

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Konzernrechnungslegung nach dem UGB, dem
HGB und den IFRS – Ein Vergleich“

Verfasserin

Cornelia Wassermann, Bakk.

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 066 915
Magisterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere:

1. dass ich diese Magisterarbeit selbständig verfasst habe, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfsmittel bedient habe;
2. dass ich diese Magisterarbeit bisher weder im In- noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Datum:

Unterschrift:

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VIII
Tabellenverzeichnis	IX
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Aufbau der Arbeit	2
2. Grundlagen	4
2.1. Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses	4
2.2. Der Konsolidierungskreis	10
2.2.1. <i>Konsolidierungskreis im engeren Sinn: Tochterunternehmen</i>	10
2.2.2. <i>Konsolidierungskreis im weiteren Sinn</i>	12
2.2.2.1. Gemeinschaftsunternehmen	12
2.2.2.2. Assoziierte Unternehmen	13
2.3. Bestandteile eines Konzernabschlusses	15
2.3.1. <i>Konzernbilanz</i>	15
2.3.2. <i>Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung</i>	16
2.3.3. <i>Konzernanhang</i>	18
2.3.4. <i>Konzernkapitalflussrechnung</i>	19
2.3.5. <i>Konzerneigenkapitalspiegel</i>	21
2.3.6. <i>Konzernsegmentberichterstattung</i>	22
3. Kapitalkonsolidierung	24
3.1. Grundlagen	24
3.2. Buchwertmethode	29
3.2.1. <i>Buchwertmethode nach dem UGB</i>	29
3.2.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	29
3.2.1.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	32
3.2.2. <i>Buchwertmethode nach dem HGB</i>	37
3.2.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	37
3.2.2.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	38

3.2.3. <i>Buchwertmethode nach den IFRS</i>	39
3.2.3.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	39
3.2.3.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	40
3.2.4. <i>Vergleich der Buchwertmethode nach dem UGB, dem HGB und den IFRS</i>	40
3.2.4.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	40
3.2.4.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	42
3.3. Neubewertungsmethode	42
3.3.1. <i>Neubewertungsmethode nach dem UGB</i>	42
3.3.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	42
3.3.1.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	46
3.3.2. <i>Neubewertungsmethode nach dem HGB</i>	50
3.3.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	50
3.3.2.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	52
3.3.3. <i>Neubewertungsmethode nach den IFRS</i>	53
3.3.3.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	53
3.3.3.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	53
3.3.4. <i>Vergleich der Neubewertungsmethode nach dem UGB, dem HGB und den IFRS</i>	56
3.3.4.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%	56
3.3.4.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%	57
4. Schuldenkonsolidierung	58
4.1. Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung sowie Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten	58
4.1.1. <i>Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem UGB</i>	58
4.1.2. <i>Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem UGB</i>	61
4.1.2.1. Rechnungsabgrenzungsposten	61
4.1.2.2. Rückstellungen	62
4.1.2.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	63
4.1.3. <i>Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem HGB</i>	64
4.1.4. <i>Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem HGB</i>	67
4.1.4.1. Rechnungsabgrenzungsposten	67

4.1.4.2. Rückstellungen	68
4.1.4.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	69
4.1.5. <i>Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach den IFRS</i>	70
4.1.6. <i>Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach den IFRS</i>	71
4.1.6.1. Rechnungsabgrenzungsposten	71
4.1.6.2. Rückstellungen	72
4.1.6.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	73
4.1.7. Vergleich von Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem UGB, dem HGB und den IFRS	74
4.1.8. <i>Vergleich der Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem UGB, dem HGB und den IFRS</i>	75
4.1.8.1. Rechnungsabgrenzungsposten	75
4.1.8.2. Rückstellungen	75
4.1.8.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	75
4.2. Aufrechnungsdifferenzen	76
4.2.1. <i>Aufrechnungsdifferenzen nach dem UGB</i>	76
4.2.1.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen	76
4.2.1.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen	77
4.2.1.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen	80
4.2.2. <i>Aufrechnungsdifferenzen nach dem HGB</i>	80
4.2.2.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen	80
4.2.2.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen	81
4.2.2.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen	82
4.2.3. <i>Aufrechnungsdifferenzen nach den IFRS</i>	83
4.2.3.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen	83
4.2.3.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen	83
4.2.3.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen	84
4.2.4. <i>Vergleich von Aufrechnungsdifferenzen nach dem UGB, dem HGB und den IFRS</i>	85
4.2.4.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen	85
4.2.4.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen	86
4.2.4.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen	86

5. Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen	88
5.1. Nach dem UGB.....	88
5.1.1. <i>Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen</i>	<i>88</i>
5.1.2. <i>Eliminierung der Zwischenergebnisse nach dem UGB.....</i>	<i>90</i>
5.1.2.1. Konsolidierung der Innenumsatzerlöse.....	90
5.1.2.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen.....	94
5.1.3. <i>Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem UGB.....</i>	<i>95</i>
5.2. Nach dem HGB.....	96
5.2.1. <i>Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen</i>	<i>96</i>
5.2.2. <i>Eliminierung der Zwischenergebnisse nach dem HGB.....</i>	<i>98</i>
5.2.2.1. Konsolidierung der Innenumsatzerlöse.....	98
5.2.2.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen.....	102
5.2.3. <i>Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem HGB...</i>	<i>103</i>
5.3. Nach den IFRS.....	104
5.3.1. <i>Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen</i>	<i>104</i>
5.3.2. <i>Eliminierung der Zwischenergebnisse nach den IFRS.....</i>	<i>105</i>
5.3.2.1. Konsolidierung der Innenumsatzerlöse.....	105
5.3.2.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen.....	108
5.3.3. <i>Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach den IFRS ...</i>	<i>109</i>
5.4. Vergleich von Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnisse nach dem UGB, dem HGB und den IFRS.....	110
5.5. Vergleich der Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem UGB, dem HGB und den IFRS.....	110
5.5.1. <i>Konsolidierung der Innenumsatzerlöse.....</i>	<i>110</i>
5.5.2. <i>Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen</i>	<i>111</i>
5.6. Vergleich des Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem UGB, dem HGB und den IFRS	112
6. Conclusio	113
Quellenverzeichnis	XI

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
BWG	Bankwesengesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BörseG	Börsegesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGT	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
EU	Europäische Union
f.	folgende(n,r)
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee

i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
KA	Konzernabschluss
KFS BW 2	Fachgutachten BW 2 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder
KG	Kommanditgesellschaft
mind.	mindestens
Mio.	Millionen
NB	Neubewertung
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OG	Offene Gesellschaft
PSG	Privatstiftungsgesetz
RGBl.	Reichsgesetzblatt
S.	Seite (n)
SB	Summenbilanz
SIC	Standing Interpretations Committee
ua.	und andere
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US	United States
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
Vgl.	vergleiche
VO	Verordnung

Z

Ziffer

zzgl.

zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Stufenkonzeption des Konzernbilanzrechts	10
Abbildung 2: Kapitalkonsolidierung	24
Abbildung 3: Darstellung der Schuldenkonsolidierung.....	58
Abbildung 4: Liefer- und Leistungsbeziehungen eines Konzernunternehmens	97

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Größenabhängige Befreiungen nach dem UGB.....	8
Tabelle 2: Größenabhängige Befreiungen nach dem HGB.....	9
Tabelle 3: Kapitalaufrechnung nach der Buchwertmethode.....	25
Tabelle 4: Kapitalaufrechnung nach der Neubewertungsmethode	26
Tabelle 5: Darstellung des Summenabschlusses	30
Tabelle 6: Geschäfts- oder Firmenwert.....	31
Tabelle 7: Konsolidierungsbuchungssatz.....	31
Tabelle 8: Erstellung Konzernabschluss	32
Tabelle 9: Erstellung der Summenbilanz	33
Tabelle 10: Berechnung des Unterschiedsbetrages	34
Tabelle 11: Berechnung Geschäfts- oder Firmenwert.....	34
Tabelle 12: Darstellung des Konsolidierungsbuchungssatzes	35
Tabelle 13: Verbuchung der Anteile anderer Gesellschafter.....	35
Tabelle 14: Erstellung Konzernabschluss	36
Tabelle 15: Verbuchung der stillen Reserven	44
Tabelle 16: Aufstellung der Summenbilanz.....	44
Tabelle 17: Kapitalaufrechnung	45
Tabelle 18: Konsolidierungsbuchungssatz.....	45
Tabelle 19: Konsolidierung und Konzernabschluss	46
Tabelle 20: Buchungssatz zur Aufdeckung der stillen Reserven	47
Tabelle 21: Neubewertung der T-AG	48
Tabelle 22: Berechnung des Geschäfts- oder Firmenwertes	48
Tabelle 23: Konsolidierungsbuchungssatz der Anteile an verbundenen Unternehmen	49
Tabelle 24: Umgliederung des Minderheitenanteils	49
Tabelle 25: Darstellung Konzernabschluss.....	50
Tabelle 26: Kapitalaufrechnung – Full-Goodwill-Methode.....	54
Tabelle 27: Kapitalaufrechnung – Partial-Goodwill-Methode	55
Tabelle 28: Korrekturbuchungen.....	60
Tabelle 29: Aktivposten gem. § 266 Abs. 3 HGB.....	66
Tabelle 30: Passivposten gem. § 266 Abs. 3 HGB	67

Tabelle 31: Posten unter der Bilanz oder im Anhang.....	67
Tabelle 32: Berechnungsschema Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Konzern	91
Tabelle 33: Konzernherstellungskosten	100
Tabelle 34: Ermittlung der Konzernherstellungskosten nach IAS/IFRS	106
Tabelle 35: Darstellung der Bestandteile eines Konzernabschlusses.....	114

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

In der vorliegenden Arbeit wird die Konzernrechnungslegung, genauer gesagt, die Vollkonsolidierung behandelt, wobei näher auf die Buchwertmethode und die Neubewertungsmethode eingegangen wird. In den letzten Jahren hat es wesentliche Veränderungen bezüglich der Kodifizierung im Bereich der Vollkonsolidierung gegeben. Die Problematik besteht darin, dass drei unterschiedliche Rechnungslegungssysteme, nämlich das Unternehmensgesetzbuch (UGB),¹ das Handelsgesetzbuch (HGB)² sowie die International Financial Reporting Standards (IFRS)³ beleuchtet werden, wobei diese einem ständigen Wandel unterliegen. Im Zuge dieser Arbeit sollen wesentliche Unterschiede der drei Rechnungslegungssysteme herausgefiltert werden. Ebenfalls wichtig zu erwähnen ist, dass die Rechnungslegung nach IFRS sich zu Beginn des Jahres 2011 bezüglich der Kodifizierung von Jahres- und Konzernabschlüssen verändert hat, welches eine besondere Herausforderung für das Erfassen dieser Arbeit darstellt.

Auch nach dem HGB gab es durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)⁴ wesentliche Veränderungen bezüglich der deutschen Bilanzierung.⁵ Durch diese große Bilanzrechtsreform werden nach § 315a Abs. 2 HGB kapitalmarktorientierte Unternehmen, das sind Unternehmen, welche Wertpapiere an einem öffentlichen Markt zum Handel anbieten, dazu verpflichtet ihren Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsvorschriften aufzustellen. Ist ein Unternehmen nicht kapitalmarktorientiert, dann besteht nach § 315a Abs. 3 HGB ein Wahlrecht zur Aufstellung eines Konzernab-

¹ Das Unternehmensgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.2.2012 (BGBl. I Nr. 72/2007), zuletzt geändert durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz vom 7.5.2008 (BGBl. I 70/2008).

² Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.5.2009 (BGBl. I S. 1102).

³ Internationale Rechnungslegung IAS/IFRS: Kodex des internationalen Rechts, 10. Auflage, Stand 1.1.2012 enthält International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) sowie SIC- und IFRIC Interpretationen.

⁴ Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.5.2009 (BGBl. 1102) ist am 29.5.2009 in Kraft getreten.

⁵ Vgl. Fülbier/Kuschel/Maier (2010), S. 11.

schlusses nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften. Die Bilanzrechtsreform hat weiters zur Folge, dass kein einziges Unternehmen in Deutschland den Konzernabschluss verpflichtend nach dem HGB erstellen muss.⁶

In Deutschland gilt für Konzernunternehmen, welche ihren Konzernabschluss erstmalig ab 1.1.2010 aufstellen, nur mehr die Neubewertungsmethode. Da die Buchwertmethode jedoch für Konzerne, welche zuvor die Kapitalkonsolidierung anhand dieser Methode vollzogen haben und immer noch vollziehen noch an Gültigkeit besitzt,⁷ wird diese Methode im Zuge dieser Arbeit trotzdem ausführlich behandelt. Bezüglich der Buchwertmethode nach den IFRS gilt, dass die Gesetzesänderungen schon mehrere Jahre zurückliegen und daher wird diese nicht näher behandelt, sondern diese wird lediglich der Vollständigkeit halber erwähnt.

1.2. Aufbau der Arbeit

In Kapitel 2 werden die Grundlagen der Konzernrechnungslegung dargestellt. Dabei wird zuerst erklärt, welche Art von Unternehmen zu der Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. In weiterer Folge wird auf den Konsolidierungskreis und die von der Konzernrechnungslegung betroffenen Unternehmen eingegangen. Anschließend soll eine kurze Übersicht über die Bestandteile des Konzernabschlusses gemäß UGB, HGB sowie den IAS/IFRS gegeben werden, wobei auch die wesentlichen Unterschiede aufgezeigt werden.

Kapitel 3 behandelt die Vollkonsolidierung nach der Erwerbsmethode, wobei es bei dieser mehrere Möglichkeiten der Durchführung gibt. Einerseits wird auf die Kapitalkonsolidierung und deren Besonderheiten im Zuge der Buchwertmethode und andererseits auf die der Neubewertungsmethode eingegangen. Bei beiden Methoden werden jeweils die drei Rechnungslegungssysteme, nämlich das UGB, das HGB und die IFRS getrennt voneinander betrachtet, wobei einerseits auf die Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% und andererseits auf die Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100% eingegangen

⁶ Vgl. Fülbier/Kuschel/Maier (2010), S. 13.

⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2011), S. 199.

wird. Den Abschluss dieses Kapitels bildet eine kurze Zusammenfassung der wesentlichen Unterschiede der drei Rechnungslegungssysteme.

In Kapitel 4 wird die Schuldenkonsolidierung behandelt, bei welcher bezüglich eines jeden Rechnungslegungssystems kurz auf den Gegenstand und den Umfang der Schuldenkonsolidierung eingegangen wird. Des Weiteren werden ausgewählte Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzpositionen näher beleuchtet. Bei der Schuldenkonsolidierung spielt die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen eine wesentliche Rolle, daher wird diesen auch ein Abschnitt im Rahmen dieser Arbeit gewidmet. Dieses Kapitel wird auch wie die Kapitel zuvor, durch eine abschließende Zusammenfassung die wesentlichen Unterschiede des UGB, des HGB und der IFRS aufzeigen.

Ein weiterer Bereich der Vollkonsolidierung umfasst die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen. Diese zwei Bereiche sind nach dem Gesetz getrennt voneinander zu betrachten, jedoch sind diese beiden Themenbereiche so eng miteinander verbunden, dass sie im Zuge dieser Arbeit zusammengefasst behandelt werden. Im Rahmen dieses Kapitels werden sowohl nach dem UGB, dem HGB und den IFRS der Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen näher betrachtet. Ein weiterer Abschnitt behandelt die Eliminierung der Zwischenergebnisse, wobei einerseits auf die Konsolidierung der Innenumsatzerlöse und andererseits auf die Konsolidierung anderer Erträge und Aufwendungen eingegangen wird. Ein weiterer Abschnitt behandelt den Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen. Am Ende des Kapitels der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen wird eine kurze Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse gegeben.

Die Arbeit endet mit einer Conclusio, in welcher die Konsolidierungsmethoden nochmals übersichtlich präsentiert werden.

2. Grundlagen

2.1. Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses

Damit eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses bestehen kann, ist das Bestehen eines Konzerns die wesentliche Voraussetzung. Daher wird im Folgenden kurz auf den Konzernbegriff eingegangen.

Die Definition des Konzernbegriffes ist in den §§ 15 Aktiengesetz (AktG)⁸ und 115 (Gesetz betreffend Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG))⁹ geregelt. Ein Konzern liegt nach § 15 Abs. 1 AktG und nach § 115 Abs. 1 GmbHG dann vor, wenn es sich um rechtlich selbständige Unternehmen handelt, welche zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst werden. Die einzelnen Unternehmen werden als Konzernunternehmen bezeichnet. Eine weitere Definition des Konzernbegriffes ist in den §§ 15 Abs. 2 AktG und 115 Abs. 2 GmbHG geregelt, welche besagt, dass wenn ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund einer Beteiligung unter mittelbaren oder unmittelbaren beherrschendem Einfluss steht, dann gelten sowohl das beherrschte als auch das beherrschende Unternehmen gemeinsam als Konzern und die einzelnen Unternehmen werden als Konzernunternehmen bezeichnet.

