

Corona-Krise Auswirkungen auf die Konzernrechnungslegung

Dr. Kleeberg & Partner GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Member Crowe Global

Auswirkungen der Corona-Krise

Die sich seit Anfang 2020 rasant ausbreitende Corona-Pandemie verändert das Wirtschaftsleben tiefgreifend und stellt Unternehmen vor vielschichtige Herausforderungen. Während aktuell häufig die Frage im Fokus steht, ob und wie die Geschäftstätigkeit innerhalb der geltenden Beschränkungen aufrechterhalten werden kann, ergeben sich jedoch auch Auswirkungen auf die Rechnungslegung – sowohl aus einzelgesellschaftlicher als auch aus konsolidierter Sicht, wenn das Unternehmen in einem Konzernverbund organisiert ist.

Aufstellung des Konzernabschlusses

Nach § 290 HGB müssen konzernrechnungspflichtige Mutterunternehmen den Konzernabschluss und Konzernlagebericht innerhalb von fünf Monaten nach dem Konzernabschlussstichtag, der dem Abschlussstichtag des Mutterunternehmens entspricht, aufstellen. Für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen verkürzt sich diese Frist auf einen Zeitraum von vier Monaten nach dem Konzernabschlussstichtag.

Die Auswirkungen des Corona-Virus können in mehrfacher Hinsicht Verzögerungen im Prozess der Konzernabschlussaufstellung bewirken – bspw. durch die temporäre Schließung des Unternehmens, den Ausfall von Buchhaltungspersonal oder Probleme bei der Beschaffung erforderlicher Informationen. Eine fehlende oder verspätete Aufstellung eines Konzernabschlusses ist im HGB nicht unmittelbar sanktionsbewehrt. Allerdings müssen der Konzernabschluss und Konzernlagebericht innerhalb von zwölf Monaten – bei kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen innerhalb von vier Monaten – nach Ablauf des Konzerngeschäftsjahrs offengelegt

werden. Sofern diese Offenlegungspflichten nicht erfüllt werden, ist die Offenlegung über die – ggf. wiederholte – Festsetzung von Ordnungsgeldern zu erzwingen. Bei einer unverschuldeten Behinderung hinsichtlich der Erfüllung der Offenlegungspflicht ist auf entsprechenden Antrag beim Bundesamt für Justiz eine Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand zu gewähren. Wenn die verspätete Offenlegung des Konzernabschlusses auf durch das Corona-Virus ausgelöste und unvorhersehbare Folgen zurückzuführen ist, sollte nach der im Fachlichen Hinweis vom 25.03.2020 dargelegten Ansicht des IDW eine solche unverschuldete Behinderung vorliegen.

Beschaffung notwendiger Daten

Probleme bei der Datenbeschaffung im Hinblick auf die für den Konzernabschluss notwendigen Daten können sich nicht nur beim Konzernmutterunternehmen, sondern auch bei den übrigen Konzernunternehmen ergeben. Dies kann dazu führen, dass die für die Konzernrechnungslegung notwendigen Daten nicht oder nicht rechtzeitig beschafft werden können, um die Aufstellung des Konzernabschlusses zu ermöglichen.

Für Tochterunternehmen beinhaltet § 296 HGB insgesamt vier Konsolidierungswahlrechte, die den Verzicht auf die Vollkonsolidierung von Tochterunternehmen bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen ermöglichen. Mit Blick auf mögliche Auswirkungen der Corona-Krise kommt die Anwendung des Konsolidierungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB in Betracht, das in Anspruch genommen werden darf, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene

Verzögerungen erlangt werden können. In seinem Fachlichen Hinweis vom 04.03.2020 sieht das IDW dies im Einzelfall als erfüllt an, wenn die Reporting Packages für den Konzern aufgrund der Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-Virus nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung an das Mutterunternehmen geliefert werden können – bspw. wegen des Ausfalls von Personal im Rechnungswesen des jeweiligen Tochterunternehmens oder aufgrund eines „Lockdowns“ im Sitzland der Tochtergesellschaft.

