernrechnungswesens und unabhängig von der Aufteilung der Verantwortung zwischen Konzernzentrale und Konzernunternehmen besteht im Konzernrechnungswesen ein organisatorisches Grundproblem: Die beteiligten Mitarbeiter in den Konzernunternehmen bekommen Anweisungen von zwei Seiten, einerseits von den Geschäftsführern des jeweiligen Konzernunternehmens, andererseits von der Konzernzentrale. Je größer ein Konzern, desto selbstverständlicher wird in der Regel die **Konzernzentrale** als die vorgesezte Stelle für die lokalen Rechnungswesenabteilungen wahrgenommen; ohne eine solche Organisation ist es nicht möglich, die komplexe Aufgabe der Konzernabschlusserstellung zu bewältigen.

Dabei ist es auch notwendig, dass die **Konzerngeschäftsführung** hinter der zentralen Konzernrechnungsstelle steht und auch die notwendigen Ressourcen zur Verfügung stellt. Wenn die Notwendigkeit und die Bedeutung des Konzernabschlusses nicht im ganzen Konzern entsprechend kommuniziert wird – und das kann nur durch die Konzerngeschäftsführung erfolgen – werden wohl nicht die gewünschten Ergebnisse erzielt werden, da den Mitarbeitern in den einzelnen Konzerngesellschaften die tagtäglichen Probleme im eigenen Unternehmen naturgemäß näher liegen als das Anliegen irgendeines Konzernangehörigen, der ein Konzernrechnungswesen einführen will. Wenn aber die Konzerngeschäftsführung nicht von der Notwendigkeit des Konzernabschlusses überzeugt ist, werden auch die betroffenen Mitarbeiter nicht davon überzeugt sein, dementsprechend schlecht wird die Kommunikation zwischen den Konzernunternehmen ausfallen und dementsprechend fehleranfällig werden die dabei erzielten Ergebnisse sein.

2. Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung

Zur Erstellung eines Konzernabschlusses sind gemäß § 244 UGB alle Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellte Personengesellschaften verpflichtet, die zumindest ein Tochterunternehmen besitzen. Ein Tochterunternehmen liegt vor, wenn zu einem Unternehmen eine einheitliche Leitung oder die rechtliche Beherrschung gegeben ist. Von dieser umfassenden Grundregel normiert das UGB aber wieder mehrere Ausnahmen: Die Einbeziehung in einen übergeordneten Konzernabschluss (§ 245 UGB), die größenabhängigen Befreiungen von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses (§ 246 UGB) und den Fall von Mutterunternehmen, die ausschließlich Tochterunternehmen haben, die aufgrund ihrer Unwesentlichkeit, aufgrund unverhältnismäßiger Verzögerungen oder aufgrund unverhältnismäßig hoher Kosten nicht einbezogen werden müssen (§ 249 Abs 2, 3. Satz UGB).

Gesellschaften, deren Wertpapiere in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union zum Handel in einem geregelten Markt zugelassen sind, haben ihren Konzernabschluss zwingend nach internationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen (Art 4 Verordnung [EG] Nr 1606/2002). Für alle anderen Gesellschaften besteht ein Wahlrecht, anstelle eines Konzernabschlusses nach UGB einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen (§ 245a UGB).

2. Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung

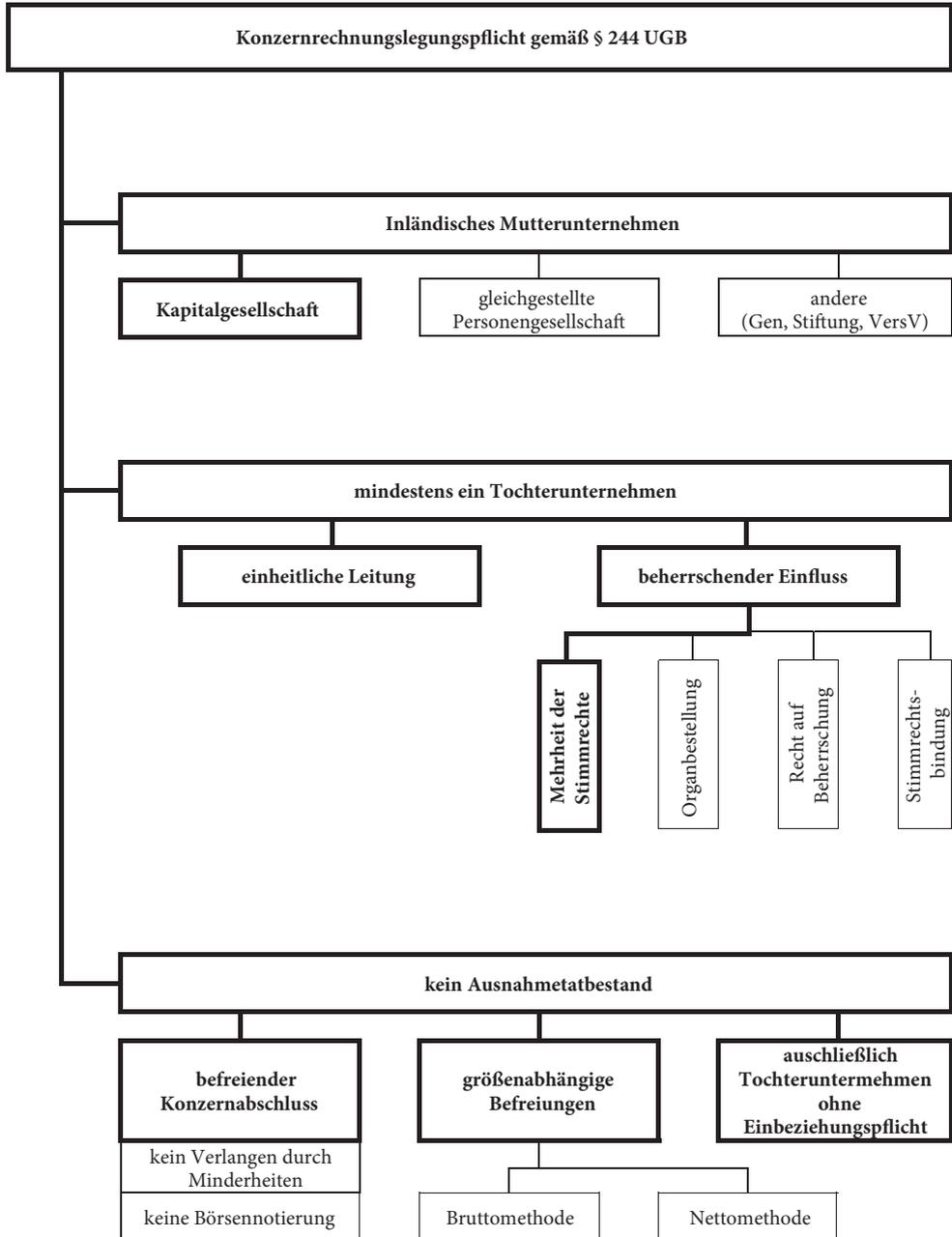


Abbildung 2.1: Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses

Die **Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses** ergibt sich aus § 244 UGB. Diese Bestimmung ist deswegen schwer verständlich zu lesen, weil in einem Satz

gleichzeitig die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses normiert und der Begriff des Tochterunternehmens¹ definiert werden. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses besteht für das Mutterunternehmen nämlich immer genau dann, wenn **zumindest ein** solches **Tochterunternehmen** vorliegt.

2.1. Von der Verpflichtung betroffene Unternehmen

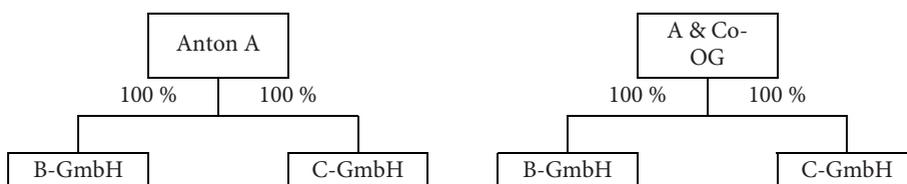
Die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses betrifft gemäß § 244 Abs 1 und 2 UGB nur **Kapitalgesellschaften**, also Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften sowie Gesellschaften in Form der Societas Europaea.

Gemäß § 244 Abs 3 UGB werden aber **Personengesellschaften**, bei denen **keine natürliche Person** persönlich haftender Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis ist, in den Kreis der konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen einbezogen. Damit ist insbesondere auch die weit verbreitete Rechtsform der GmbH & Co KG von dieser Verpflichtung betroffen. Aber auch eine OG kann von der Verpflichtung betroffen sein, wenn ausschließlich juristische Personen als Gesellschafter fungieren. Die Gleichstellung der Personengesellschaften hängt von der Existenz einer natürlichen Person ab; fehlt diese, so ist es ohne Bedeutung, ob die juristischen Personen, die Gesellschafter sind, selbst verpflichtet wären, einen Konzernabschluss aufzustellen oder nicht. Neben dem UGB verweisen aber noch zahlreiche andere Gesetze auf die §§ 244–267 UGB und verpflichten somit zur Erstellung eines Konzernabschlusses.