Die Erstellung eines Konzernabschlusses kann unterschiedliche Gründe haben. Einerseits kann ein Konzernabschluss aufgrund von gesetzlichen Verpflichtungen aufgestellt werden müssen und andererseits kann es die Grundlage des Konzerncontrollings darstellen. Während einem Jahresabschluss unterschiedliche Funktionen beigemessen werden, wie bspw. Dokumentation, Information, Zahlungsbemessung, Ausschüttungsbemessung, betriebswirtschaftliche Funktion ua., hat der Konzernabschluss lediglich die Informationsfunktion. Werden Daten aus einem Konzernabschluss als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen verwendet, dann kommt dem Konzernabschluss neben der Informationsfunktion noch eine betriebswirtschaftliche Funktion zu. Jedoch hat der

⁸ Bundesgesetz über Aktiengesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.12.2009 (BGBl. I 2009/71), zuletzt geändert durch das Bundesgesetz vom 24.1.2011 (BGBl. I 2011/98).

⁹ Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (RGBl. 1906/58), zuletzt geändert durch das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz vom 11.4.2011 (BGBl. I 2011/53).

Konzernabschluss keine Bedeutung für die Gewinnausschüttung bzw. steuerliche Bemessungsgrundlage.¹⁰

Nach den Regelungen gemäß § 244 Abs. 1 und 2 UGB ist die Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtend, wenn Unternehmen unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft stehen. Ebenso sind gemäß § 244 Abs. 3 UGB gleichgestellte Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist, zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet. Dies hat zur Folge, dass die Rechtsform der GmbH & Co KG oder der OG, bei welcher ausschließlich juristische Personen fungieren, zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Handelt es sich um Privatstiftungen, so haben diese nach § 18 Privatstiftungsgesetz (PSG)¹¹ einen etwaigen Konzernabschluss nach den Regelungen der §§ 244 - 267 UGB aufzustellen. Gemäß dem § 59 Bankwesengesetz (BWG)¹² gilt die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses auch für Banken jeder Rechtsform. Auch für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ist nach § 80 Abs. 1 Z 2 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG)¹³ ein Konzernabschluss verpflichtend aufzustellen.

Bezüglich § 244 Abs. 1 UGB gilt, dass der Tatbestand einer einheitlichen Leitung Voraussetzung für das Bestehen eines Konzerns ist und diese in Verbindung mit einer Beteiligung von mindestens 20% nach § 228 UGB gesetzt wird. Dieser Tatbestand entspricht der Begriffsdefinition des § 15 AktG und des § 115 GmbHG. Des Weiteren ist eine Kapitalgesellschaft, welche ein Mutterunternehmen ist und ihren im Firmenbuch eingetragenen Sitz im Inland (Österreich) hat, dazu verpflichtet, einen Konzernabschluss nach UGB zu erstellen, wenn bestimmte Merkmale erfüllt sind. Diese Merkmale werden als sogenannte Control Tatbestände bezeichnet und sind in Österreich in § 244 Abs. 2 Z 1 - 4

¹⁰ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 2 f.; *Müller* (2010), S. 108.

¹¹ Bundesgesetz über Privatstiftungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.10.1993 (BGBl. 1993/694), zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz vom 30.12.2010 (BGBl. 2010/111).

¹² Bundesgesetz über das Bankwesen in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.7.1993 (BGBl. Nr. 532/1993), zuletzt geändert durch das Stabilitätsgesetz vom 24.4.2012 (BGBl. Nr. 35/2012).

¹³ Versicherungsaufsichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl. 1993/ S. 2), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 15.3.2012 (BGBl. I S. 462).

UGB geregelt. Auch nach dem HGB und den IFRS bestehen diese Control Tatbestände, welche im Folgenden dargestellt werden:

- der Muttergesellschaft kommt die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zu;
- das Recht auf Bestellung und Abberufung der Mehrheit des Verwaltungs- und Leitungsorgans;
- das Recht auf beherrschenden Einfluss (die Finanz- und Geschäftspolitik eines Tochterunternehmens wird durch das Mutterunternehmen bestimmt);
- der Muttergesellschaft wird die Mehrheit der Stimmrechte des Verwaltungs- und Leitungsorgans durch Stimmbindungsverträge verschafft.¹⁴

Ist ein Mutterunternehmen dazu verpflichtet, einen Konzernabschluss nach den IFRS aufzustellen, so hat dies zur Folge, dass dieser Konzernabschluss nach dem UGB eine befreiende Wirkung hat. Ein Konzernabschluss nach IFRS muss dann von einem Mutterunternehmen aufgestellt werden, wenn es sich nach Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002¹⁵ um ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen handelt. Jedoch muss das Mutterunternehmen bei Offenlegung des nach internationalen Standards aufgestellten Konzernabschlusses ausdrücklich darauf hinweisen, dass die befreiende Wirkung nach UGB eintritt. Auch wenn der Konzernabschluss nach den IFRS aufgestellt wird, sind die Regelungen des UGB, welche in § 245a Abs. 1 UGB geregelt sind, nicht außer Acht zu lassen.

In § 245a Abs. 1 UGB ist beispielhaft geregelt, dass nach § 193 Abs. 4 zweiter Halbsatz UGB der Abschluss in „Euro“ bzw. in deutscher Sprache aufzustellen ist. Eine weitere Regelung, auf welche § 245a Abs. 1 UGB verweist ist § 247 Abs. 3 UGB, welche festlegt, dass die Tochterunternehmen dem Mutterunternehmen alle zur Aufstellung des Konzernabschlusses notwendigen Unterlagen (Jahresabschluss, Lagebericht,...) zur Verfügung stellen muss.

¹⁴ Vgl. §§ 244 Abs. 2 Z 1 - 4 UGB, 290 Abs. 2 Nr. 1 - 4 HGB, IAS 27.13a – d.

¹⁵ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, zuletzt geändert durch Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 283 vom 27.10.2001, S. 28).

Wird ein Tochterunternehmen, dass gleichzeitig ein Mutterunternehmen ist bereits in einen Konzernabschluss, welcher nach österreichischen oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften aufgestellt wurde, durch ein übergeordnetes Mutterunternehmen einbezogen, so ist es nicht erforderlich, dass das bereits einbezogene Tochterunternehmen selbst einen Konzernabschluss erstellt. Dies hat zur Folge, dass ein Teilkonzernabschluss nur dann von dem Tochterunternehmen aufzustellen ist, wenn dies spätestens sechs Monate vor Ablauf des Konzerngeschäftsjahres vom Aufsichtsrat oder einer Minderheitsgesellschaft verlangt wird, wobei im Falle einer Minderheit, diese zumindest 10% des anteiligen Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von € 1.400.000.- Euro erreichen muss. Ein Teilkonzernabschluss kann auch von Anteilsberechtigten verlangt werden, wenn die inländische Tochtergesellschaft in einem ausländischen Konzernabschluss berücksichtigt wird, jedoch müssen die Anteilsberechtigten entweder 5% des anteiligen Nennkapitals halten oder über den anteiligen Betrag von € 700.000.- verfügen. Fallen die zuvor angeführten Gründe der Befreiung gemäß § 245 Abs. 1 UGB weg, dann ist § 246 Abs. 2 UGB sinngemäß anzuwenden.

Eine Ausnahme der Befreiung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ist in § 245 Abs. 5 UGB geregelt. In dieser gesetzlichen Regelung ist festgelegt, dass die Befreiung nach § 245 Abs. 1 UGB nicht in Anspruch genommen werden darf, wenn Aktien oder andere von dem zu befreienden Tochterunternehmen ausgegebene Wertpapiere an einem geregelten Markt zum Handel zugelassen werden. Ein geregelter Markt nach § 1 Abs. 2 Börsegesetz (BörseG)¹⁶ kann ein ordnungsgemäß funktionierender Wertpapiermarkt, welcher für das Publikum offen zugänglich ist sein.

Gemäß § 246 Abs. 1 UGB ist ein Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn bestimmte größenabhängige Befreiungen bezüglich der Bilanzsumme, den Umsatzerlösen und der Arbeitnehmer vorliegen. Im UGB gibt es die Bruttomethode von der Nettomethode zu unterscheiden. Während innerhalb der Bruttomethode eine Aufsummierung al-

¹⁶ Börsegesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.11.1989 (BGBl. Nr. 555/1989), zuletzt geändert durch das Stabilitätsgesetz vom 24.4.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012).

ler Werte aller Konzerneinzelabschlüsse stattfindet (Summenabschluss), erfolgt im Rahmen der Nettomethode zuerst die Aufsummierung der Konzerneinzelabschlusswerte und anschließend die Konsolidierung (Konzernabschluss).¹⁷

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	21,0 Mio. €	17,5 Mio. €
Umsatzerlöse	42,0 Mio. €	35,0 Mio. €
Arbeitnehmer	250 Personen	250 Personen

Tabelle 1: Größenabhängige Befreiungen nach dem UGB¹⁸

Wenn die in der obigen Tabelle ersichtlichen Merkmale am Abschlussstichtag in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden, dann treten die Rechtsfolgen der größenabhängigen Befreiungen ab dem folgenden Geschäftsjahr ein.¹⁹

Wie nach dem UGB besteht nach deutschem Recht eine Konzernrechnungspflicht nur dann, wenn es sich um einen sogenannten Unterordnungskonzern handelt. Es handelt sich um einen Unterordnungskonzern, wenn ein Mutterunternehmen und ein Tochterunternehmen bestehen, also ein hierarchisches Verhältnis vorliegt. Besteht ein solches Mutter-Tochter-Verhältnis, dann ist gemäß § 290 Abs. 1 HGB das Mutterunternehmen verpflichtet einen Konzernabschluss zu erstellen.²⁰ Handelt es sich im Gegensatz dazu, um einen Gleichordnungskonzern, dann besteht sowohl nach dem UGB als nach dem HGB keine Aufstellungspflicht für einen Konzernabschluss.²¹ Von der Aufstellung eines Konzernabschlusses ist ein Unternehmen befreit, wenn dieses gleichzeitig ein Mutterunternehmen und ein Tochterunternehmen eines weiteren Mutterunternehmens ist, welche den übergeordneten Konzernabschluss erstellt. Ein Mutterunternehmen ist von der Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses auch befreit, wenn sie gemeinsam mit dem Tochterunternehmen bestimmte Größenmerkmale, wie Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Anzahl der Arbeitnehmer nicht über-

¹⁷ Vgl. Coenenberg (2005), S. 567.

¹⁸ Vgl. § 246 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UGB.

¹⁹ Vgl. § 246 Abs. 2 UGB.

²⁰ Vgl. § 290 Abs. 1 HGB.

²¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2011), S. 83; Fröhlich (2012), S. 14.

schreitet.²² Nachfolgend wird auch hier eine kurze Übersichtstabelle bezüglich der größenabhängigen Befreiungen getrennt nach der Brutto- und Nettomethode nach dem HGB dargestellt:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	23,1 Mio. €	19,25 Mio. €
Umsatzerlöse	46,2 Mio. €	38,5 Mio. €
Arbeitnehmer	250 Personen	250 Personen

Tabelle 2: Größenabhängige Befreiungen nach dem HGB²³

Ebenfalls ist ein Mutterunternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Lageberichtes nach § 290 Abs. 5 HGB i.V.m. § 296 HGB befreit, wenn die Tatbestände nach § 296 HGB erfüllt sind. Ein weiterer Grund für die Befreiung des Mutterunternehmens von der Aufstellung eines Konzernabschlusses ist die Befreiung mangels konsolidierungspflichtiger Tochterunternehmen gemäß § 296 HGB, welche in Kapitel 2.2.1. Konsolidierungskreis im engeren Sinn: Tochterunternehmen noch näher erläutert wird.²⁴ Handelt es sich um ein Mutterunternehmen, welches nach § 315a Abs. 3 HGB i.V.m. § 315a Abs. 1 HGB nicht kapitalmarktorientiert ist, dann darf der Konzernabschluss mit befreiender Wirkung nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt werden.

Nach den internationalen Regelungen haben grundsätzlich alle Mutterunternehmen einen Konzernabschluss aufzustellen, außer es handelt sich um eine Befreiung durch den IAS 27.10 a - d, welche im Folgenden kurz näher erläutert werden.²⁵ Ein Mutterunternehmen wird von der Aufstellungspflicht befreit, wenn es sich einerseits um ein hundertprozentiges Tochterunternehmen handelt, welches in einen übergeordneten Konzernabschluss miteinbezogen wird und andererseits, wenn es sich um kein kapitalmarktorientiertes Unternehmen handelt. Dies bedeutet, dass keine Schuld- und Eigenkapitalinstrumente am Kapitalmarkt gehandelt werden. Ein weiterer Befreiungsgrund besteht darin, wenn

²² Vgl. §§ 291 Abs. 1 HGB, 292 Abs. 1 HGB, 293 Abs. 1 HGB.

²³ Vgl. § 293 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 HGB.

²⁴ Vgl. § 296 Abs. 1 - 3 HGB.

²⁵ Vgl. IAS 27.9.

das Mutterunternehmen nicht die Absicht hat ihre Abschlüsse bei einer Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde einzubringen. Sollte ein Mutterunternehmen bereits in einem Konzernabschluss eines übergeordneten Mutterunternehmens konsolidiert worden sein, dann stellt dies ebenfalls einen Befreiungsgrund von der Aufstellungspflicht eines Konzernabschlusses dar.²⁶ Größenabhängige Befreiungen wie sie nach dem UGB und nach dem HGB vorkommen, gibt es nach den IFRS nicht.²⁷

2.2. Der Konsolidierungskreis

2.2.1. Konsolidierungskreis im engeren Sinn: Tochterunternehmen

Nachfolgend wird aufgezeigt, welche Unternehmen in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind. Man spricht vom sogenannten Konsolidierungskreis. Hierbei wird der Konsolidierungskreis im engeren Sinn vom Konsolidierungskreis im weiteren Sinn unterschieden. Sowohl nach dem UGB, dem HGB als auch nach den IFRS erfolgt die Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach dem Stufenkonzept, welches wie folgt aussieht:²⁸

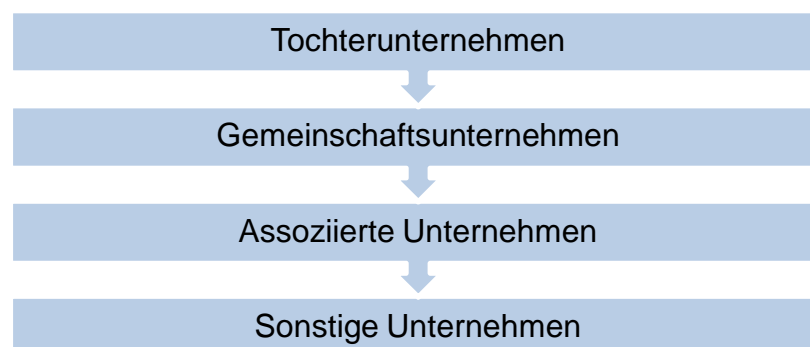


Abbildung 1: Stufenkonzeption des Konzernbilanzrechts²⁹

Beim Konsolidierungskreis im engeren Sinn kommt das sogenannte Weltabschlussprinzip zur Geltung. Dieses Prinzip besagt, dass in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens, alle Tochterunternehmen einzubeziehen sind, ohne dass Rücksicht auf den Sitz oder die Rechtsform der Tochterunternehmen genommen wird. Der Konsolidierungskreis im engeren Sinn umfasst

²⁶ Vgl. IAS 27.10 a – d.

²⁷ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 160.

²⁸ Vgl. Küting/Weber (2010), S.163; Fröhlich (2012), S. 116 f.

²⁹ Grafik entnommen aus Küting/Weber (2010), S. 163.

demgemäß nur das Mutterunternehmen und alle vollzukonsolidierenden Tochterunternehmen, sofern die Einbeziehung gem. § 249 UGB bzw. gem. § 296 HGB nicht unterbleibt.³⁰ Bei beiden zuvor genannten Gesetzestexten nach UGB und HGB handelt es sich um den Verzicht auf die Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss, wobei im Folgenden kurz auf die Inhalte eingegangen wird.

