

So behalten Sie den Überblick

Landwirtschaftliche Betriebe sind heute nicht selten »kleine Konzerne« mit gewerblicher Tierhaltung, Biogas oder Dienstleistungen. Je komplexer die Struktur wird, desto wichtiger wird ein konsolidierter Jahresabschluss. Worauf es dabei ankommt, zeigt Hermann Spils ad Wilken.

Die Unternehmensstrukturen in der Landwirtschaft sind komplexer geworden. So werden beispielsweise Investitionen in erneuerbare Energien aus steuerlichen und haftungsrechtlichen Gründen häufig über eigene Gesellschaften durchgeführt. Genauso erfordern steuerliche Optimierungen manchmal das Ausgliedern einzelner Betriebsteile, etwa um die Viehhaltung weiter im Bereich der Landwirtschaft zu halten. Nicht zuletzt findet Wachstum häufig durch den Erwerb ganzer unternehmerischer Einheiten statt, z. B. um den Bestand von Pachtverträgen nicht zu gefährden.

Ob eine Aufteilung der unternehmerischen Tätigkeit in jedem Fall sinnvoll ist, sollte der Unternehmer selbst prüfen. Jede zusätzliche Gesellschaft bedeutet Aufwand, Kosten und Risiko.

Übersicht behalten. Bestehen mehr als drei Unternehmen, ist es schwierig, den Überblick zu behalten. Jahresabschlüsse liegen zwar für die einzelnen Unternehmen vor, daraus lässt sich aber nicht ablesen, wie das Ergebnis, die Verschuldung, das Eigenkapital und die Eigenkapitalbildung des Gesamtunternehmens ist. Der Unternehmer selbst, aber auch Berater und Banken benötigen einen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des gesamten Unternehmensverbundes.

Die Aufstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses ermöglicht es, einen Überblick über mehrere Unternehmen zu bekommen, da sämtliche internen Verflechtungen eliminiert sind. Dargestellt

werden also nur die Außenbeziehungen und nicht die Verflechtungen zwischen den einbezogenen Unternehmen. Die Gesamtvermögenslage sowie alle externen Verbindlichkeiten, die Ertragskraft des Unternehmens und die Eigenkapitalbildung werden analog zu einem Einzelabschluss dargestellt.

Wenn Sie zusätzlich die unterjährigen Auswertungen konsolidieren, verschaffen Sie sich damit auch im Laufe des Wirtschaftsjahres einen Einblick in die Entwicklung des Gesamtunternehmens. Aber nicht nur das Controlling, auch die Planung sollte auf den Ergebnissen des Gesamtunternehmens aufbauen.

Auf wen soll konsolidiert werden? Es gibt in der Landwirtschaft nur wenige Unternehmen, die so groß sind, dass sie schon aus handelsrechtlichen Gründen einen Konzernabschluss aufstellen müssen. In der Regel wird es sich um eine freiwillige Konsolidierung handeln. Zwar sollten Sie auch dabei die handelsrechtlichen Konsolidierungsvorschriften einhalten, allerdings bestehen insbesondere bei der Wahl des Konsolidierungskreises – also der einbezogenen Unternehmen – mehr Möglichkeiten.

In der gewerblichen Wirtschaft wird auf das Mutterunternehmen, das einen beherrschenden Einfluss auf andere Unternehmen ausübt, konsolidiert. In der Landwirtschaft ist das anders. Hier ist das Mutterunternehmen häufig keine rechtliche Einheit, sondern eine Familie oder eine Gruppe von Gesellschaftern. Dazu einige Beispiele:

- Ist ein Unternehmer Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes, einer Photovoltaikanlage und einer gewerblichen GmbH & Co. KG, ist es sinnvoll, auf den Unternehmer zu konsolidieren, um seine gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten »wie ein Unternehmen« abzubilden.