Damit das Konsolidierungswahlrecht in Anspruch genommen werden kann, ist es Voraussetzung, dass weder vorläufige Zahlen vorliegen noch eine geeignete Hochrechnung von bereits vorhandenen – und dem Mutterunternehmen zur Verfügung gestellten – Abschlussdaten möglich ist. Neben den strengen Anforderungen, die grundsätzlich an die Inanspruchnahme des als Ausnahmeregelung konzipierten Konsolidierungswahlrechts zu stellen sind, kann eine Verwendung vorläufiger oder hochgerechneter Daten sowohl für den Konzern als auch für die Adressaten des Konzernabschlusses von Vorteil sein. Aus Sicht des Konzerns ist es einfacher, eine Vollkonsolidierung mit einem zum Teil auf Schätzungen basierenden Abschluss des Tochterunternehmens fortzusetzen, statt eine Endkonsolidierung vorzunehmen und im Folgejahr ggf. wieder eine Erstkonsolidierung durchführen zu müssen. Aus Sicht der Konzernabschlussadressaten kann sich der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns verschlechtern, wenn diese durch den Ausweis eines Endkonsolidierungserfolgs verzerrt wird, der aus einer Gesellschaft resultiert, die nach wie vor Bestandteil des Konzerns ist und zukünftig wieder vollkonsolidiert werden wird.

Erfüllen Tochtergesellschaften jedoch nicht (nur) die Kriterien des § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu unverhältnismäßig hohen Kosten oder unangemessenen Verzögerungen, sondern sind (auch) von untergeordneter Bedeutung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Konzernabschluss, kann aufgrund ihrer Unwesentlichkeit auf die Einbeziehung in den Konzernabschluss verzichtet werden. Für solche Gesellschaften, für die perspektivisch nicht davon auszugehen ist, dass kurzfristig

eine Konsolidierungspflicht eintritt, kann die Corona-Krise einen Anlass darstellen, bisher vollkonsolidierte Gesellschaften aus dem Vollkonsolidierungskreis auszuschließen, sofern diese in Summe von untergeordneter Bedeutung sind. In der Folgezeit ist wiederum das Stetigkeitsgebot bei der Ausübung des Konsolidierungswahlrechts zu beachten.

Die Inanspruchnahme von Konsolidierungswahlrechten ist im Konzernanhang anzugeben und zu begründen. Darüber hinaus sind auch die Auswirkungen von Veränderungen des Konsolidierungskreises so zu erläutern, dass die Vergleichbarkeit des konsolidierten Abschlusses im Zeitablauf gewährleistet ist.

Bei assoziierten Unternehmen ist einer Equity-Bewertung aufgrund der Vorgaben des § 312 HGB jeweils der letzte verfügbare Jahres- bzw. Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Sofern also bis zum Zeitpunkt des Konzernabschlusses noch kein aktueller Jahres- bzw. Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens zur Verfügung gestellt werden kann, ist es im Ausnahmefall zulässig, die Equity-Bewertung ausgehend vom letzten verfügbaren – also dem im Vorjahr schon „verarbeiteten“ – Jahres- bzw. Konzernabschluss vorzunehmen. Die Fortschreibung der Anteile an assoziierten Unternehmen umfasst dann die dem Mutterunternehmen bekannten Kapitalveränderungen wie Einlagen, Kapitalrückzahlungen oder im Geschäftsjahr vereinnahmte Ausschüttungen vom assoziierten Unternehmen sowie die planmäßige und ggf. außerplanmäßige Fortschreibung der im Equity-Wertansatz enthaltenen stillen Reserven und Lasten sowie Unterschiedsbeträge. Die Fortschreibung um das Jahresergebnis des assoziierten Unternehmens wird dann ausgesetzt, bis die entsprechenden Informationen wieder verfügbar sind.