Gemäß § 249 Abs. 1 UGB ist ein Tochterunternehmen einerseits nicht in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn nach Z 1 erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens bezüglich des Vermögens und der Geschäftsführung nachhaltig beeinträchtigen. Andererseits ist ein Einbezug des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss nach Z 2 nicht erforderlich, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses notwendigen Angaben nicht ohne verhältnismäßig hohe Verzögerungen und Kosten zu erhalten sind. Hierbei ist jedoch Bedacht auf die Größe des Unternehmens zu nehmen. Weiters ist ein Tochterunternehmen gem. § 249 Abs. 2 UGB nicht in den Konzernabschluss einzubeziehen, wenn dieses zur Vermittlung der Vermögens,- Finanz- und Ertragslage eine unbedeutende Rolle spielt. Bestehen mehrere Tochterunternehmen, welche einzeln von untergeordneter Bedeutung sind, jedoch bei gemeinsamer Betrachtungsweise keine untergeordnete Bedeutung vorliegt, so sind diese in den Konzernabschluss einzubeziehen. Wenn es gem. § 249 Abs. 1 und 2 UGB zu einem Verzicht auf die Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss kommt, dann ist dies gem. § 249 Abs. 3 UGB im Konzernanhang zu begründen. Sollte kein Konzernanhang vorhanden sein, so ist der Verzicht auf Einbeziehung im Anhang des Jahresabschlusses zu erläutern.

Nach der deutschen Gesetzgebung ist § 296 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB ident mit jenem des UGB. Des Weiteren braucht ein Tochterunternehmen gem. § 296 Abs. 2 Nr. 3 HGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, wenn die Anteile des Tochterunternehmens ausschließlich zur Weiterveräußerung gehalten werden. Auch § 296 Abs. 2 HGB ist ident mit der österreichischen Rechts-

³⁰ Vgl. §§ 247 Abs. 1 UGB, 294 Abs. 1 HGB, IAS 27.12.

lage des § 249 Abs. 2 UGB und wird daher nicht nochmals erläutert. Liegt ein Verzicht auf die Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss vor, so ist dies gem. § 296 Abs. 3 HGB im Konzernanhang zu begründen.

In Bezug auf das Tochterunternehmen erfolgt der Einbezug in den Konzernabschluss mittels der Vollkonsolidierung. Dies bedeutet, dass die gesamten Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen des Tochterunternehmens zur Gänze in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einfließen.³¹

2.2.2. Konsolidierungskreis im weiteren Sinn

2.2.2.1. Gemeinschaftsunternehmen

Der Konsolidierungskreis im weiteren Sinn umfasst sowohl Tochterunternehmen, als auch Unternehmen, welche anteilmäßig in den Konzernabschluss einzubeziehen sind und Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden. Es handelt sich dabei einerseits um Gemeinschaftsunternehmen oder auch Joint Ventures genannt und andererseits um assoziierte Unternehmen.³²

Übt ein bereits in einen Konzernabschluss einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen gemeinsam mit einem Partnerunternehmen gemeinschaftliche Führung auf ein weiteres Unternehmen aus, dann spricht man von einem Gemeinschaftsunternehmen, welches anteilmäßig mit dem Kapital in den Konzernabschluss einbezogen wird.³³ Dies wird dadurch begründet, dass Gemeinschaftsunternehmen keiner vollständigen Beherrschung unterliegen. Nach dem internationalen Regelungswerk gibt es drei unterschiedliche Arten von Gemeinschaftsunternehmen zu unterscheiden:

- Gemeinschaftliche Tätigkeiten,
- gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte und
- gemeinschaftlich geführte Unternehmen.³⁴

³¹ Vgl. §§ 253 Abs. 1 UGB, 300 Abs. 2 HGB, IAS 27.13.

³² Vgl. §§ 262 Abs. 1 UGB, 310 Abs. 1 HGB.

³³ Vgl. IAS 31.3.

³⁴ Vgl. IAS 31.7.

Für die Beteiligungsbewertung sind nur die gemeinschaftlich geführten Unternehmen von Bedeutung. Sowohl nach dem UGB, dem HGB als auch nach den IFRS ist es erforderlich, dass die gemeinschaftliche Leitung tatsächlich ausgeübt wird, wobei an einem Gemeinschaftsunternehmen zumindest zwei Partnerunternehmen beteiligt sein müssen. Die Beteiligungen jedoch müssen nicht in selber Höhe sein. Wenn es jedoch um die gemeinschaftliche Führung geht, dann müssen die Partnerunternehmen, welche die Führung aufgrund von Gesetz, Satzung oder Vertrag zugesprochen bekommen, auch die gleichen Einflussmöglichkeiten haben. Jedes Gemeinschaftsunternehmen bleibt auch bei Einbezug in einen Konzernabschluss ein selbständiges Unternehmen.³⁵

Bezüglich der Anwendung der Quotenkonsolidierung bei Gemeinschaftsunternehmen besteht ein Wahlrecht. Wird von diesem Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, dann ist das Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode zu behandeln,³⁶ welche in dieser Arbeit nicht näher erläutert wird.

2.2.2.2. Assoziierte Unternehmen

Wie in Abbildung 1 ersichtlich ist, sind assoziierte Unternehmen im Stufenkonzept eine Ebene unter den Gemeinschaftsunternehmen und bilden somit den Abschluss des Konsolidierungskreises im weiteren Sinn. Alle sonstigen Unternehmen spielen im Rahmen der Konzernrechnungslegung keine Rolle und werden daher gleich behandelt wie im Jahresabschluss. Wenn von assoziierten Unternehmen gesprochen wird, dann spricht man auch von einer Art Auffangtatbestand – denn alle Tochter- und Gemeinschaftsunternehmen, welche weder in der Vollkonsolidierung noch in der Quotenkonsolidierung berücksichtigt werden, finden ihren Ansatz in der Equity-Methode und stellen somit ein assoziiertes Unternehmen dar.³⁷

Auch wenn die assoziierten Unternehmen einen sogenannten Auffangtatbestand darstellen, ist zu beachten, dass nach dem UGB der „maßgebliche Einfluss“ erforderlich ist.³⁸ Maßgeblicher Einfluss wird nach dem UGB dann wider-

³⁵ Vgl. IAS 31.7, § 262 Abs. 1 UGB.

³⁶ Vgl. §§ 262 Abs. 1 UGB, 310 Abs 1. HGB, 311 f. HGB, IAS 31.30, IAS 31.38.

³⁷ Vgl. § 263 Abs. 1 UGB.

³⁸ Vgl. *Gräfer/Scheld* (2009), S. 39.

legbar vermutet, wenn eine Beteiligung von zumindest 20% vorliegt.³⁹ Auch nach dem deutschen HGB wird ein maßgeblicher Einfluss vermutet, wenn eine Beteiligung von mind. 20% an einem verbundenen Unternehmen gehalten wird.⁴⁰

Hingegen reicht es nach dem internationalen Regelungswerk aus, wenn ein maßgeblicher Einfluss vorhanden ist. Der maßgebliche Einfluss ist dadurch gekennzeichnet, dass der Eigentümer direkt oder indirekt 20% der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen hält. Diese Vermutung ist auch nach IAS 28.6 widerlegbar. Nach den IFRS besteht im Gegensatz zum UGB und HGB kein Erfordernis einer Beteiligung, sondern es reicht aus, wenn Anteile an einem verbundenen Unternehmen gehalten werden.⁴¹

Nach allen drei Rechnungslegungsnormen werden die assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode bewertet und in den Konzernabschluss einbezogen. Die Equity-Methode darf jedoch nur angewendet werden, wenn eine dauerhafte Halteabsicht besteht bzw. wenn der Beteiligung keine untergeordnete Bedeutung zukommt.⁴²

Der wesentliche Unterschied bei der Betrachtung der assoziierten Unternehmen nach allen drei Rechnungslegungsnormen ist jener, dass sowohl nach dem UGB, als auch nach dem HGB ein maßgeblicher Einfluss vermutet wird und dieser nur dann gegeben ist, wenn eine Beteiligung von mind. 20% an einem verbundenen Unternehmen gehalten wird. Im Gegensatz dazu, ist nach den IFRS auch der maßgebliche Einfluss erforderlich für das Bestehen eines assoziierten Unternehmens, jedoch reicht es aus, wenn Anteile an einem verbundenen Unternehmen gehalten werden.

³⁹ Vgl. §§ 263 Abs. 1 UGB i.V.m. 244 Abs. 6 UGB.

⁴⁰ Vgl. §§ 311 Abs. 1 HGB, 271 Abs. 1 HGB.

⁴¹ Vgl. IAS 28.2.

⁴² Vgl. §§ 263 Abs. 2 UGB, 311 Abs. 2 HGB, 312 HGB, IAS 28.13.

2.3. Bestandteile eines Konzernabschlusses

2.3.1. Konzernbilanz

Die Konzernbilanz ist in Anlehnung an die Bilanzgliederung im Jahresabschluss zu erstellen. Gemäß § 251 Abs. 2 UGB dürfen die Vorräte in einem Bilanzposten zusammengefasst werden, wenn deren Aufgliederung einen unverhältnismäßig hohen Aufwand mit sich bringen würde. Wenn mehrere selbständige Konzernunternehmen vorhanden sind, dann bilden nach dem UGB die unternehmensrechtlichen Bilanzen die Grundlage für den Konzernabschluss. Diese unternehmensrechtlichen Bilanzen müssen zu einem einheitlichen Stichtag in einer einheitlichen Währung erstellt werden. Auch die einheitliche Gliederung spielt dabei eine wesentliche Rolle, wobei diese nach dem UGB nach der Liquidität erfolgt.⁴³ Der Konzernabschluss hat auch wie der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen und die Vermögens-, die Finanz- und die Ertragslage des Konzerns den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend so darzustellen als handle es sich um ein einziges Unternehmen. Ist die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aus besonderen Umständen nicht möglich, dann sind im Konzernanhang zusätzliche Angaben erforderlich.⁴⁴

Nach dem HGB hat die Konzernbilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen und somit die Vermögens-, die Finanz- und die Ertragslage des Konzerns so darzustellen, als handle es sich um ein einziges Unternehmen.⁴⁵ Das Gliederungsschema der einzelgesellschaftlichen Bilanz ist für die Konzernbilanz anzuwenden, wobei die Bilanzgliederung nach der Liquidität erfolgt. Vorräte dürfen in einem Posten zusammengefasst werden, wenn die Aufgliederung wegen besonderer Umstände einen unverhältnismäßig hohen Aufwand darstellt. Vermittelt die Bilanz wegen besonderer Umstände kein den tatsächlichen Verhältnissen getreues Bild, dann sind zusätzliche Angaben im Konzernanhang zu machen.⁴⁶

⁴³ Vgl. § 251 Abs. 1 UGB; Bilanzgliederung ersichtlich aus § 224 UGB.

⁴⁴ Vgl. § 250 Abs. 2 und Abs. 3. UGB.

⁴⁵ Vgl. § 297 Abs. 2 und Abs. 3 HGB.

⁴⁶ Vgl. § 298 Abs. 1 und Abs. 2 HGB; Bilanzgliederung ersichtlich aus § 266 HGB.

Innerhalb der IFRS existiert keine Unterscheidung zwischen Jahres- und Konzernabschluss, denn sowohl für den Jahresabschluss als auch für den Konzernabschluss ist kein fixes Gliederungsschema vorgegeben.⁴⁷ Es wird lediglich eine Mindestgliederung vorgeschrieben, an welche sich der Bilanzersteller zu halten hat.⁴⁸ Nach den IFRS sind die Bilanzposten streng nach Fristigkeiten anzuordnen, außer die Gliederung durch Liquidität würde relevantere Informationen⁴⁹ (z.B. bei Banken und Finanzinstituten) liefern. Die Trennung zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögensgegenständen wird in etwa bei einem Jahr angesehen.⁵⁰

Als wesentlicher Unterschied bezüglich der Konzernbilanz ist erkennbar, dass sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB die Gliederung der Konzernbilanz an die Gliederung der Bilanz im Jahresabschluss angelehnt ist und diese nach der Liquidität erfolgt. Hingegen erfolgt nach den IFRS die Gliederung grundsätzlich nach der Fristigkeit, außer die Liquiditätsgliederung würde relevantere Daten liefern. Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass nach den IFRS lediglich eine Mindestgliederung vorgegeben ist, während nach dem UGB und dem HGB ein fixes Gliederungsschema vorgegeben ist.

2.3.2. Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

Ähnlich wie bei der Konzernbilanz ist sowohl nach dem UGB, als auch nach dem HGB die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung in Anlehnung an die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses aufzustellen. Die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung kann demzufolge entweder nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden. Während nach dem Gesamtkostenverfahren sämtliche Kosten und Erlöse einer Periode gegenübergestellt werden, werden im Rahmen des Umsatzkostenverfahrens nur jene Kosten und Erlöse gegenübergestellt, welche durch die Erwirtschaftung des Umsatzes in Zusammenhang stehen. Wenn zur besseren Ver-

⁴⁷ Vgl. IAS 1.4.

⁴⁸ Vgl. IAS 1.54.

⁴⁹ Vgl. IAS 1.60.

⁵⁰ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 584 f.; Niebecker/Kirchmann (2011), S. 39.

ständigkeit zusätzliche Posten in der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich sind, dann können diese ausgewiesen werden.⁵¹

Wie schon bei der Konzernbilanz verzichtet die internationale Rechnungslegung auch bei der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung auf eine vorgegebene detaillierte Gliederung. Es besteht wiederum nur eine Mindestgliederung. Neben der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UGB und dem HGB bestehen nach den IFRS weitere Komponenten, nämlich die ergebnisneutralen Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres. Werden diese beiden grundlegenden Komponenten zusammengefasst spricht man von der Konzern-Gesamtergebnisrechnung. Die Konzern-Gesamtergebnisrechnung ist nach IAS 1 für Geschäftsjahre, welche nach dem 1.1.2009 beginnen, verpflichtend. Bezüglich des Ausweises der Gesamtergebnisrechnung kann zwischen dem One-Step Approach und dem Two-Step Approach unterschieden werden. Beim One-Step Approach wird die Gewinn- und Verlustrechnung um die erfolgsneutralen Konten verlängert und in Summe dargestellt, während der Two-Step Approach die Gewinn- und Verlustrechnung unverändert lässt und die Gesamtergebnisrechnung als eigenständiges Rechenwerk ausgewiesen wird.⁵²

Die Konzern-Gesamtergebnisrechnung nach den IFRS kann auch nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden.⁵³ Wenn sich ein Unternehmen dazu entscheidet die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen, dann sei anzumerken, dass zusätzliche Informationen zu Abschreibungen, Personalaufwendungen und den künftigen Cash Flows angegeben werden müssen. Das Umsatzkostenverfahren liefert den Adressaten oft relevantere Informationen als das Gesamtkostenverfahren, jedoch kann die Zuordnung von Aufwendungen auf Funktionen willkürlich sein und auf erheblichen Ermessensspielräumen beruhen.⁵⁴

Zusammenfassend gilt, dass die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nach allen drei Rechnungslegungsarten sowohl nach dem Gesamtkostenverfahren

⁵¹ Vgl. §§ 231 UGB, 275 HGB

⁵² Vgl. *Niebecker/Kirchmann* (2011), S. 40.

⁵³ Vgl. IAS 1.82, IAS 1.99.

⁵⁴ Vgl. IAS 1.103, IAS 1.104, IAS 1.105.

als auch nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden darf. Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass nach den IFRS im Gegensatz zum UGB und HGB nur eine Mindestgliederung vorgegeben ist und die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung nach den IFRS um die erfolgsneutralen Komponenten zur Gesamtergebnisrechnung erweitert wird.

2.3.3. Konzernanhang

Um die Informationen über die Vermögens-, die Finanz- und die Ertragslage der Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu ergänzen, wird ein Konzernanhang erstellt, in welchem etwaige Erläuterungen festgehalten werden. Ebenfalls sind im Konzernanhang die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erläutern.⁵⁵ Nach dem UGB ist es gestattet den Konzernanhang mit dem Anhang des Jahresabschlusses zusammenzufassen, welche eine Erleichterung in der Anhangzusammenstellung bietet. Voraussetzung hierfür ist jedoch die gemeinsame Offenlegung von Konzernabschluss und Jahresabschluss des Mutterunternehmens. Im Konzernanhang sind zahlreiche Erläuterungen betreffend Konzernabschlussposten vorgeschrieben, aber auch Angaben bezüglich Arbeitnehmer- und Vorstandsvergütungen sind im Konzernanhang nach dem UGB zu erfassen.⁵⁶

Auch nach dem HGB besteht ein Wahlrecht zur Zusammenfassung des Konzernanhangs mit dem Anhang des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens.⁵⁷ Auch hier ist die Begründung dafür, dieselbe wie nach dem UGB, nämlich, dass eine Erleichterung der Anhangzusammenstellung erfolgen soll bzw. sollen dadurch auch Wiederholungen von einzelnen Erläuterungen vermieden werden. Wie nach dem UGB ist auch nach dem HGB die Voraussetzung der gemeinsamen Offenlegung zu erfüllen.

Im Konzernanhang nach HGB sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, welche zur Erstellung der Konzernbilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewandt wurden zu erläutern.⁵⁸ Kommt es zu Abweichungen

⁵⁵ Vgl. § 265 Abs. 1 UGB.