- In der Landwirtschaft ist es üblich, Familienmitglieder wie Ehepartner oder Kinder in die Unternehmen einzubeziehen. Häufig findet man solche Konstellationen in den veredelungsstarken Regionen, wo die Wertschöpfungskette z. B. aus Gründen der Vieheinheitenoptimierung oder Mehrwertsteuergestaltung auf mehrere Unternehmen aufgeteilt ist. Diese befinden sich im Eigentum verschiedener Familienmitglieder, teilweise auch in Rechtsform einer GbR, KG oder GmbH & Co. KG. Hier ist es sinnvoll, auf die Familie zu konsolidieren, weil diese die eigentliche wirtschaftliche Einheit darstellt und oft einen Haftungsverbund bildet.

- Schwieriger ist die Frage des Mutterunternehmens bei Gemeinschaftsunternehmen zu beantworten. Besteht eine Ackerbau GbR aus zwei Gesellschaftern und findet die wirtschaftliche Aktivität nur in dieser Gesellschaft statt, kann es sinnvoll sein, das Gesamthandsvermögen und die Sonderbetriebsvermögen der Anteilseigner der Ackerbau GbR sowie das Vermögen der daneben existierenden gewerblichen Maschinen- und der Energieerzeugungsgesellschaft mit gleichen Teilhabern zu konsolidieren,

Dienstleistungen



um so der Bank das Unternehmensergebnis zu präsentieren.

- Benötigt einer der Gesellschafter einer Ackerbau GbR eine Finanzierung, um z. B. seine eigenen außerlandwirtschaftlichen Aktivitäten wie Energiegewinnung oder Lohnunternehmen auszuweiten, ist es sinnvoller, die gewerblichen Aktivitäten des einen Gesellschafters mit seiner Sonderbilanz und seinem anteiligen Gesamthandsvermögen zu konsolidieren.

- In den neuen Ländern liegen teilweise Holding-Strukturen vor, bei denen verschiedene Gesellschafter an einer GmbH beteiligt sind, die wiederum verschiedene Tochterunternehmen besitzt. Hier ist auf die GmbH als Mutterunternehmen zu konsolidieren.

Konsolidierungskreis. Bei der Konsolidierung eines Unternehmensverbundes sind sämtliche Unternehmen einzubeziehen, an denen Beteiligungen bestehen. Die Art der Konsolidierung ist je nach Art und Umfang der Beteiligung unterschiedlich (siehe Kasten S. 28).

Privatvermögen sollte nicht mit konsolidiert werden. Zwar haften oft zumindest Teile davon auch für Kreditverbindlichkeiten, dieses Privatvermögen wird aber nicht unternehmerisch genutzt. Sinnvoll kann es sein, neben einem konsolidierten Jahresabschluss regelmäßig einen Status des Privatvermögens zu erstellen und für Kreditverhandlungen der Bank zur Verfügung zu stellen. Eine Selbstauskunft wird ja ohnehin bei jedem größeren Kredit verlangt.

Struktur des Jahresabschlusses. Der konsolidierte Jahresabschluss sollte wie ein Einzelabschluss aufgebaut sein, möglichst in Anlehnung an die Ausführungsbestimmungen zum BMELV-Jahresabschluss. Bilanz, GuV, Anlagenverzeichnis, Anhang, Forderungs- und Verbindlichkeitspiegel sowie Naturalbericht und Natural-

kennzahlen sollten genauso vorhanden sein wie ein Kreditspiegel. Eine Kapitalflussrechnung, ein Eigenkapitalpiegel und eine Aufgliederung sowie Beschreibung der wichtigsten Vermögensgegenstände sind sinnvolle Ergänzungen. Ziel muss es sein, bei Auswertungen nicht mehr auf die Einzelabschlüsse zugreifen zu müssen.