Werthaltigkeitsprüfungen

Die aus dem Corona-Virus resultierenden negativen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Entwicklung können dazu führen, dass Werthaltigkeitsprüfungen des Konzernvermögens erforderlich sind. Dies gilt nicht nur für die in den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen bilanzierten Vermögensgegenstände, sondern auch für konzernspezifische Werte. Dies können sowohl stille Reserven sein, die einzelnen Vermö-

genswerten im Rahmen der Kaufpreisallokation bei der Erstkonsolidierung zugeordnet wurden, als auch Geschäfts- oder Firmenwerte.

Als Anhaltspunkte, die für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung und damit einen Wertberichtigungsbedarf beim Geschäfts- oder Firmenwert sprechen, nennt DRS 23.126 unter anderem substantielle Hinweise, dass die zu erwartende Ertrags- oder Kostenentwicklung des Tochterunternehmens schlechter ist oder sein wird als erwartet. Ebenfalls aufgeführt werden signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen, rechtlichen oder gesetzlichen Umfeld des Unternehmens, die eingetreten sind oder eintreten werden, sowie der Wegfall von (Teil-)Märkten, der den Absatz wesentlicher Erzeugnisse verringert.

Die negativen wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie können dazu führen, dass oben genannte Anhaltspunkte vorliegen und somit eine Werthaltigkeitsprüfung auslösen. Sollte sich aus der Ermittlung des beizulegenden Werts des Geschäfts- oder Firmenwerts im Vergleich zu seinem Buchwert ein Wertminderungsbedarf ergeben, ist diesem durch eine außerplanmäßige Abschreibung Rechnung zu tragen. Der Geschäfts- oder Firmenwert unterliegt einem Zuschreibungsverbot, sodass eine außerplanmäßige Abschreibung – auch bei späterer Erholung bzw. Wegfall der sie begründenden Faktoren – nicht rückgängig gemacht werden darf.

Werthaltigkeitsprüfungen können im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Krise auch für Beteiligungen erforderlich werden – unabhängig davon, ob diese nach der Equity-Methode oder zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden. Der Beteiligungsbuchwert kann damit maximal bis auf null bzw. einen Erinnerungswert abgeschrieben werden – darüber hinausgehende negative Wertfortschreibungen bei Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen, die at equity bewertet

werden, führen zu einer Fortschreibung in einer statistischen Nebenrechnung, bis sich in Folgeperioden ggf. wieder ein positiver Wert ergibt, der dann in der Bilanz wieder „auf-taucht“ (sogenannte U-Boot-Theorie bei der Equity-Bewertung).

Müssen im Jahresabschluss eines Konzernmutterunternehmens oder einer Zwischenholding Beteiligungen an voll oder quotal konsolidierten Unternehmen wertberichtigt werden, ist dies immer auch ein Indiz, dass ein mit dieser Beteiligung verbundener Geschäfts- oder Firmenwert ggf. dauerhaft wertgemindert ist und abgeschrieben werden muss.

Fazit und Empfehlung

Die aktuellen Entwicklungen der Corona-Pandemie beeinflussen auch die Konzernrechnungslegung. Dies gilt sowohl für die Organisation des Aufstellungsprozesses als auch hinsichtlich der Datenbeschaffung für die konsolidierte Rechnungslegung. Darüber hinaus müssen auch Werthaltigkeitsüberlegungen angestellt werden, insbesondere bei den aus der Konsolidierung resultierenden Geschäfts- oder Firmenwerten. Diese können – sofern Halbjahres- oder Quartalsberichte erstellt werden – nicht bis Ende 2020 verschoben werden, sondern müssen zum jeweiligen Stichtag auf Basis der bestmöglichen Schätzung vorgenommen werden.

Für Ihre Rückfragen stehen wir Ihnen gerne jederzeit als Ansprechpartner zur Verfügung.

Ihre Ansprechpartner:

Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB
Tel. + 49(0)89-55983-248

christian.zwirner@crowe-kleeberg.de

Dr. Julia Busch, WP/StB
Tel. + 49(0)89-55983-271

julia.busch@crowe-kleeberg.de