⁵⁶ Vgl. §§ 265, 266 UGB, 251 Abs. 3 UGB.

⁵⁷ Vgl. § 298 Abs. 3 HGB.

⁵⁸ Vgl. § 313 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, sowie Konsolidierungsmethoden, dann sind die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Konzernanhang gesondert auszuweisen.⁵⁹ Des Weiteren sind im Konzernanhang Informationen über die Währungsumrechnung,⁶⁰ Name und Sitz der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen,⁶¹ u.a. anzugeben. Ferner sind im Konzernanhang sonstige Pflichtangaben gem. § 314 HGB anzugeben, wobei es sich bspw. um Angaben über den Gesamtbetrag der im Konzernabschluss enthaltenen Verbindlichkeiten oder die Aufgliederung der Umsätze nach dem Tätigkeitsbereich handelt.

Bezüglich der Konzernanhangangaben betreffend den IFRS gilt, dass in verschiedenen Standards zahlreiche verpflichtende Anhangangaben geregelt sind. Wird ein IFRS-Konzernabschluss gemäß EU-VO aufgestellt, egal ob verpflichtend oder freiwillig i.S.d. § 245a UGB, so sind zusätzliche Anhangangabeverpflichtungen gem. § 245 UGB zu beachten. Bei den zusätzlichen Anhangangaben geht es um detaillierte Angaben über den Konsolidierungskreis, sowie um Angaben über die Anzahl der Mitarbeiter und Bezüge der Mitglieder des Vorstands und Aufsichtsrats.⁶²

2.3.4. Konzernkapitalflussrechnung

Die Aufstellung einer Konzernkapitalflussrechnung ist in § 250 Abs. 1 UGB geregelt. Einerseits können alle Kapitalflussrechnungen der einzelnen Konzernunternehmen erstellt werden und anschließend im Zuge des Konzernabschlusses zusammengefasst werden (Summengeldflussrechnung). Andererseits kann zuerst der Konzernabschluss des Mutterunternehmens erstellt werden und aus diesem wird die Konzernkapitalflussrechnung abgeleitet.⁶³ Wird die Konzern-Geldflussrechnung additiv aus allen Geldflussrechnungen der einzelnen Jahresabschlüsse ermittelt, so sind sämtliche konzerninterne Zahlungsvorgänge zu eliminieren.⁶⁴ Die Konzernkapitalflussrechnung ist nach allen drei Rechnungs-

⁵⁹ Vgl. § 313 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

⁶⁰ Vgl. § 313 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

⁶¹ Vgl. § 313 Abs. 2 Nr. 1 – 4 HGB.

⁶² Vgl. § 245a UGB i.V.m. §§ 265 Abs. 2 – 4, 266 Z 4, Z 5 und Z 7 UGB.

⁶³ Vgl. Fröhlich (2012), S. 1098.

⁶⁴ Vgl. Fröhlich (2012), S. 1098.

legungssystemen in drei Bereiche untergliedert, nämlich in den Bereich der operativen Tätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit.⁶⁵

Der Bereich der operativen Tätigkeit kann direkt dargestellt werden, indem die Einzahlungen den Auszahlungen gegenübergestellt werden. In der Praxis ist jedoch die indirekte Methode zur Ermittlung des Cash Flows aus operativer Tätigkeit üblich. Ausgangspunkt ist das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT). Von diesem wird der Geldfluss aus der Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet, indem sämtliche Änderungen bei den Bilanzposten berücksichtigt werden.⁶⁶

Die Cashflows aus operativer Tätigkeit werden in einer Weise dargestellt, die der jeweiligen Geschäftstätigkeit möglichst angemessen ist. Die Gliederung nach Tätigkeitsbereichen soll dazu dienen, Informationen an die Adressaten zu liefern, sodass diese anhand dieser, die Auswirkungen auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens bzw. die Höhe der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente beurteilen können.⁶⁷ Gemäß dem Fachgutachten KFS BW 2 sollen die Geldflüsse aus operativer Geschäftstätigkeit darstellen, inwieweit das Unternehmen in der Lage war, Investitionen zu tätigen bzw. Dividenden auszuschütten und Kredite zu tilgen, ohne das fremde Mittel aus dem Finanzierungsbereich in Anspruch genommen wurden.⁶⁸

Die gesonderte Darstellung der Investitionen im Rahmen der Geldflussrechnung ist von Bedeutung, da sie das Ausmaß von Investitionen aufzeigt, welche zukünftige Erträge und Einzahlungen bewirken sollen.⁶⁹ Auch der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit wird gesondert ausgewiesen, da dieser die Geldflüsse darstellt, welche in Hinblick auf die Auszahlung von Ansprüchen der Kapitalgeber von Bedeutung sind.⁷⁰

⁶⁵ Vgl. §§ 250 Abs. 1 UGB, 297 Abs. 1 HGB, IAS 7.10.

⁶⁶ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 1096.

⁶⁷ Vgl. IAS 7.11.

⁶⁸ Vgl. Fachgutachten KFS BW 2 (2007), S. 6.

⁶⁹ Vgl. Fachgutachten KFS BW 2 (2007), S. 6.

⁷⁰ Vgl. Fachgutachten KFS BW 2 (2007), S. 7.

Zusammenfassend gilt, dass der Cash Flow aus der operativen Tätigkeit sowohl direkt als auch indirekt ermittelt werden kann, während bezüglich den Cash Flows aus der Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit nur die Möglichkeit der direkten Ermittlung besteht. Das Fachgutachten BW 2 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KFS BW 2) richtet sich weitgehend nach den Bestimmungen des IAS 7.

2.3.5. Konzerneigenkapitalspiegel

Nach dem UGB enthält der Konzernabschluss eine Darstellung der Eigenkapitalkomponenten sowie ihre Entwicklung.⁷¹ Dies bedeutet in anderen Worten, dass das Eigenkapital am Beginn des Jahres mit dem Eigenkapital am Ende des Jahres verglichen wird und somit Änderungen aufgezeigt werden können.⁷² Gemäß § 224 UGB unterscheidet das UGB die Bilanzgliederung des Eigenkapitals in vier Gruppen, nämlich das Nennkapital, die Kapitalrücklagen, die Gewinnrücklagen und den Bilanzgewinn. Da dem Konzernabschluss lediglich die Informationsfunktion und nicht die Ausschüttungsbemessungsfunktion zukommt, besteht keine Notwendigkeit die Gewinnrücklagen vom Bilanzgewinn zu unterscheiden.⁷³

Auch nach dem HGB ist der Konzerneigenkapitalspiegel oder anders bezeichnet als die Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung verpflichtend aufzustellen und dient dazu, die Veränderungen des Eigenkapitals innerhalb einer Periode aufzuzeigen.⁷⁴

Der Konzerneigenkapitalspiegel kann nach den IFRS nach zwei verschiedenen Varianten dargestellt werden. Bei der ersten Variante werden sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals einer Periode aufgezeigt, während bei der zweiten Variante nur jene Eigenkapitalveränderungen aufgezeigt werden, welche ihre Ursachen im Unternehmen selbst haben.⁷⁵ Nach IAS 1.106 können folgende Veränderungen des Eigenkapitals unterschieden werden: Gewinn oder Verlust der Periode, übriges kumuliertes Eigenkapital (Other Comprehensive Income),

⁷¹ Vgl. § 250 Abs. 1 UGB.

⁷² Vgl. Fröhlich (2012), S. 1140.

⁷³ Vgl. Fröhlich (2012), S. 1139.

⁷⁴ Vgl. § 297 Abs. 1 HGB.

⁷⁵ Vgl. IAS 1.106.

Veränderungen aufgrund von Änderungen der Bewertungsmethoden oder die Korrektur von Fehlern gemäß IAS 8 und Veränderungen aufgrund von Transaktionen mit Eigentümern.

2.3.6. Konzernsegmentberichterstattung

Gemäß § 250 Abs. 1 UGB kann der Konzernabschluss um eine Konzernsegmentberichterstattung erweitert werden. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, dann erfolgt die Darstellung der Umsatzerlöse nach den Tätigkeitsbereichen (Segmente) außerhalb des Konzernanhangs.⁷⁶ Die Segmentberichterstattung ist auf zwei Teilbereiche aufgeteilt. Einerseits werden quantitative Angaben, wie bspw. Erlöse, Ergebnis und Vermögen über einzelne operative Teilbereiche des Konzerns dargestellt und andererseits erfolgt eine Überleitungsrechnung der Segmentdaten in den Konzernabschluss.⁷⁷ Auch nach dem HGB ist die Erstellung einer Konzernsegmentberichterstattung nicht verpflichtend und stellt somit ein Wahlrecht dar.⁷⁸

Nach IFRS 8.2 stellt die Segmentberichterstattung (Bestandteil des Anhangs) einen verpflichtenden Bestandteil eines Konzernabschlusses dar, wenn das Mutterunternehmen Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt handelt oder den Konzernabschluss einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen Regierungsbehörde an einem öffentlichen Markt vorlegt. Handelt es sich um einen Geschäftsbericht, welcher sowohl einen Konzernabschluss des Mutterunternehmens als auch einen Jahresabschluss als Bestandteil hat, dann ist es ausreichend wenn die Segmentberichterstattung einmalig durch den Konzernabschluss dargestellt wird.⁷⁹

Im internationalen Regelungswerk ist die systematische Vorgangsweise zur Bildung der Segmente ausführlich erläutert. Im Folgenden wird diese kurz dargestellt:

- 1.) Identifikation der Geschäftssegmente (IFRS 8.5): Ein Geschäftssegment liegt vor, wenn innerhalb eines Geschäftsfeldes Umsätze und Aufwen-

⁷⁶ Vgl. § 266 Z 3 UGB.

⁷⁷ Vgl. Fröhlich (2012), S. 1196.

⁷⁸ Vgl. § 297 Abs. 1 HGB.

⁷⁹ Vgl. IFRS 8.4.

dungen identifizierbar sind und das operative Ergebnis durch die Konzernleitung überwacht wird.

- 2.) Zusammenfassung zu berichtspflichtigen Segmenten (IFRS 8.11 - 12): Wenn berichtspflichtige Geschäftssegmente ähnliche Chancen und Risiken verfügen und längerfristig eine ähnliche finanzwirtschaftliche Entwicklung aufweisen, können diese zusammengefasst werden.
- 3.) Anwendung Wesentlichkeitsgrenze (IFRS 8.13): Damit die Anzahl verschiedener Segmente nicht überhand nimmt, ist die Wesentlichkeitsgrenze von mindestens 10% zu beachten. Ein Segment muss entweder mind. 10% zum Gesamtumsatz des Konzerns beitragen, mind. 10% des Betriebsergebnisses erwirtschaften oder mind. 10% der Aktiva betragen. Segmente unter dieser 10%-Grenze werden nach IFRS 8.14 zusammengefasst.
- 4.) Prüfung der vollständigen Zuordnung: Nach IFRS 8.15 müssen zumindest 75% aller externen Umsatzerlöse einzelnen Segmenten zuordenbar sein. Betragen die gesamten externen Umsatzerlöse weniger als 75%, dann können zusätzlich berichtspflichtige Segmente herangezogen werden, auch wenn die Kriterien des IFRS 8.13 nicht erfüllt sind.⁸⁰

Der wesentliche Unterschied der drei Rechnungslegungssysteme ist jener, dass nach den IFRS die Konzernsegmentberichterstattung einen verpflichtenden Bestandteil eines Konzernabschlusses darstellt, während nach dem UGB und dem HGB ein Wahlrecht bezüglich dieser besteht. Nach dem UGB und HGB gibt es keine detaillierten Regelungen was die Konzernsegmentberichterstattung betrifft, während nach IFRS 8 die Vorgangsweise zur Bildung der Segmente genau im Gesetz geregelt ist.

⁸⁰ Vgl. Niebecker/Kirchmann (2011), S. 42 f.

3. Kapitalkonsolidierung

3.1. Grundlagen

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung erfolgt eine Aufrechnung des Beteiligungsansatzes des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens. Bei der Aufrechnung ist lediglich die Erwerbsmethode zulässig, wobei diese sich in die Buchwertmethode und Neubewertungsmethode unterteilen lässt.⁸¹ Die nachfolgende Grafik soll eine Veranschaulichung der Kapitalkonsolidierung nach dem UGB darstellen:

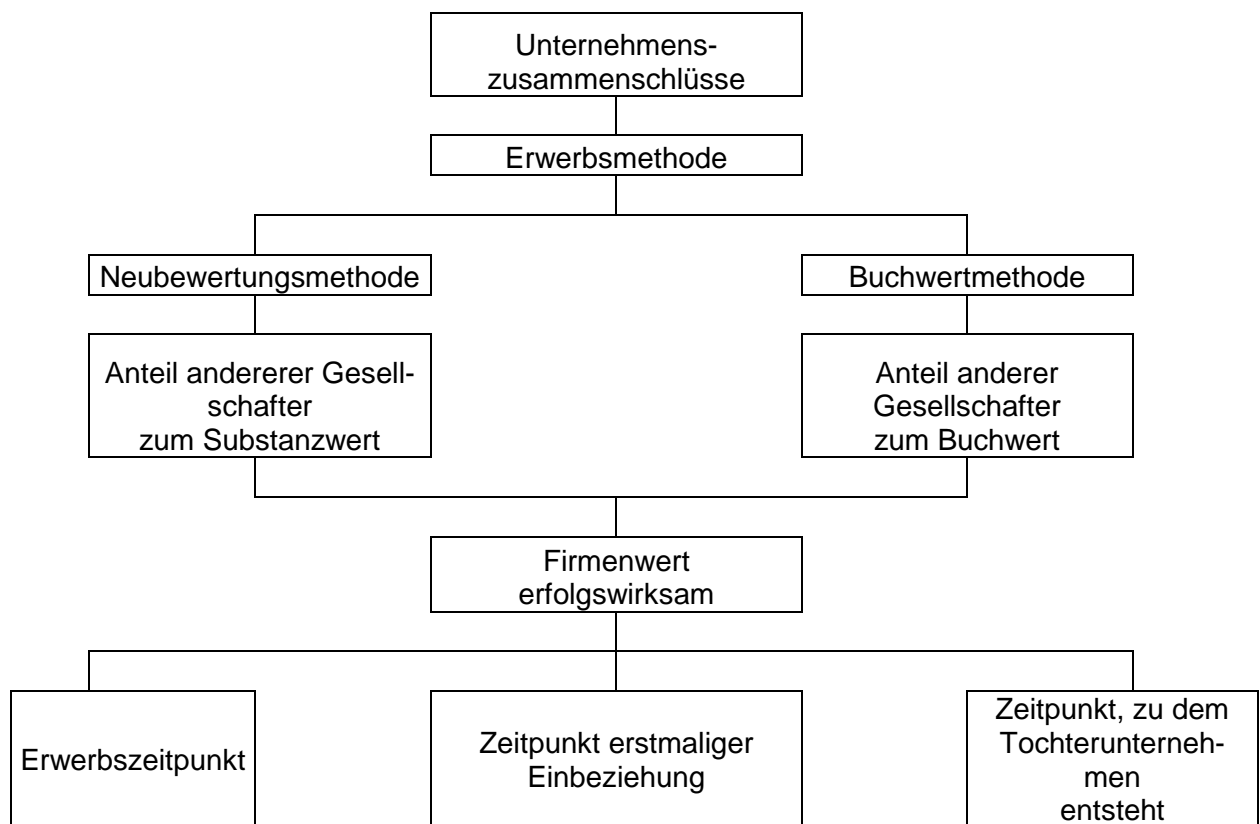


Abbildung 2: Kapitalkonsolidierung⁸²

Im Zuge der Buchwertmethode erfolgt die Ermittlung eines aktiven bzw. passiven Unterschiedsbetrages durch Aufrechnung von Beteiligungsansatz (Kaufpreis) und anteiliges Eigenkapital, wobei letzteres mit dem Buchwert angesetzt wird.⁸³ Ein aktiver Unterschiedsbetrag liegt vor, wenn die Beteiligung des Mutterunternehmens höher ausgewiesen ist, als das Eigenkapital des Tochterun-

⁸¹ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2009), S. 45.

⁸² Grafik entnommen aus Fröhlich (2012), S. 186.