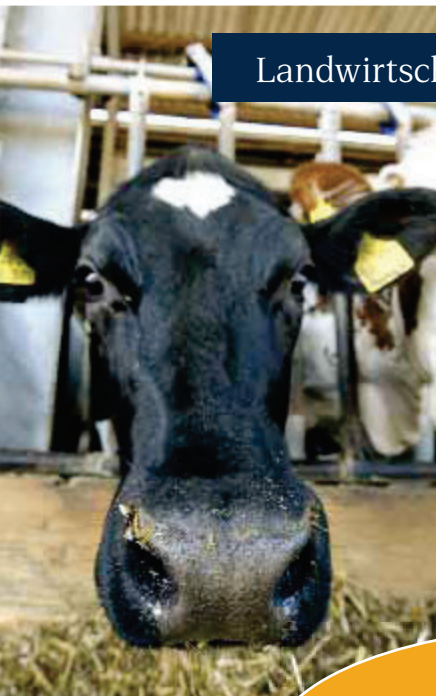
Wichtig ist zudem ein beschreibender Teil, der darstellt, welche Unternehmen aus welchem Grund auf wen konsolidiert werden. Außerdem sollten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der einzelnen Posten der Bilanz und der GuV sowie die für einen Anhang im HGB vorgeschriebenen Angaben dargestellt werden.

Bevor konsolidiert werden kann, sollten Sie rechtzeitig Abstimmungen mit Ihrem Steuerberater, der Bank und Ihrem betriebswirtschaftlichem Berater treffen. Dabei sind verschiedene Fragen zu klären:

- **Gewinnermittlungsarten.** Alle Unternehmen des Konsolidierungskreises sollten bilanzieren. Grundlage sind die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse, die das Ergebnis zutreffender abbilden als steuerrechtliche Jahresabschlüsse. Betriebswirtschaftliche Auswertungen eignen sich nur bedingt für die Konsolidierung, da hier keine einheitlichen Vorschriften für die Bewertung der Vermögensgegenstände gelten. Gewinnermittlungen nach § 13a EStG eignen sich gar nicht. Für diese Unternehmen könnte eine freiwillige Buchführung erstellt werden, die Sie nicht an das Finanzamt übermitteln müssen.

- **Einheitliche Bewertungsvorschriften.** Das Feldinventar sollte immer aktiviert werden, auch wenn in den steuerrechtli-

Landwirtschaft



GmbH & Co. KG



Unternehmer



Landwirtschaftliche Unternehmen sind heute zunehmend komplexer – es sind kleine Konzerne um den Kernbetrieb herum entstanden.



§51a-Gesellschaft

chen Einzelabschlüssen vom Wahlrecht der Nichtaktivierung Gebrauch gemacht worden ist. Der Einblick in die Vermögens- und Finanzlage wäre sonst verzerrt. In diesem Zusammenhang ist es wichtig zu wissen, dass der konsolidierte Jahresabschluss niemals eine Grundlage für Steuerzahlungen oder für Ausschüttungen an Gesellschafter ist. Für diese Zwecke ist immer auf die Gewinnermittlungen der einzelnen rechtlichen Einheiten zurückzugreifen.

• **Bilanzstichtage.** Alle in den Konsolidierungskreis einbezogenen Unternehmen sollten auf den gleichen Bilanzstichtag umgestellt werden. Land- und Forstwirte haben regelmäßig auf den 30.06. zu bilanzieren, bei Personenunternehmen gibt es hier keine Wahlmöglichkeit. Deshalb müssen alle anderen Bilanzstichtage – mit

Zustimmung des Finanzamtes – auf den 30.06. umgestellt werden.

• **Unterschiedliche Rechtsformen.** Es ist problemlos möglich, unterschiedliche Rechtsformen zu konsolidieren. Das Kapital wird entsprechend des Nominalkapitals im Mutterunternehmen ausgewiesen, die Eigenkapitalanteile der Tochterunternehmen werden mit den Gewinnrücklagen oder dem Bilanzgewinn des Mutterunternehmens verrechnet. So ist es möglich, Unternehmen unterschiedlicher Rechtsform wie Einzelunternehmen, GbR, GmbH & Co. KG oder GmbH und AG zu einem konsolidierten Jahresabschluss zusammenzufassen. Auch die Berücksichtigung unterschiedlicher Besteuerungssysteme (Einkommensteuer bei Personenunternehmen, Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften, Gewerbesteuer bei

gewerblichen Unternehmen) ist für die Konsolidierung kein Problem. Es kommt auf das Gesamtergebnis des Verbundes an. Soweit Steuern anfallen, sind diese in Bilanz und GuV zu berücksichtigen.