Gemäß § 22 Abs 5 GenG sind **Genossenschaften** generell den Konzernrechnungslegungsvorschriften des UGB unterstellt; § 18 PSG verpflichtet auch **Privatstiftungen** zur Erstellung eines Konzernabschlusses. Gemäß § 59 BWG bzw § 23 SpG gilt die Aufstellungspflicht auch für **Banken in jeder Rechtsform**, gemäß § 80 Abs 1 Z 2 VAG auch für **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit**.

Liegt kein entsprechendes Mutterunternehmen vor, so besteht keine Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses. So genannte **Gleichordnungskonzerne** sind daher nicht von der Konsolidierungspflicht betroffen, eine solche wäre aber möglich, wenn zwischen den betroffenen Unternehmen dennoch eine Über-/Unterordnung in Form einer einheitlichen Leitung besteht:

Beispiel 2.1:



1 „Tochterunternehmen“ ist der Begriff, der in der Konzernrechnungslegung verwendet wird, während im Einzelabschluss der Begriff „verbundene Unternehmen“ verwendet wird; dieser umfasst neben den Tochterunternehmen auch noch das Mutterunternehmen.

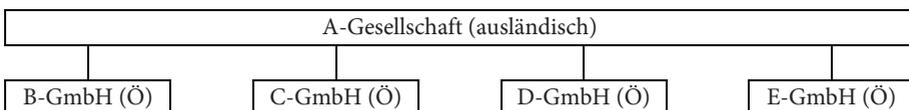
2. Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung

In den beiden Fällen liegt kein von der Konsolidierungspflicht betroffenes Mutterunternehmen vor (unter der Voraussetzung, dass an der A & Co-OG zumindest eine natürliche Person beteiligt ist), die B-GmbH und die C-GmbH müssen daher nicht in einem Konzernabschluss zusammengefasst werden. Anders wäre die Lage zu beurteilen, wenn zum Beispiel die B-GmbH als Mutterunternehmen fungiert, weil sie die Kontrollrechte über die C-GmbH innehat oder eine einheitliche Leitung der B-GmbH über die C-GmbH besteht.

Durch das **Aufspalten der Konzerngesellschaften** und die Überführung der Gesellschaftsanteile auf die Ebene der natürlichen Personen ist es daher in Privatkonzernen möglich, die Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung zu vermeiden. Steht der Konzern im Eigentum vieler Privatpersonen, kann eine Personengesellschaft als Holding zwischengeschaltet werden, um die Aufspaltung der Gesellschaftsanteile zu vermeiden.

Ebenso wenig liegt ein konsolidierungspflichtiger Konzern vor, wenn mehrere inländische Tochterunternehmen von einem **ausländischen Mutterunternehmen** geleitet werden, da nur inländische Mutterunternehmen von der Verpflichtung des UGB erfasst sind.

Beispiel 2.2:



Obwohl die B-GmbH, die C-GmbH, die D-GmbH und die E-GmbH unter einer gemeinsamen Führung stehen und in Österreich möglicherweise geschlossen am Markt auftreten, sind sie nach österreichischem Recht nicht konsolidierungspflichtig, weil kein inländisches Mutterunternehmen besteht. In der Regel wird sich aber aus dem nationalen Recht des Mutterunternehmens die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses ergeben.

2.2. Vorliegen eines Tochterunternehmens

An die Rechtsform des Tochterunternehmens werden keine besonderen Anforderungen gestellt. Als Tochterunternehmen kommen daher **alle Rechtsformen** des Zivil- und Handelsrechts in Betracht, denen Unternehmereigenschaft zukommen kann. Weiters muss das Tochterunternehmen seinen Sitz nicht im Inland haben oder sonst einen Inlandsbezug aufweisen; vielmehr sind von der Konsolidierungspflicht alle **Tochterunternehmen weltweit** betroffen.

Ein Tochterunternehmen kann aufgrund zweier verschiedener Kriterien vorliegen, aufgrund einer **einheitlichen Leitung** oder aufgrund eines **beherrschenden Einflusses**. Diese beiden Kriterien bilden somit auch die Tatbestände für die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses. Das Gesetz legt deshalb zwei verschiedene Tatbestände fest, um möglichst alle abhängigen Unternehmen als Tochterunternehmen zu erfassen und so die Flucht aus der Konsolidierungspflicht zu verhindern: Während die einheitliche Leitung die faktische Abhängigkeit beschreibt, umfasst der beherrschende Einfluss die rechtliche Abhängigkeit; eine von beiden genügt zur Konsolidierungspflicht.