⁸³ Vgl. §§ 254 Abs. 1 Z 1 UGB, 301 Abs. 1 a.F. HGB.

ternehmens. In diesem Fall können stille Reserven und stille Lasten aufgelöst werden. Bleibt nach der Auflösung der stillen Reserven und stillen Lasten immer noch ein Restbetrag über, so stellt dieser einen Geschäfts- oder Firmenwert dar. Im Gegensatz dazu, besteht ein passiver Unterschiedsbetrag, wenn das Eigenkapital des Tochterunternehmens geringer ist als die Beteiligung des Mutterunternehmens. Ist dies der Fall, dann kommt es zu keiner Auflösung von stillen Reserven und stillen Lasten.⁸⁴ Kommt es bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrages zu wesentlichen Veränderungen gegenüber Vorjahren, dann ist dies im Anhang zu erläutern. Ebenfalls ist eine Anhangangabe erforderlich, wenn Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite verrechnet werden.⁸⁵

Die Kapitalaufrechnung nach der Buchwertmethode erfolgt nach folgendem Schema:

Buchwert der Beteiligung
- anteiliges bilanzielles Eigenkapital
<hr/>
= Unterschiedsbetrag
- anteilige stille Reserven im sonstigen AV
- anteilige stille Reserven im UV
+ anteilige stille Lasten bei den sonstigen Passiva
<hr/>
= Geschäfts- oder Firmenwert

Tabelle 3: Kapitalaufrechnung nach der Buchwertmethode⁸⁶

Während die Kapitalaufrechnung nach dem UGB und HGB in alter Fassung sowohl nach der Buchwertmethode als auch nach der Neubewertungsmethode erfolgen kann, ist nach dem internationalen Regelungswerk lediglich die Neubewertungsmethode zulässig. Nach den Änderungen des HGB durch das BilMoG ist ebenfalls nur noch die Neubewertungsmethode zulässig.⁸⁷

Die Kapitalaufrechnung nach der Neubewertungsmethode wird wie folgt dargestellt:

⁸⁴ Vgl. § 254 Abs. 3 UGB i.V.m. Abs. 1 3 Satz.

⁸⁵ Vgl. § 254 Abs. 3 vorletzter und letzter Satz.

⁸⁶ Tabelle in Anlehnung an *Fröhlich* (2012), S. 201 und *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 202.

⁸⁷ Vgl. *Egger/Samer/Bertl* (2009), S. 45.

Beteiligungsansatz
- neu bewertetes Reinvermögen des Tochterunternehmens
= Verbleibender Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert)

Tabelle 4: Kapitalaufrechnung nach der Neubewertungsmethode⁸⁸

Wie aus der obigen Tabelle ersichtlich, erfolgt die Kapitalaufrechnung im Rahmen der Neubewertungsmethode mit dem neubewerteten Eigenkapital des Tochterunternehmens. Dies hat zur Folge, dass die Beteiligung des Mutterunternehmens mit dem beizulegenden Wert des Eigenkapitals des Tochterunternehmens gegenzuverrechnen ist. Entsteht durch diese Gegenverrechnung ein aktiver Unterschiedsbetrag, so ist dieser als Geschäfts- oder Firmenwert auszuweisen, während ein passiver Unterschiedsbetrag als Unterschiedsbetrag der Kapitalkonsolidierung explizit auszuweisen ist.⁸⁹

Das Bestehen eines aktiven Unterschiedsbetrages (Buchwert > Eigenkapital) kann mehrere Ursachen haben. Einerseits können stille Reserven in bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden bestehen, aber auch ein Geschäfts- oder Firmenwert ist möglich. Andererseits kann der Grund auch in nicht bilanzierten oder bilanzierungsfähigen Vermögensgegenständen liegen.⁹⁰

Ein passiver Unterschiedsbetrag kann einerseits aus negativen Zukunftsaussichten des Unternehmens herrühren. Andererseits hatte das erwerbende Mutterunternehmen das Glück eines lucky buy, was bedeutet, dass das Mutterunternehmen das Unternehmen zu einem günstigen Preis erworben hat. Wenn dies der Fall ist, dann darf der auf der Passivseite auszuweisende Unterschiedsbetrag erfolgswirksam aufgelöst werden.⁹¹ Wenn am Abschlussstichtag feststeht, dass es sich bei dem passiven Unterschiedsbetrag um einen verwirklichten Gewinn handelt, dann kann dieser wahlweise erfolgswirksam aufgelöst werden oder in eine Rücklage eingestellt werden.⁹² Ein passiver Unterschieds-

⁸⁸ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 193.

⁸⁹ Vgl. §§ 254 Abs. 1 Z 2 UGB, 254 Abs. 3 UGB.

⁹⁰ Vgl. *Fröhlich, Christoph/Nowotny, Christian* (2011): Kommentierung zu § 261 UGB, in: *Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch*, 3. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2011.

⁹¹ Vgl. § 261 Abs. 2 Z 1 UGB i.V.m. § 254 Abs. 3 UGB.

⁹² Vgl. § 261 Abs. 2 Z 1 und Z 2 UGB.

betrag kann auch durch Gewinnthesaurierungen entstehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Kapitalaufrechnung zum Zeitpunkt des Erwerbs erfolgt ist und die erwirtschafteten Gewinne des Tochterunternehmens erst verspätet zu Erträgen innerhalb des Konzerns geführt hat. Erfolgt die Kapitalaufrechnung nicht zum Erwerbszeitpunkt, sind diese Erträge nachzuholen (in der Konzernbilanz).⁹³

Nach § 254 Abs. 3 UGB dürfen aktive und passive Unterschiedsbeträge saldiert werden, jedoch sind die verrechneten Beträge im Konzernanhang auszuweisen. Bestehen bei der Zusammenfassung der Beteiligung und des Eigenkapitals (Kapitalaufrechnung) wesentliche Veränderungen zum Vorjahr, sind diese ebenfalls im Konzernanhang zu erläutern. Nach § 254 Abs. 2 UGB gibt es drei Möglichkeiten des Ansatzzeitpunktes der Kapitalaufrechnung zu unterscheiden.

Einerseits kann die Kapitalaufrechnung nach dem UGB zum Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens erfolgen. Zweitens besteht die Möglichkeit der Kapitalaufrechnung mit der erstmaligen Einbeziehung in den Konzernabschluss und die dritte Möglichkeit der Kapitalaufrechnung besteht darin, dass ein Unternehmen zu dem Zeitpunkt erstkonsolidiert wird, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde. Zu welchem der zuvor genannten Zeitpunkte die Erstkonsolidierung stattfindet, ist im Konzernanhang zu anzugeben.⁹⁴

Wenn die Erstkonsolidierung aufgrund des Erwerbs eines Tochterunternehmens erfolgt, dann gilt gemäß § 254 Abs. 2 UGB, dass die Kapitalaufrechnung erstmals auf den Zeitpunkt des Erwerbs zu beziehen ist. Dies hat zur Folge, dass ein Zwischenabschluss zu erstellen ist, da der Konzernabschlussstichtag vom Erwerbszeitpunkt abweicht. Dabei ist das Eigenkapital für die Erstellung des Zwischenabschlusses neu zu bewerten. Das neu bewertete Eigenkapital wird dann dem Kaufpreis gegenübergestellt und ein etwaiger aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag wird ermittelt. Bezüglich den Gewinnen und Verlusten gilt zu sagen, dass alle Gewinne und Verluste, welche bis zum Erwerbsstichtag eintreten, in die Berechnung des Unterschiedsbetrages einfließen. Alle Gewin-

⁹³ Vgl. *Fröhlich, Christoph/Nowotny, Christian* (2011): Kommentierung zu § 261 UGB, in: *Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch*, 3. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2011.

⁹⁴ Vgl. § 254 Abs. 2 UGB i.V.m. § 265 Abs. 1 UGB.

ne und Verluste, welche nach dem Erwerbsstichtag anfallen sind bereits in den Konzernabschluss einzubeziehen.⁹⁵

Wird ein Tochterunternehmen anlässlich der erstmaligen Erstellung eines Konzernabschlusses erstkonsolidiert, dann stellt sich die Frage, ob die Kapitalaufrechnung rückwirkend vorgenommen wird. Liegt der Erwerbszeitpunkt bereits einige Jahre zurück, dann wird eine rückwirkende Kapitalaufrechnung kaum möglich sein. Wenn ein Tochterunternehmen bei der erstmaligen Erstellung eines Konzernabschlusses erstkonsolidiert wird, dann bestehen wieder alle drei zuvor genannten Möglichkeiten des Einbezugs erworbener Tochterunternehmen. Eine rückwirkende Kapitalaufrechnung wird mangels fehlender Informationen nicht möglich sein. Es besteht jedoch die Möglichkeit den Unterschiedsbetrag, welcher bereits hätte abgeschrieben werden müssen, nach § 261 Abs. 2 UGB erfolgsneutral gegen die Rücklagen zu verrechnen. Die noch verbleibenden Abschreibungen sind im Konzernergebnis zu dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem die Kapitalaufrechnung ursprünglich stattgefunden hätte.⁹⁶

Wenn man den Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde, betrachtet, dann ist ersichtlich, dass Anteile an Tochterunternehmen nicht auf einmal, sondern in mehreren Etappen erworben wurden. Dies hat zur Folge, dass nach dem UGB die Kapitalaufrechnung entweder zum Erwerbszeitpunkt oder zum Zeitpunkt des erstmaligen Einbezugs erstzukonsolidieren ist. Wichtig ist der Zeitpunkt bzw. der Stichtag an dem das Mutterunternehmen erstmalig die Kontrolle über das Tochterunternehmen erlangt hat.⁹⁷

Bezüglich der Folgekonsolidierung gilt, dass ein nach § 254 Abs. 3 ermittelter aktiver Unterschiedsbetrag über fünf Jahre abzuschreiben ist.⁹⁸ Entspricht der Unterschiedsbetrag dem erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 203 Abs. 5 UGB, dann erfolgt die Abschreibung planmäßig über die Nutzungsdauer.⁹⁹ Im Rahmen der Folgekonsolidierung erfolgt keine erneute Kapitalaufrech-

⁹⁵ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 205.

⁹⁶ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 208 f.

⁹⁷ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 212.

⁹⁸ Vgl. § 261 Abs. 1 UGB.

⁹⁹ Vgl. § 261 Abs. 1 UGB.

nung, so wie es bei der Erstkonsolidierung der Fall ist. Der Konzernabschluss muss in jedem Geschäftsjahr aufgrund der einzelnen Jahresabschlüsse der Konzernunternehmen neu erstellt werden. Die Behandlung eines gem. § 254 Abs. 3 UGB ermittelten passiven Unterschiedsbetrages wurde bereits zuvor ausführlich erläutert. Daher wird hier nicht nochmals explizit darauf eingegangen.

3.2. Buchwertmethode

3.2.1. Buchwertmethode nach dem UGB

3.2.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Die Buchwertmethode ist dadurch gekennzeichnet, dass die gesamten Buchwerte des Vermögens und der Schulden, sowie der Erträge und Aufwendungen aller Tochterunternehmen in den Summenabschluss des Mutterunternehmens übernommen werden. Dies bedeutet, dass die Jahresabschlusswerte der einzelnen Tochterunternehmen vorerst in der unternehmensrechtlichen Bilanz dargestellt und in weiterer Folge auf das Mutterunternehmen übernommen werden.¹⁰⁰ Maßgeblich für die Übernahme der Buchwerte durch das Mutterunternehmen ist, dass alle Tochterunternehmen denselben Bilanzierungs- und Bewertungsrahmen aufweisen wie das Mutterunternehmen. Aber auch dieselben Ansatz- und Wahlrechte, sowie der Abschlussstichtag, müssen ident sein. Liegt der Abschlussstichtag eines in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmens um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Konzernabschlusses, so ist dieses Unternehmen mit einem Zwischenabschluss in den Konzernabschluss einzubeziehen.¹⁰¹ Dies hat zur Folge, dass nach § 252 Abs. 1 UGB eine Angabe bezüglich der Abweichung des Abschlussstichtages des Mutterunternehmens und eine Begründung im Konzernanhang zu erfolgen hat.

*Beispiel 1:*¹⁰²

Das Mutterunternehmen M-AG hat 100% der Anteile am Tochterunternehmen T-AG um 300 erworben. Die Grundstücke der T-AG haben einen tatsächlichen

¹⁰⁰ Vgl. § 253 Abs. 1 und Abs. 2 UGB.

¹⁰¹ Vgl. § 252 Abs. 1 und Abs. 2 UGB.

¹⁰² Beispiel entnommen aus Fröhlich (2012), S. 202 f. (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

Wert von 70, in den Maschinen sind stille Reserven in Höhe von 30 enthalten.
Die Maschinen haben eine Restnutzungsdauer von vier Jahren.

	M-AG	T-AG	Summenbilanz
Firmenwert			
Grundstücke	10	30	40
Maschinen	20	20	40
Anteile verbundene Unternehmen	300		300
Vorräte	20	30	50
Forderungen	20	10	30
Bankguthaben	10	40	50
Summe Aktiva	380	130	510
Grundkapital	-200	-100	-300
Bilanzgewinn	-20	-20	-40
Rückstellungen	-30		-30
Verbindlichkeiten	-130	-10	-140
Summe Passiva	-380	-130	-510

Tabelle 5: Darstellung des Summenabschlusses¹⁰³

Beim Summenabschluss werden die Werte des Mutterunternehmens (M-AG) und die des Tochterunternehmens (T-AG) zusammengezählt. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile treten die dem Tochterunternehmen gehörenden Vermögensgegenstände, un versteuerten Rücklagen, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten, soweit keine Bilanzierungsverbote oder Bilanzierungswahlrechte bestehen.¹⁰⁴

Die stillen Reserven ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Zeitwert der Grundstücke (30) und dem in der Bilanz ausgewiesenen Wert (70) der T-AG. Die Maschinen weisen ebenfalls stille Reserven auf, welche in der Berechnung ebenfalls zu berücksichtigen sind. Stille Lasten sind in dem vorliegenden Beispiel keine vorhanden und daher auch nicht zu berücksichtigen.¹⁰⁵

¹⁰³ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 202.

¹⁰⁴ Vgl. § 253 Abs. 1 UGB.

¹⁰⁵ Vgl. Fröhlich (2012), S. 202.

Beteiligungsansatz	300
- Eigenkapital des Tochterunternehmens	
Grundkapital	-100
Bilanzgewinn	-20
= aktiver Unterschiedsbetrag	180
- stille Reserven Grundstücke	-40
- stille Reserven Maschinen	-30
= Geschäfts- oder Firmenwert	110

Tabelle 6: Geschäfts- oder Firmenwert¹⁰⁶

In diesem Beispiel ergibt sich ein aktiver Unterschiedsbetrag von 180, da der Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens höher ist als das Eigenkapital des Tochterunternehmens.

Nachdem die Kapitalaufrechnung zum richtigen Ansatzzeitpunkt erfolgt ist, muss noch ein Konsolidierungsbuchungssatz für das Beispiel erstellt werden.¹⁰⁷

Geschäfts- oder Firmenwert	110	
Grundstücke	40	
Maschinen	30	
Grundkapital	100	
Bilanzgewinn	20	
an Anteile an verbundenen Unternehmen		300

Tabelle 7: Konsolidierungsbuchungssatz¹⁰⁸

Nach Aufstellung des Konsolidierungsbuchungssatzes sind die errechneten Werte in die Konsolidierungstabelle einzutragen und die Konzernabschlusswerte zu berechnen. Ist dieser Arbeitsschritt erfolgt, sind im Konzernabschluss die Anteile an verbundenen Unternehmen mit 0 auszuweisen. Dies beruht auf der Tatsache, dass die Beteiligung des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens verrechnet wurde.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 202.

¹⁰⁷ Vgl. Fröhlich (2012), S. 203.

¹⁰⁸ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 203.

¹⁰⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 203; Egger/Samer/Bertl (2009), S. 54.

	M-AG	T-AG	Summenbilanz	Konsolidierung		KA
				Soll	Haben	
Firmenwert				110		110
Grundstücke	10	30	40	40		80
Maschinen	20	20	40	30		70
Anteile verbundene Unternehmen	300		300		300	0
Vorräte	20	30	50			50
Forderungen	20	10	30			30
Bankguthaben	10	40	50			50
Summe Aktiva	380	130	510			390
Grundkapital	-200	-100	-300	100		-200
Bilanzgewinn	-20	-20	-40	20		-20
Rückstellungen	-30		-30			-30
Verbindlichkeiten	-130	-10	-140			-140
Summe Passiva	-380	-130	-510			-390

Tabelle 8: Erstellung Konzernabschluss¹¹⁰

Nachdem die Konsolidierungstabelle aufgestellt ist, ist die Kapitalkonsolidierung zum Erwerbszeitpunkt abgeschlossen.¹¹¹ Die Folgekonsolidierung des aktiven Unterschiedsbetrages erfolgt nach § 261 Abs. 1 UGB.

3.2.1.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Ein Anteilsbesitz von weniger als 100% liegt vor, wenn das Mutterunternehmen im Konzern nicht alle Anteile an einem anderen Konzernunternehmen hält und somit andere Gesellschafter an dem Konzernunternehmen beteiligt sind.¹¹² Im Gegensatz zur Kapitalkonsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% erfolgt die Verrechnung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens mit dem anteilmäßigen Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens. Auch im Rahmen der Kapitalaufrechnung erfolgt die Auflösung stiller Reserven und stiller Lasten anteilmäßig, um in weiterer Folge den Geschäfts- oder Firmenwert zu ermitteln.¹¹³ Der verbleibende Anteil des Eigenkapitals wird nicht eliminiert, sondern dieser wird in der Konzernbilanz unter einem gesonderten Posten „Anteile an-

¹¹⁰ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 203.