• **Bei der Kapitalkonsolidierung** werden bei dem Mutterunternehmen anstatt der Beteiligung an Tochterunternehmen die Vermögensgegenstände, RAP und Schulden der Tochterunternehmen ausgewiesen. Der Buchwert der Beteiligung wird mit dem Eigenkapital der Tochterunternehmen verrechnet. Wurde für das Tochterunternehmen mehr bezahlt als dessen Eigenkapital ausmacht, ist der entstehende Differenzbetrag in dem konsolidierten Jahresabschluss auf die Wirtschaftsgüter zu verteilen. Gegebenenfalls ist ein Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen, der in den Folgejahren abzuschreiben ist.

Die Konsolidierungsmethoden im Überblick

Jetzt wird es technisch: Innerhalb eines Unternehmensverbundes sind alle Tochterunternehmen, auf die ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, zu konsolidieren. Bei dieser **Vollkonsolidierung** werden Kapital, Schulden, Ertrag, Aufwand und Zwischenergebnis der Gesellschaften untereinander verrechnet. Sind an Tochterunternehmen externe Gesellschafter beteiligt, werden die auf Dritte entfallenen Eigenkapitalanteile gesondert ausgewiesen. Diese Form findet z. B. Anwendung, wenn auf eine GmbH als Mutterunternehmen

konsolidiert wird, die verschiedene Tochtergesellschaften hat.

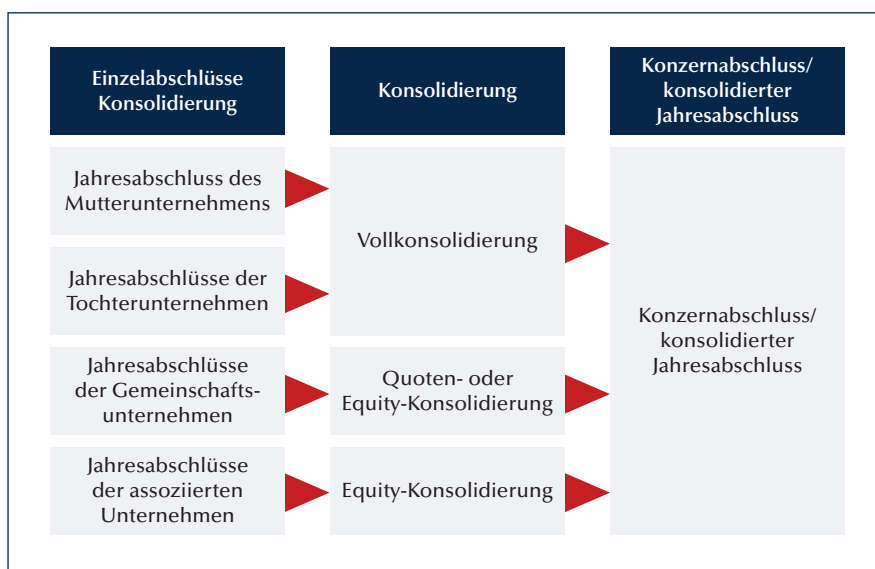
Bei **Gemeinschaftsunternehmen** kann die **Quotenkonsolidierung** angewendet werden. Vermögensgegenstände, Eigenkapital, Schulden, Aufwand und Ertrag werden dabei nur entsprechend der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens einbezogen. Angewendet wird diese Methode, wenn beispielsweise auf einen Gesellschafter einer Ackerbau GbR konsolidiert wird. Die Anteile des Gesellschafters am Gesamthandsvermö-

gen der GbR würden nur mit der Beteiligungsquote in den Konzernabschluss einbezogen, das Sonderbetriebsvermögen und die gewerblichen Aktivitäten des Unternehmers jedoch voll.