¹¹¹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 203.

¹¹² Vgl. § 259 Abs. 1 UGB.

¹¹³ Vgl. § 254 Abs. 1 Z 1 und Abs. 3 UGB.

derer Gesellschafter“ im Eigenkapital ausgewiesen.¹¹⁴ Im Folgenden wird ein kurzes Beispiel dargestellt, welches auf einen Anteilsbesitz von weniger als 100% eingeht.

*Beispiel 2:*¹¹⁵

Das Mutterunternehmen M-AG hat 80% der Anteile an der T-AG um 180 erworben. Die Grundstücke der T-AG haben einen tatsächlichen Wert von 55, die Maschinen haben einen Zeitwert von 45. Die Vorräte haben einen Zeitwert von 50; die Verbindlichkeiten sind hingegen nur mit 10 anzusetzen.

	M-AG	T-AG	Summenbilanz
Firmenwert			
Grundstücke	10	30	40
Maschinen	20	20	40
Anteile an verbundenen Unternehmen	180		180
Vorräte	20	30	50
Forderungen	60	20	80
Bankguthaben	10	50	60
Summe Aktiva	300	150	450
Grundkapital	120	120	240
Bilanzgewinn	20	20	40
Anteile anderer Gesellschafter			0
Rückstellungen	30		30
Verbindlichkeiten	130	10	140
Summe Passiva	300	150	450

Tabelle 9: Erstellung der Summenbilanz¹¹⁶

Zuerst wird aus dem Jahresabschluss der M-AG und der T-AG eine Summenbilanz erstellt. Anschließend wird die Beteiligung der M-AG mit dem anteiligen Eigenkapital (80%) des Tochterunternehmens (T-AG) aufgerechnet.

¹¹⁴ Vgl. § 259 Abs. 1 UGB.

¹¹⁵ Beispiel entnommen aus Fröhlich (2012), S. 329 f. (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

¹¹⁶ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 329.

Beteiligungsansatz	180
- anteiliges Eigenkapital des Tochterunternehmens	
Grundkapital (80% x 120)	-96
Bilanzgewinn (80% x 20)	-16
= verbleibender Unterschiedsbetrag	68

Tabelle 10: Berechnung des Unterschiedsbetrages¹¹⁷

Der aus der Kapitalaufrechnung errechnete Unterschiedsbetrag ist aktiver Natur. Im nächsten Schritt werden stille Reserven bzw. stille Lasten aufgelöst, um einen etwaigen Geschäfts- oder Firmenwert zu errechnen. In diesem Beispiel bestehen bei mehreren Bilanzposten stille Reserven, nämlich bei den Grundstücken, Maschinen und Vorräten. Bezüglich der auf der Passivseite ausgewiesenen Verbindlichkeiten ist ein fixer Betrag für den Ansatz im Konzernabschluss angegeben.¹¹⁸

Auch die stillen Reserven und stillen Lasten werden nur mit 80% berücksichtigt. Folglich ergibt sich der Geschäfts- oder Firmenwert wie folgt:

verbleibender Unterschiedsbetrag	68
- anteilige zuordenbare stille Reserven	
Grundstücke (80% x 25)	-20
Maschinen (80% x 25)	-20
Vorräte (80% x 20)	-16
Verbindlichkeiten (80% x 10)	-8
= Geschäfts- oder Firmenwert	4

Tabelle 11: Berechnung Geschäfts- oder Firmenwert¹¹⁹

Nachdem die Kapitalaufrechnung zur Gänze abgeschlossen ist, werden die notwendigen Konsolidierungsbuchungen vorgenommen:

¹¹⁷ Lösung entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 330.

¹¹⁸ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 330.

¹¹⁹ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 330.

Firmenwert	4	
Grundstücke	20	
Maschinen	20	
Vorräte	16	
Verbindlichkeiten	8	
Grundkapital	96	
Bilanzgewinn	16	
an Anteile an verbundenen Unternehmen		180

Tabelle 12: Darstellung des Konsolidierungsbuchungssatzes¹²⁰

Auf der Aktivseite werden alle erworbenen Werte verbucht, während auf der Passivseite der bezahlte Kaufpreis für den Erwerb der Beteiligung der T-AG ausgewiesen wird.¹²¹ In einer weiteren Buchung werden die Minderheitenanteile von 20% auf einen gesonderten Bilanzposten „Anteile anderer Gesellschafter“ umgebucht.¹²²

Grundkapital	24	
Bilanzgewinn	4	
an Anteile anderer Gesellschafter		28

Tabelle 13: Verbuchung der Anteile anderer Gesellschafter¹²³

Nachdem die Konsolidierungsbuchungssätze vollständig dargestellt wurden, müssen die Werte noch in die Konsolidierungsspalten im Konzernabschluss eingetragen werden und die Summenwerte des Konzernabschlusses neu berechnet werden.

¹²⁰ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 330.

¹²¹ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 330.

¹²² Vgl. *Egger/Samer/Bertl* (2009), S. 56.

¹²³ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 330.

				Konsolidierung		
	M-AG	T-AG	Summenbilanz	Soll	Haben	KA
Firmenwert				4		4
Grundstücke	10	30	40	20		60
Maschinen	20	20	40	20		60
Anteile an verbundenen Unternehmen	180		180		180	0
Vorräte	20	30	50	16		66
Forderungen	60	20	80			80
Bankguthaben	10	50	60			60
Summe Aktiva	300	150	450			330
Grundkapital	-120	-120	-240	96+24		-120
Bilanzgewinn	-20	-20	-40	16+4		-20
Anteile anderer Gesellschafter			0		-28	-28
Rückstellungen	-30		-30			-30
Verbindlichkeiten	-130	-10	-140	-8		-132
Summe Passiva	-300	-150	-450			-330

Tabelle 14: Erstellung Konzernabschluss¹²⁴

In diesem Beispiel ist der Konzern an dem Tochterunternehmen nicht zu 100% beteiligt. Daher muss im Rahmen der Folgekonsolidierung bei Fortführung des Firmenwertes und der stillen Reserven bzw. stillen Lasten, der Minderheitenanteil umgegliedert werden. Diese Umgliederung kann auf Basis des aktuellen Eigenkapitals erfolgen. Diese Möglichkeit besteht deshalb, weil der Ergebnisanteil, welcher auf die Minderheitenanteile entfällt, aus der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschieden wird. Ausschüttungen, welche die Tochtergesellschaft an die Minderheitsgesellschafter leistet, sind ebenfalls nicht in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich. Sollte es zu Veränderungen des Minderheitenanteils kommen, dann sind diese als erfolgsneutral zu behandeln. Dies hat zur Folge, dass diese nicht weiter in der Kapitalkonsolidierung berücksichtigt werden müssen.¹²⁵

¹²⁴ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 329.

¹²⁵ Vgl. Fröhlich (2012), S. 338 f.

3.2.2. Buchwertmethode nach dem HGB

3.2.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Durch das Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) in Deutschland ist diese Methode für Neukonsolidierungen ab dem 1.1.2010 nicht mehr anzuwenden. Jedoch wird im Zuge dieser Arbeit die Buchwertmethode der Vollständigkeit halber trotzdem behandelt, da ein Mutterunternehmen gemäß Art. 66 Abs. 3 Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB)¹²⁶ die Konsolidierung nach der Buchwertmethode für Tochterunternehmen weiterhin verwenden darf, wenn die Buchwertmethode bereits vor dem Stichtag 1.1.2010 angewendet wurde.¹²⁷

Bei der Aufdeckung der stillen Reserven sowie stillen Lasten ist die sogenannte Anschaffungskostenrestriktion zu beachten, welche zur Folge hat, dass nicht alle im Unternehmen vorhandenen stillen Reserven aufgelöst werden dürfen. Diese Anschaffungskostenrestriktion besagt, dass einerseits durch die Aufdeckung der stillen Reserven kein passiver Unterschiedsbetrag entstehen darf und andererseits darf sich durch die Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten ein passiver Unterschiedsbetrag nicht erhöhen.¹²⁸ Die erste Restriktion hat zur Folge, dass wenn ein aktiver Unterschiedsbetrag errechnet wurde und in weiterer Folge stille Reserven aufgelöst werden, diese nur insoweit aufgelöst werden dürfen bis der aktive Unterschiedsbetrag einen Wert von Null ergibt. Die zweite Restriktion bedeutet, wenn bereits nach der Gegenüberstellung des Buchwertes des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens ein passiver Unterschiedsbetrag besteht, dann dürfen stille Reserven nicht aufgelöst werden.¹²⁹

Nachdem der Geschäfts- oder Firmenwert ermittelt wurde, ist wieder ein Konsolidierungsbuchungssatz aufzustellen. Die Werte des Buchungssatzes sind ana-

¹²⁶ Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.5.1987 (RGBl. S. 437), zuletzt geändert durch Art. 5 des Kapitalgesellschaften und Co-Richtlinie Gesetz vom 24.2.2000 (BGBl. I S. 154).

¹²⁷ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 89; *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 199.

¹²⁸ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 201.

¹²⁹ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 201.

log zum UGB in die Konsolidierungsspalte einzutragen und die Konzernwerte zu berechnen.

Bezüglich des Erstkonsolidierungszeitpunkts gilt, dass durch das BilMoG auf jenen Zeitpunkt der Erstkonsolidierung abzustellen ist, zu dem das erworbene Unternehmen erstmalig die Stellung eines Tochterunternehmens erlangt hat. In der Regel ist dies der Stichtag des Anteilserwerbs. Wird das Tochterunternehmen nicht mit dem Abschlussstichtag erlangt, sondern unterjährig, dann ist ein Zwischenabschluss zum Zweck der Erstkonsolidierung zu erstellen.¹³⁰

Bezüglich der Folgekonsolidierung gilt, dass sowohl die Behandlung des aktiven, als auch die Behandlung des passiven Unterschiedsbetrages gesetzlich geregelt ist. Besteht ein aktiver Unterschiedsbetrag so erfolgt die Folgekonsolidierung gem. § 309 Abs. 1 HGB. Ein Geschäfts- oder Firmenwert, welcher entgeltlich erworben wurde, ist planmäßig auf die Nutzungsdauer abzuschreiben, wobei im Konzernanhang eine Angabe bezüglich der Bestimmung der Nutzungsdauer anzugeben ist.¹³¹ Liegt eine dauerhafte Wertminderung vor, ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Fällt der Grund für die dauerhafte Wertminderung weg, so ist eine Zuschreibung nicht zulässig und somit gilt, dass der niedrigere Wertansatz beizubehalten ist.¹³²

Die Folgebewertung des passiven Unterschiedsbetrages ist im § 309 Abs. 2 HGB geregelt. Demzufolge darf ein passiver Unterschiedsbetrag nur dann ergebniswirksam aufgelöst werden, wenn zum Zeitpunkt des Erwerbs eine ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage auch tatsächlich eingetreten ist und als Folge Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder am Abschlussstichtag feststeht, dass der passive Unterschiedsbetrag einem realisierten Gewinn entspricht.¹³³

3.2.2.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Auch nach dem HGB besteht die Möglichkeit, dass ein Unternehmen nicht alle Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt. Daher ist es notwendig, dass bei

¹³⁰ Vgl. § 301 Abs. 2 Nr. 3 f. HGB.

¹³¹ Vgl. §§ 246 Abs. 1 HGB, 253 Abs. 3 HGB, 309 Abs. 1 HGB, 314 Abs. 1 Nr. 20 HGB.

¹³² Vgl. § 253 Abs. 3 und Abs. 5 HGB.

¹³³ Vgl. § 309 Abs. 2 HGB.

der Verrechnung der Beteiligung des Mutterunternehmens und dem Eigenkapital des Tochterunternehmens, das Eigenkapital nur anteilmäßig einbezogen wird, um den etwaigen Unterschiedsbetrag zu errechnen.¹³⁴ Wurde ein aktiver Unterschiedsbetrag ermittelt, so sind die stillen Reserven und stillen Lasten wiederum nur anteilmäßig aufzudecken, um einen verbleibenden Geschäfts- oder Firmenwert zu ermitteln.¹³⁵

Im Rahmen der Erstkonsolidierung gilt, dass wenn die Beteiligungsquote weniger als 100% beträgt, die verbleibenden Anteile als „Anteile anderer Gesellschafter“ auszuweisen sind.¹³⁶ Wenn man die Beteiligung des Mutterunternehmens mit den Beteiligungen anderer Gesellschafter addiert, so sollte insgesamt eine Beteiligung von 100% erreicht werden. Stille Reserven und stille Lasten werden bei den Anteilen anderer Gesellschafter nicht berücksichtigt, daher werden diese nur anteilmäßig in die Berechnungen des Unterschiedsbetrages einbezogen.¹³⁷

Bei der Folgekonsolidierung ist ebenfalls zu beachten, dass diese nur anteilmäßig erfolgt. Wichtig dabei ist jedoch, dass die Abschreibungsregelungen, wie sie zuvor bereits im Abschnitt 3.1. Grundlagen beschrieben wurden, beizubehalten sind.¹³⁸

3.2.3. Buchwertmethode nach den IFRS

3.2.3.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Jeder Unternehmenszusammenschluss, sprich Konzern, ist nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren. Als Erwerbszeitpunkt wird jener Zeitpunkt angesetzt, zu dem das Mutterunternehmen erstmalig die Beherrschung am erworbenen Unternehmen (Tochterunternehmen) erlangt.¹³⁹ Nach der Buchwertmethode wird der Buchwert des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens eliminiert, sodass alle verbundenen Unternehmen als eine einzi-

¹³⁴ Vgl. § 301 Abs. 1 HGB.

¹³⁵ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 100 f.

¹³⁶ Vgl. § 307 Abs. 1 HGB.

¹³⁷ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 204.

¹³⁸ Vgl. § 309 Abs. 1 und 2 HGB.

¹³⁹ Vgl. IFRS 3. 4 und 8.

ge Einheit dargestellt werden.¹⁴⁰ Zu beachten ist, dass der Erwerber den Geschäfts- oder Firmenwert getrennt von den übrigen erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten auszuweisen hat.¹⁴¹

Nach der Neuregelung des IAS 27, welcher seit der letzten Gesetzesänderung nur mehr Regelungen über den Konzernabschluss enthält, ist die Buchwertmethode nach den IFRS nicht mehr zulässig. In weiterer Folge wird die Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% in diesem Zusammenhang nicht näher erläutert.¹⁴²

3.2.3.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Da es sich in diesem Abschnitt um die Konsolidierung nach der Buchwertmethode bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100% handelt, wird im Rahmen der internationalen Rechnungslegung dieser Abschnitt nicht näher beleuchtet, da es sich um eine veraltete Rechtslage handelt.¹⁴³

3.2.4. *Vergleich der Buchwertmethode nach dem UGB, dem HGB und den IFRS*

3.2.4.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Bei Betrachtung der Buchwertmethode nach allen drei Rechnungslegungssystemen wird ersichtlich, dass seit der Überarbeitung des IAS 27, nach dem internationalen Regelungswerk die Buchwertmethode nicht mehr zur Anwendung kommt. Daher wird in der folgenden Auswertung nicht näher auf die Buchwertmethode nach den IFRS eingegangen, sondern lediglich das UGB mit dem HGB verglichen.

Bei den Rechnungslegungssystemen des UGB und des HGB erfolgt die Erstkonsolidierung im selben Rahmen. Sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB ist zu Beginn ein Summenabschluss zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen zu erstellen. In einem nächsten Schritt wird die Beteiligung des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunter-

¹⁴⁰ Vgl. IAS 27.18a.

¹⁴¹ Vgl. IFRS 3.10.

¹⁴² Vgl. IAS 27.

¹⁴³ Vgl. IAS 27.

nehmens eliminiert und somit ein etwaiger aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag errechnet.

Nachdem ein aktiver Unterschiedsbetrag und in weiterer Folge ein verbleibender Geschäfts- oder Firmenwert durch Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten ermittelt wurde, erfolgt die Aufstellung eines Konsolidierungsbuchungssatzes. Nachdem dies erfolgt ist, sind noch die Werte des Buchungssatzes in die Spalten der Konsolidierung einzutragen und der Konzernabschluss zu erstellen. Diese Vorgangsweise ist sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB ident.

Bezüglich der Kapitalaufrechnung gilt, dass nach dem UGB drei Möglichkeiten bestehen ein Unternehmen erstmalig in den Konzernabschluss einzubeziehen. Nach dem HGB gibt es seit der Änderung des BilMoG jedoch nur noch eine Möglichkeit. Nach dem UGB bestehen zusammenfassend die folgenden Möglichkeiten: Erstkonsolidierung zum Zeitpunkt des Erwerbs, Erstkonsolidierung durch den erstmaligen Einbezug und Erstkonsolidierung ab dem Zeitpunkt ab dem das Unternehmen ein Tochterunternehmen wurde. In Deutschland hingegen ist der Erstkonsolidierungszeitpunkt jener Zeitpunkt zu dem das Mutterunternehmen die erstmalige Beherrschung über das Tochterunternehmen erlangt hat.

Bezüglich der Folgekonsolidierung gilt, dass in Österreich ein aktiver Unterschiedsbetrag und ein in weiterer Folge errechneter Geschäfts- oder Firmenwert entweder auf die Nutzungsdauer oder auf fünf Jahre abzuschreiben ist. Handelt es sich um einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert nach dem HGB, so ist dieser planmäßig über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Im Falle einer dauerhaften Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wobei eine Zuschreibung bei Wegfall des Wertminderungsgrundes nicht zulässig ist.

Bezüglich des passiven Unterschiedsbetrages besteht nach dem UGB und HGB folgender Zusammenhang, dass dieser nur aufzulösen ist, wenn am Abschlussstichtag ersichtlich ist, dass es sich um eine ungünstige Entwicklung der

zukünftigen Erträge handelt und dadurch Aufwendungen entstehen bzw. wenn es sich am Abschlussstichtag um einen realisierten Gewinn handelt.

3.2.4.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Zu Beginn ist wiederum nach beiden Rechnungslegungssysteme eine Summenbilanz zu erstellen. Einerseits ist im Rahmen der Erstkonsolidierung sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB ersichtlich, dass bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100% nur das anteilige Eigenkapital mit der Beteiligung des Mutterunternehmens gegenverrechnet wird. Somit wird der Unterschiedsbetrag errechnet. In weiterer Folge erfolgt im Zuge der Ermittlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes die Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten nur anteilmäßig.

Da in diesem Fall das Mutterunternehmen nicht alle Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt, ist sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB ein Ausgleichsposten „Anteile anderer Gesellschafter“ einzufügen. Bezüglich der Folgekonsolidierung nach beiden Rechnungslegungssystemen gilt es zu beachten, dass diese aufgrund der Tatsache, dass der Anteilsbesitz weniger als 100% beträgt, ebenfalls nur anteilmäßig fortzuführen ist.

3.3. Neubewertungsmethode

3.3.1. Neubewertungsmethode nach dem UGB

3.3.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Der zweite große Teilbereich der Vollkonsolidierung umfasst neben der schon zuvor behandelten Buchwertmethode, die Neubewertungsmethode,¹⁴⁴ welche nun im Folgenden näher betrachtet wird. Die Neubewertungsmethode unterscheidet sich von der Buchwertmethode dadurch, dass die Reihenfolge der Konsolidierungsschritte eine andere ist. Während im Zuge der Buchwertmethode die Beteiligung des Mutterunternehmens mit dem Eigenkapital des Tochterunternehmens im ersten Schritt verrechnet wird und die stillen Reserven und

¹⁴⁴ Vgl. § 254 Abs. 1 Z 2 UGB.

stillen Lasten im zweiten Schritt aufgedeckt werden, ist es nach der Neubewertungsmethode genau umgekehrt.¹⁴⁵

Wie auch nach der Buchwertmethode wird innerhalb der Neubewertungsmethode die Kapitalkonsolidierung gemäß der Einheitstheorie vollzogen. Alle einzubeziehenden Unternehmen und das Mutterunternehmen werden im Rahmen der Konsolidierung als eine einzige Einheit dargestellt.¹⁴⁶ Wie schon im Abschnitt 3.2.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%, wird in diesem Abschnitt auf die gesetzlichen Grundlagen eingegangen und parallel dazu, ein Beispiel gelöst, um die Vorgangsweise der Neubewertungsmethode verständlicher zu machen.

*Beispiel 3:*¹⁴⁷

Das Mutterunternehmen M-AG hat 100% der Anteile am Tochterunternehmen T-AG um 300 erworben. Die Grundstücke der T-AG haben einen tatsächlichen Wert von 70, in den Maschinen sind stille Reserven in Höhe von 30 enthalten. Die Maschinen haben eine Restnutzungsdauer von vier Jahren.

In einem ersten Schritt werden die stillen Reserven aus den Grundstücken aufgedeckt, wobei es dadurch zu einer Neubewertung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens kommt. Bei der Neubewertung des Eigenkapitals gilt, dass dieses mit den anteiligen Anschaffungskosten begrenzt ist.¹⁴⁸ Nach der Neubewertung des Eigenkapitals wird die Beteiligung des Mutterunternehmens mit dem neubewerteten Eigenkapital aufgerechnet.¹⁴⁹

In dem Beispiel ergeben sich für die Grundstücke stille Reserven aus der Differenz zwischen dem Zeitwert in Höhe von 70 und dem in der Bilanz ausgewiesenen Wert von 30. Da der Zeitwert der Grundstücke höher ist als der ausgewiesene Wert in der Bilanz, wird ein eigenes Konto namens „Aufwertung“ ver-

¹⁴⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2011), S. 184.

¹⁴⁶ Vgl. § 250 Abs. 3 UGB.

¹⁴⁷ Beispiel entnommen aus Fröhlich (2012), S. 194 f. (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

¹⁴⁸ Vgl. § 254 Abs. 1 vorletzter Satz UGB.

¹⁴⁹ Vgl. § 254 Abs. 1 UGB.

wendet.¹⁵⁰ Der Buchungssatz zur Darstellung der stillen Reserven lautet wie folgt:

Grundstücke	40	
Maschinen	30	
an Aufwertung		70

Tabelle 15: Verbuchung der stillen Reserven¹⁵¹

Im Rahmen der Aufstellung der Summenbilanz bei der Neubewertungsmethode wird bereits das Eigenkapital des Tochterunternehmens berücksichtigt, welches neu bewertet wurde.¹⁵² Dies bedeutet, dass das Eigenkapital des Tochterunternehmens mit jenem Wert in den Konzernabschluss aufgenommen wird, welcher dem beizulegenden Wert entspricht.¹⁵³

	M-AG	T-AG	Neubew.	T-AG neu	Summenbilanz
Firmenwert					
Grundstücke	10	30	40	70	80
Maschinen	20	20	30	50	70
Anteile verbundene Unternehmen	300				300
Vorräte	20	30		30	50
Forderungen	20	10		10	30
Bankguthaben	10	40		40	50
Summe Aktiva	380	130	70	200	580
Grundkapital	-200	-100		-100	-300
Aufwertung			-70	-70	-70
Bilanzgewinn	-20	-20		-20	-40
Rückstellungen	-30				-30
Verbindlichkeiten	-130	-10		-10	-140
Summe Passiva	-380	-130	-70	-200	-580

Tabelle 16: Aufstellung der Summenbilanz¹⁵⁴

¹⁵⁰ Vgl. Fröhlich (2012), S. 194 f.

¹⁵¹ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 194.

¹⁵² Vgl. Egger/Samer/Bertl (2009), S. 60 (ersichtlich aus dem gerechneten Beispiel).

¹⁵³ Vgl. § 254 Abs. 1 Z 2 UGB.

¹⁵⁴ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 196.

Nachdem in der vorangegangenen Tabelle die Summenbilanz mit dem neubewerteten Tochterunternehmen aufgestellt wurde, erfolgt in einem weiteren Schritt die Kapitalaufrechnung,¹⁵⁵ welche wie folgt lautet:

Beteiligungsansatz	300
- Eigenkapital des Tochterunternehmens	
Grundkapital	-100
Aufwertung	-70
Bilanzgewinn	-20
= Geschäfts- oder Firmenwert	110

Tabelle 17: Kapitalaufrechnung¹⁵⁶

Ist die Kapitalaufrechnung fertiggestellt, dann muss abschließend noch der Konsolidierungsbuchungssatz aufgestellt werden. Die Werte werden anschließend in die Konsolidierungsspalten eingetragen und das abschließende Konzernergebnis wird berechnet.

Geschäfts- oder Firmenwert	110	
Grundkapital	100	
Aufwertung	70	
Bilanzgewinn	20	
an Anteile verbundene Unternehmen		300

Tabelle 18: Konsolidierungsbuchungssatz¹⁵⁷

Wird der Wert der Anteile verbundener Unternehmen in die Tabelle eingetragen, dann sollte die Summe im Konzernabschluss Null ergeben, da die Anteile von dem Mutterunternehmen erworben wurden, sich dadurch eliminieren.

¹⁵⁵ Vgl. Fröhlich (2012), S. 195 f.

¹⁵⁶ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 196.

¹⁵⁷ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 196.

						Konsolidierung		
	M-AG	T-AG	Neubew.	T-AG neu	SB	Soll	Haben	KA
Firmenwert						110		110
Grundstücke	10	30	40	70	80			80
Maschinen	20	20	30	50	70			70
Anteile verbundene Unternehmen	300				300		-300	0
Vorräte	20	30		30	50			50
Forderungen	20	10		10	30			30
Bankguthaben	10	40		40	50			50
Summe Aktiva	380	130	70	200	580			390
Grundkapital	-200	-100		-100	-300	100		-200
Aufwertung			-70	-70	-70	70		0
Bilanzgewinn	-20	-20		-20	-40	20		-20
Rückstellungen	-30				-30			-30
Verbindlichkeiten	-130	-10		-10	-140			-140
Summe Passiva	-380	-130	-70	-200	-580			-390

Tabelle 19: Konsolidierung und Konzernabschluss¹⁵⁸

Die Folgekonsolidierung im Rahmen der Neubewertungsmethode erfolgt nach § 261 UGB. Da diese jedoch schon im Abschnitt 3.2.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% detailliert behandelt wurde, wird diese hier nicht nochmals näher erläutert.

3.3.1.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

In einem weiteren Beispiel wird auf die Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100% im Rahmen der Neubewertungsmethode eingegangen.

*Beispiel 4.*¹⁵⁹

Das Mutterunternehmen M-AG hat 80% der Anteile an der T-AG um 180 erworben. Die Grundstücke der T-AG haben einen tatsächlichen Wert von 55, die Maschinen haben einen Zeitwert von 45. Die Vorräte haben einen Zeitwert von 50; die Verbindlichkeiten sind hingegen nur mit 10 anzusetzen.

¹⁵⁸ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 196.

¹⁵⁹ Beispiel entnommen aus Fröhlich (2012), S. 321 f. (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

Zu Beginn werden sämtliche stille Reserven zur Gänze aufgedeckt, auch wenn die Beteiligung weniger als 100% beträgt.¹⁶⁰ Die stillen Reserven für Grundstücke ergeben sich aus dem tatsächlichen Wert von 55 abzüglich des Werts von 30, welcher in der T-AG ausgewiesen wird. Um die stillen Reserven bei den Maschinen zu erhalten, nimmt man den Zeitwert von 45 abzüglich des in der T-AG ausgewiesenen Werts von 20. Die stillen Reserven der Vorräte ergeben sich aus 50 minus 30 = 20. Diese errechneten Werte werden mit Hilfe eines Buchungssatzes in die Spalte „Neubewertung“ eingetragen und anschließend wird ein neuer Summenabschluss der T-AG erstellt.¹⁶¹

Grundstücke	25	
Maschinen	25	
Vorräte	20	
Verbindlichkeiten	10	
an Aufwertung		80

Tabelle 20: Buchungssatz zur Aufdeckung der stillen Reserven¹⁶²

¹⁶⁰ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2009), S. 58.

¹⁶¹ Lösung entnommen aus Fröhlich (2012), S. 322.

¹⁶² Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 322.

	M-AG	T-AG	Neubewertung	T-AG neu	SB
Firmenwert					
Grundstücke	10	30	25	55	65
Maschinen	20	20	25	45	65
Anteile an verbundenen Unternehmen	180				180
Vorräte	20	30	20	50	70
Forderungen	60	10		10	70
Bankguthaben	10	40		40	50
Summe Aktiva	300	130	70	200	500
Grundkapital	-120	-120		-120	-240
Aufwertung			-70	-70	-70
Bilanzgewinn	-20	-10		-10	-30
Anteile anderer Gesellschafter					0
Rückstellungen	-30				-30
Verbindlichkeiten	-130				-130
Summe Passiva	-300	-130	-70	-200	-500

Tabelle 21: Neubewertung der T-AG¹⁶³

Nachdem der Summenabschluss erstellt wurde, erfolgt die Kapitalaufrechnung. Dabei wird die Beteiligung des Tochterunternehmens mit dem neu bewerteten anteiligen Eigenkapital verrechnet und ein etwaiger Geschäfts- oder Firmenwert errechnet. Bezüglich des Eigenkapitals kommt es durch die Aufdeckung der stillen Reserven zu einer Erhöhung von 80, welche die Aufwertung darstellt.¹⁶⁴

Beteiligungsansatz	180
- anteiliges Eigenkapital des Tochterunternehmens	
Grundkapital (80% x 120)	-96
Aufwertung (80% x 80)	-64
Bilanzgewinn (80% x 20)	-16
= Geschäfts- oder Firmenwert	4

Tabelle 22: Berechnung des Geschäfts- oder Firmenwertes¹⁶⁵

Nachdem der Geschäfts- oder Firmenwert berechnet wurde, sind abschließend die Konsolidierungsbuchungssätze zu erstellen. Dabei gilt, dass alle erworbe-

¹⁶³ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 321.

¹⁶⁴ Vgl. Fröhlich (2012), S. 322.

¹⁶⁵ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 322.

nen Werte (Firmenwert, Eigenkapital) zu aktivieren sind, während auf der Passivseite der bezahlte Kaufpreis zu verbuchen ist.¹⁶⁶

Firmenwert	4	
Grundkapital	96	
Aufwertung	64	
Bilanzgewinn	16	
an Anteile an verbundenen Unternehmen		180

Tabelle 23: Konsolidierungsbuchungssatz der Anteile an verbundenen Unternehmen¹⁶⁷

Eine weitere Konsolidierungsbuchung erfolgt für die Anteile anderer Gesellschafter, wobei eine Umgliederung des Minderheitenanteils erfolgt. Dabei gilt, dass das neu bewertete Eigenkapital zur Verbuchung heranzuziehen ist.¹⁶⁸

Grundkapital	24	
Aufwertung	16	
Bilanzgewinn	4	
an Anteile anderer Unternehmen		44

Tabelle 24: Umgliederung des Minderheitenanteils¹⁶⁹

Als Letztes werden die beiden Konsolidierungsbuchungssätze in die Konsolidierungsspalten übertragen und die Summenwerte des Konzernabschlusses berechnet.

¹⁶⁶ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 322.

¹⁶⁷ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 323.

¹⁶⁸ Vgl. *Egger/Samer/Bertl* (2009), S. 60 (ersichtlich aus dem gerechneten Beispiel).

¹⁶⁹ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 323.

						Konsolidierung		
	M-AG	T-AG	NB	T-AG neu	SB	Soll	Haben	KA
Firmenwert						4		4
Grundstücke	10	30	25	55	65			65
Maschinen	20	20	25	45	65			65
Anteile an verbundenen Unternehmen	180				180		-180	0
Vorräte	20	30	20	50	70			70
Forderungen	60	20		20	80			80
Bankguthaben	10	50		50	60			60
Summe Aktiva	300	150	70	220	520			344
Grundkapital	-120	-120		-120	-240	96+24		-120
Aufwertung			-80	-80	-80	64+16		0
Bilanzgewinn	-20	-20		-20	-40	16+4		-20
Anteile anderer Gesellschafter					0		-44	-44
Rückstellungen	-30				-30			-30
Verbindlichkeiten	-130	-10	10		-130			-130
Summe Passiva	-300	-150	-70	-220	-520			-344

Tabelle 25: Darstellung Konzernabschluss¹⁷⁰

Bezüglich der Folgekonsolidierung gilt, dass die aufgedeckten stillen Reserven einzubuchen und auf die Nutzungsdauer fortzuschreiben sind.¹⁷¹ Eine detaillierte Beschreibung der Folgekonsolidierung wurde jedoch bereits im Abschnitt 3.2.1.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% wiedergegeben.

3.3.2. Neubewertungsmethode nach dem HGB

3.3.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Wichtigstes Merkmal der Neubewertungsmethode ist, dass die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden nicht mit dem Buchwert erfolgt, so wie es nach der Buchwertmethode der Fall ist, sondern die Bewertung erfolgt nach den Zeitwerten. Dies bedeutet, dass stille Reserven und wenn vorhanden, stille Lasten aufzudecken und in weiterer Folge zu berücksichtigen sind.¹⁷² Handelt es sich um Rückstellungen oder latente Steuern, so sind diese aus Vereinfachung

¹⁷⁰ Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 321.

¹⁷¹ Vgl. § 261 Abs. 1 und Abs. 2 UGB.