Auf Gemeinschafts- sowie Tochterunternehmen, auf die der Unternehmensverbund zwar einen maßgeblichen Einfluss hat, dies aber nicht beherrschen kann, ist die **Equity-Konsolidierung** (Beteiligungskonsolidierung) anzuwenden. Dabei ist im Konzernabschluss der Buchwert der Beteiligung unter Berücksichtigung der anteiligen Ergebnisse und Gewinnausschüttungen auszuweisen. Der Beteiligungsansatz an solchen assoziierten Unternehmen ändert sich also in jedem Jahr, anteilige Gewinne erhöhen, anteilige Verluste und Gewinnausschüttungen vermindern den Wert der Beteiligung. Somit wird im konsolidierten Jahresabschluss der wirtschaftliche Eigenkapitalanteil am Unternehmen ausgewiesen und nicht die Anschaffungskosten.

Bei **Minderheitsbeteiligungen** werden nur die Anschaffungskosten ausgewiesen. Auch kleinere Unternehmen (z. B. die Komplementär-GmbH) werden oft nicht konsolidiert, da sie wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung sind. Hier ist der Ausweis der Anschaffungskosten der Beteiligung im konsolidierten Jahresabschluss sachgerecht.

Entscheidend ist der Grad der Beteiligung



• **Umsätze innerhalb des Verbundes.** Da Aufwendungen und Erträge innerhalb des Unternehmensverbundes zu beseitigen sind, ist es in der laufenden Buchführung wichtig, diese Verbundbeziehungen auf gesonderten Konten darzustellen. Dadurch wird die Identifikation der notwendigen Umbuchungen deutlich erleichtert.

• **Unterschiedliche Umsatzsteuersysteme.** Bei landwirtschaftlichen Unternehmensverbänden unterliegen einzelne Betriebe häufig der Pauschalierung. Bei optierenden Unternehmen wird grundsätzlich die Netto-Verbuchung angewendet, bei pauschalierenden Unternehmen entweder die Brutto-Verbuchung oder die Netto-Verbuchung. Grundsätzlich ist für Letztere auch die Netto-Verbuchung sinnvoll. Die erzielten Umsätze werden netto und die Umsatzsteuer gesondert als Ertrag bzw. die Vorsteuer als Aufwand ausgewiesen. Nur so lässt sich erkennen, in welcher Höhe ein tatsächlicher Pauschalierungsvorteil oder -nachteil entsteht. Hinzu kommt, dass die konsolidierten Umsatzangaben und die daraus abgeleiteten Kennzahlen sich insgesamt auf Netto-Beträge beziehen und damit intern und extern vergleichbar sind.

• **Buchführungssysteme.** Teilweise werden in Unternehmensverbänden für gewerbliche und landwirtschaftliche Buchführungen unterschiedliche Systeme oder Kontenrahmen verwendet. Je unterschiedlicher die Systeme, desto größer der Zeit- und damit Kostenaufwand. Falls möglich, sollten die Systeme vereinheitlicht werden, wobei für alle Unternehmen der landwirtschaftliche Kontenrahmen verwendet werden kann.

Fazit. Landwirtschaftliche Unternehmen wachsen und sind zunehmend diversifiziert. Dieses Wachstum findet dabei häufig in anderen Unternehmen und Rechtsformen statt. Um einen Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage von Unternehmensverbänden zu erhalten, sollten konsolidierte Jahresabschlüsse erstellt werden. Damit lässt sich ein wesentlich besserer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmensverbundes erhalten, der den Unternehmen einen besseren Überblick gibt und ihnen bei Banken insbesondere bei Rating und Finanzierungsverhandlungen gute Ausgangsbedingungen bietet.

*Dr. Hermann Spils ad Wilken,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Uelzen
www.societates.de*

INTERVIEW



*Christoph Benecke,
Agrar-Banking NORD/LB
Hannover*

»Konsolidierte Bilanzen werden immer wichtiger«

Banken fordern immer häufiger konsolidierte Bilanzen landwirtschaftlicher Unternehmensverbände. Das ist mit zusätzlichem Aufwand verbunden. Wir haben Christoph Benecke nach den Anforderungen gefragt.

Wann fordern Banken einen konsolidierten Jahresabschluss?

Das hängt von verschiedenen Faktoren ab. Ein maßgeblicher Punkt ist die Komplexität des Unternehmensverbundes. Je verschachtelter die Unternehmen und je vielfältiger die gewählten Rechtsformen sind, desto schwieriger wird es für die Bank, sich einen guten Überblick über die wirtschaftlichen Verhältnisse allein aus den Einzelabschlüssen zu verschaffen. Bestehen intensive gegenseitige Lieferungs- und Leistungsbeziehungen sowie Kapitalverflechtungen, reichen die Einzelbilanzen nicht mehr aus.

Das gilt auch für Wachstumsbetriebe?

Ja. Ist das Unternehmen in der Vergangenheit dynamisch gewachsen und plant dieses Wachstum auch fortzusetzen, wird die Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses nahezu unumgänglich. Ab drei bis fünf Unternehmungen, die zu einem Verbund gehören, fordern Banken einen konsolidierten Abschluss ein.

Das Ganze gibt es natürlich nicht zum Nulltarif. Zahlt sich der zusätzliche Zeit- und Kostenaufwand auch in Bezug auf das Rating aus?

Der Hauptnutzen eines konsolidierten Abschlusses liegt nicht in erster Linie in einer möglichen Ratingverbesserung. Viel wichtiger ist der Informationsgehalt, den dieser bietet. Er nutzt vor allem dem Unternehmer und erst im zweiten Schritt der Bank. Dabei muss man auch anmerken, dass viele Unternehmen erst durch Vorlage einer konsolidierten Bilanz kreditwürdig werden, weil sie der Bank transparent ihre wirtschaftlichen

Verhältnisse offenlegen können. Hier lohnt sich der zusätzliche Aufwand allemal, weil ansonsten weiteres betriebliches Wachstum kaum möglich wäre. Ich gehe aber davon aus, dass sich durch eine bessere Verhandlungsposition gegenüber der Bank der Zusatzaufwand für jeden Landwirt bezahlt macht.

Warum macht diese Arbeit nicht mein Kundenbetreuer, wenn er doch diese Daten für das Rating benötigt?

Erstens hat der Kundenbetreuer nicht alle notwendigen Informationen zur Konsolidierung, z. B. zu Lieferungen innerhalb des Verbundes. Darüber hinaus ist es nicht die Aufgabe der Bank, Jahresabschlüsse zu erstellen. Die Aufgabe der Bank ist die Beurteilung eines Abschlusses und daraus Entscheidungen für die Finanzierung abzuleiten.

Noch aufwendiger ist die Aufbereitung unterjähriger Zahlen und die Planung in konsolidierter Form. Gehört das bei Wachstumsbetrieben trotzdem heute schon zum generellen Anforderungskatalog der Banken?

Wenn der Landwirt einen konsolidierten Abschluss erstellt, dann ist es natürlich wünschenswert, dass auch die unterjährigen Zahlen und die Planung konsolidiert vorgelegt werden. Planungen werden heute schon in vielen Betrieben auf konsolidierter Basis erstellt, dies ist noch mit sehr viel Handarbeit und wenig Unterstützung aus den Buchhaltungsprogrammen verbunden. Konsolidierte unterjährige Auswertungen erstellen noch wenige Betriebe. Ich bin mir aber sicher, dass sich das ändert, sobald dies technisch besser gelöst ist. -ku-