¹⁷² Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 89.

chungsgründen nicht nach dem Zeitwert zu bewerten, sondern nach den für diese Posten vorgesehenen Bewertungsvorschriften anzuwenden.¹⁷³

Ein weiteres charakteristisches Merkmal der Neubewertungsmethode ist die Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven und stillen Lasten. Im Rahmen der Neubewertungsmethode werden alle vorhandenen stillen Reserven und stillen Lasten in voller Höhe aufgedeckt. Dies hat zur Folge, dass auch die notwendigen Fortschreibungen der aufgedeckten stillen Reserven und stillen Lasten in den Folgeperioden zum Gesamtbetrag erfolgen. Konkret bedeutet dies, dass auch wenn der Anteilsbesitz weniger als 100% beträgt, die stillen Reserven und stillen Lasten in voller Höhe aufzudecken und fortzuführen sind.¹⁷⁴ Auch nach der Neubewertungsmethode ist die Anschaffungskostenrestriktion zu beachten,¹⁷⁵ welche bereits detailliert in Abschnitt 3.2.2.1. Kapitalkonsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% behandelt wurde.

Die Neubewertung des Tochterunternehmens erfolgt vor der Kapitalkonsolidierung, sodass etwaige Anpassungen bezüglich der stillen Reserven und stillen Lasten vorgenommen werden können.¹⁷⁶ Nachdem die Neubewertung und Anpassung der stillen Reserven und stillen Lasten des Tochterunternehmens erfolgt ist, kann die Kapitalaufrechnung gemäß § 301 Abs. 1 HGB erfolgen. Besteht ein passiver Unterschiedsbetrag, so ist dieser gemäß § 301 Abs. 3 Satz 1 HGB als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung gesondert auszuweisen. Ist ein vorhandener aktiver Unterschiedsbetrag nicht auf stille Reserven zurückzuführen, dann stellt dieser einen Geschäfts- oder Firmenwert dar.¹⁷⁷

In einem weiteren Schritt ist die Summenbilanz aufzustellen¹⁷⁸ und die notwendigen Konsolidierungsbuchungen vorzunehmen. Diese sind abschließend in die

¹⁷³ Vgl. § 301 Abs. 1 HGB.

¹⁷⁴ Vgl. *Petersen/Zwirner* (2009), S. 128.

¹⁷⁵ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 90.

¹⁷⁶ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 91.

¹⁷⁷ Vgl. *Petersen/Zwirner* (2009), S. 129.

¹⁷⁸ Vgl. § 300 Abs. 1 HGB.

Konsolidierungsspalten einzutragen und die Konzernwerte sind zu berechnen.¹⁷⁹

Bezüglich des Erstkonsolidierungszeitpunkts nach dem HGB wird in diesem Abschnitt nicht nochmals eingegangen, da diese Thematik bereits im Abschnitt 3.2.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% ausführlich behandelt wurde. Auch die Behandlung des aktiven und passiven Unterschiedsbetrages bei der Folgekonsolidierung wird hier nicht näher beleuchtet, da dies bereits im Rahmen des Abschnitts 3.2.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% gemacht wurde.

3.3.2.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Entfallen nicht alle Anteile des Tochterunternehmens auf das Mutterunternehmen, sondern halten andere Gesellschafter Anteile an dem Tochterunternehmen, so ist nach dem HGB ein Ausgleichsposten „Anteile anderer Gesellschafter“ getrennt vom Eigenkapital auszuweisen.¹⁸⁰ Wird ein Jahresüberschuss im Konzern erwirtschaftet, dann ist der auf andere Gesellschafter entfallende Gewinnanteil gesondert auszuweisen.¹⁸¹ Obwohl an dem Tochterunternehmen noch weitere Unternehmen beteiligt sind, ist das Wesensmerkmal der Neubewertungsmethode jenes, dass die Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten in vollem Ausmaß erfolgt. Jedoch ist zu beachten, dass im Ausmaß des Beteiligungsansatzes der anderen Gesellschafter, die stillen Reserven und stillen Lasten auch diesen zuzuordnen sind. Ein etwaiger Geschäfts- oder Firmenwert wird jedoch den anderen Gesellschaftern (Minderheitsgesellschaftern) nicht zugeordnet.¹⁸²

Nachdem die stillen Reserven und stillen Lasten aufgedeckt sind, wird der Summenabschluss mit dem Neubewerteten Tochterunternehmen erstellt. Anschließend erfolgt die anteilige Kapitalaufrechnung. Entsteht durch die Kapitalaufrechnung ein aktiver oder passiver Unterschiedsbetrag, dann ist dieser sowohl nach der Erstkonsolidierung und in weiterer Folge nach der Folgekonsoli-

¹⁷⁹ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 91.

¹⁸⁰ Vgl. § 307 Abs. 1 HGB.

¹⁸¹ Vgl. § 307 Abs. 2 HGB.

¹⁸² Vgl. *Küting/Weber* (2010), S. 290.

dierung so zu behandeln, wie es bereits im Abschnitt 3.2.2.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% beschrieben wurde.

3.3.3. Neubewertungsmethode nach den IFRS

3.3.3.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Der Erwerber hat zum Erwerbszeitpunkt sämtliche identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden, sowie, wenn vorhanden Minderheitenanteile, mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.¹⁸³ Es kommt zu einer Aufdeckung von stillen Reserven und stillen Lasten,¹⁸⁴ wobei diese bereits vor der Kapitalkonsolidierung erfolgt. Danach wird der Summenabschluss für den Konzern mit dem bereits Neubewerteten Eigenkapital des Tochterunternehmens erstellt. In weiterer Folge erfolgt die Kapitalaufrechnung, wobei diese mit 100% der Anteile erfolgt.¹⁸⁵ Ein sich ergebender aktiver Unterschiedsbetrag stellt einen Geschäfts- oder Firmenwert dar.¹⁸⁶ Wird ein passiver Unterschiedsbetrag errechnet, dann ist dieser nach IFRS 3.34 sowohl erfolgswirksam zu erfassen bzw. umzugliedern. Nachdem die Erstkonsolidierung erfolgt ist, folgt in einem weiteren Schritt die Folgekonsolidierung, bei welcher ein vorhandener Geschäfts- oder Firmenwert einem jährlichen Werthaltigkeitstest (Impairmenttest) unterzogen wird und somit die Abschreibung berechnet wird.¹⁸⁷

3.3.3.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Nach den IFRS werden der Konzernanteil und die Anteile anderer Gesellschafter als gleichwertig angesehen. Der Unterschied besteht lediglich darin, dass der Konzern mit seinem Anteil ein Tochterunternehmen beherrscht, während die Anteile anderer Gesellschafter als nicht beherrschte Anteile bezeichnet werden. Anteile ohne Beherrschung werden getrennt vom Konzernanteil im Eigenkapital ausgewiesen und somit ist auch das auf die nicht beherrschten Anteile entfallende Ergebnis separat auszuweisen.¹⁸⁸

¹⁸³ Vgl. IFRS 3.10 i.V.m. IFRS 3.18.

¹⁸⁴ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 125.

¹⁸⁵ Vgl. *Küting/Weber* (2010), S. 280 f.

¹⁸⁶ Vgl. IFRS 3.34.

¹⁸⁷ Vgl. IAS 36.80.

¹⁸⁸ Vgl. *Lüdenbach* (2010), S. 441; *Rohatschek/Maukner* (2012), S. 317.

Sind Minderheitenanteile vorhanden, dann gewährt IFRS 3.19 bezüglich dem Geschäfts- oder Firmenwert ein Wahlrecht. Geschäfts- oder Firmenwerte können entweder zum beizulegenden Zeitwert oder zum entsprechenden anteiligen Wert des Nettovermögens angesetzt werden.¹⁸⁹ In weiterer Folge spricht man bei einem Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert von einem „Full-Goodwill“, während bei einem proportionalen Ansatz des Nettovermögens von einem „Partial-Goodwill“ gesprochen wird.¹⁹⁰

Besteht ein Anteilsbesitz von weniger als 100%, dann gehören dem Konzern nicht alle Anteile an einem Tochterunternehmen. In den Summenabschluss werden jedoch 100% der Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens übernommen und somit steigt im Summenabschluss das Eigenkapital. Da das Mutterunternehmen jedoch nicht alle Anteile am Tochterunternehmen besitzt, muss im Rahmen der Kapitalaufrechnung eine Korrektur erfolgen, welche auf zwei Arten erfolgen kann. Einerseits kann der Anteil anderer Gesellschafter zu den Anschaffungskosten des Konzernanteils hinzugerechnet werden und andererseits kann der Anteil anderer Gesellschafter am Eigenkapital vom übernommenen Reinvermögen abgezogen werden.¹⁹¹

Nach der Erstellung des Summenabschlusses ist ein etwaiger Geschäfts- oder Firmenwert zu berechnen. In der folgenden Tabelle wird dargestellt wie ein solcher nach den Regelungen der IFRS berechnet wird, wenn von der Bewertung nach dem Fair Value ausgegangen wird

$$\begin{array}{l}
 \text{Gegenleistung für den Konzernanteil} \\
 + \text{Anteil anderer Gesellschafter zum Fair Value} \\
 - \text{vollständiges neu bewertetes Eigenkapital des Tochterunternehmens} \\
 \hline
 = \text{Geschäfts- oder Firmenwert}
 \end{array}$$

Tabelle 26: Kapitalaufrechnung – Full-Goodwill-Methode¹⁹²

In diesem Fall kommt es zu keiner Trennung des Geschäfts- oder Firmenwertes zwischen Konzernanteil und Anteile anderer Gesellschafter, sondern dieser

¹⁸⁹ Vgl. IFRS 3.19a und 19b.

¹⁹⁰ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 125.

¹⁹¹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 319 f.

¹⁹² Tabelle entnommen aus Fröhlich (2012), S. 320.

wird als einheitlicher Geschäfts- oder Firmenwert dargestellt. Nachdem die Kapitalaufrechnung erfolgt ist, muss noch der Konsolidierungsbuchungssatz gebildet werden und anschließend in die Konsolidierungsspalten eingetragen werden. Die Summen für den Konzernabschluss werden gebildet und somit ist die Erstkonsolidierung abgeschlossen.¹⁹³

Im Rahmen der Folgekonsolidierung ist es lediglich notwendig eine zusätzliche Buchung bezüglich der Kapitalaufrechnung zu machen, denn der Anteil anderer Gesellschafter am gewachsenen Kapital muss umgegliedert werden.¹⁹⁴ Liegt jedoch eine etwaige Wertminderung vor, dann ist diese im Verhältnis auf den Konzernanteil und auf den Anteil anderer Gesellschafter aufzuteilen.¹⁹⁵

Die zweite Möglichkeit Anteile anderer Gesellschafter im Rahmen der Kapitalaufrechnung zu behandeln ist, dass die Berechnung des Geschäfts- oder Firmenwertes mit dem anteiligen neubewerteten Reinvermögen erfolgt. Der Unterschied zur vorherigen Methode ist jener, dass sich kein Firmenwert für den Anteil anderer Gesellschafter ergibt.

$$\begin{array}{l} \text{Gegenleistung für den Konzernanteil} \\ + \text{Anteil anderer Gesellschafter zum anteiligen Reinvermögen} \\ - \text{vollständiges neu bewertetes Eigenkapital des Tochterunternehmens} \\ \hline = \text{Geschäfts- oder Firmenwert} \end{array}$$

Tabelle 27: Kapitalaufrechnung – Partial-Goodwill-Methode¹⁹⁶

Im Zuge der Folgekonsolidierung ist der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwertes lediglich auf einen Konzernanteil von 100% aufzurechnen. Diese Hochrechnung erfolgt auf Basis der Kapitalanteile und daher bestehen keine zusätzlichen Besonderheiten.¹⁹⁷

¹⁹³ Vgl. *Lüdenbach* (2010), S. 451 f.; Konsolidierungsschritte ersichtlich aus dem gerechneten Beispiel.

¹⁹⁴ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 323.

¹⁹⁵ Vgl. IAS 36.C6.

¹⁹⁶ Tabelle entnommen aus *Fröhlich* (2012), S. 324.

¹⁹⁷ Vgl. IAS 36.C4.

3.3.4. Vergleich der Neubewertungsmethode nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

3.3.4.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

Während nach dem UGB die Neubewertungsmethode eine mögliche Alternative der Kapitalkonsolidierung zur Buchwertmethode darstellt, ist dies nach dem HGB seit den Änderungen durch das BilMoG nicht mehr der Fall. Auch nach den IFRS gibt es nach zahlreichen Gesetzesänderungen nur mehr die Neubewertungsmethode.

Im Rahmen der Neubewertungsmethode werden zuerst die stillen Reserven und stillen Lasten in voller Höhe aufgelöst. Somit wird das Eigenkapital des Tochterunternehmens neu bewertet. Bei der Auflösung der stillen Reserven nach dem UGB und HGB gilt, dass diese nur insoweit aufgelöst werden bis der aktive Unterschiedsbetrag einen Wert von Null erreicht (Anschaffungskostenprinzip). Nach allen drei Rechnungslegungssystemen wird die Summenbilanz nach der Neubewertung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens aufgestellt. Somit wird in die Summenbilanz bereits das neu bewertete Eigenkapital des Tochterunternehmens einbezogen.

Nach Aufstellung der Summenbilanz wird das neubewertete Eigenkapital mit der Beteiligung des Mutterunternehmens gegenverrechnet. Nachdem die Kapitalaufrechnung erfolgt ist, und ein Geschäfts- oder Firmenwert bzw. ein passiver Unterschiedsbetrag errechnet wurde, ist nach allen drei Rechnungslegungssystemen ein Konsolidierungsbuchungssatz zu erstellen. Dieser ist anschließend in die Konsolidierungsspalten zu übertragen. Ist dies erfolgt, dann wird der Konzernabschluss berechnet.

Wird ein aktiver Unterschiedsbetrag errechnet, so ist dieser nach allen drei Rechnungslegungssystemen in einen Geschäfts- oder Firmenwert zu überführen und im Rahmen der Folgekonsolidierung fortzuschreiben. Nach den IFRS wird zwischen dem Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert (Full-Goodwill) und dem Ansatz mit dem Wert des Nettovermögens (Partial-Goodwill) unterschieden. Der Geschäfts- oder Firmenwert nach den IFRS ist einem jährlichen Werthaltigkeitstest zu unterziehen. Hingegen, erfolgt die Abschreibung des Ge-

schäfts- oder Firmenwertes nach dem UGB und dem HGB über die Nutzungsdauer.

Ein sich ergebender passiver Unterschiedsbetrag ist sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB gesondert als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen, während nach den IFRS ein passiver Unterschiedsbetrag erfolgswirksam aufzulösen bzw. umzugliedern ist.

3.3.4.2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100%

Nach allen drei Rechnungslegungssystemen werden bei einem Anteilsbesitz von weniger als 100% die stillen Reserven und stillen Lasten in voller Höhe aufgelöst. In einem weiteren Schritt erfolgt die Neubewertung des Eigenkapitals des Tochterunternehmens. Anhand dieser Neubewertung wird anschließend die Summenbilanz berechnet. Nach dem UGB und dem HGB sind die Anteile anderer Gesellschafter getrennt vom Eigenkapital auszuweisen. Nach den IFRS findet ein gesonderter Ausweis unter dem Posten „Nicht beherrschte Anteile“ statt. Nachdem der Summenabschluss erstellt wurde erfolgt die Kapitalaufrechnung.

Nach dem UGB wird der Geschäfts- oder Firmenwert bzw. ein passiver Unterschiedsbetrag berechnet, welcher in den Folgeperioden im ersten Fall abzuschreiben und im zweiten Fall erfolgswirksam aufzulösen ist. Nach den IFRS bestehen für die Kapitalaufrechnung zwei Möglichkeiten, nämlich einerseits wird der Geschäfts- oder Firmenwert mit Hilfe des Fair Value berechnet; man bezeichnet diese Methode als „Full-Goodwill Methode“. Andererseits kann der Geschäfts- oder Firmenwert mit Hilfe des anteiligen Reinvermögens berechnet werden. Im zweiten Fall spricht man von der sogenannten „Partial-Goodwill Methode“. Diese beiden Unterscheidungen gibt es sowohl nach dem UGB, als auch nach dem HGB nicht.

Die Folgekonsolidierung erfolgt gleich wie es zuvor im Abschnitt 3.3.4.1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100% beschrieben wurde. Daher wird diese in diesem Kapitel nicht nochmals explizit angeführt.

4. Schuldenkonsolidierung

4.1. Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung sowie Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten

4.1.1. Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem UGB

Da alle in einen Konzernabschluss eingebundenen selbständigen Unternehmen als eine einzige Einheit angesehen werden, kann ein Unternehmen keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst ausweisen.¹⁹⁸ Daher werden im Rahmen der Schuldenkonsolidierung alle Forderungen und Verbindlichkeiten der verbundenen Unternehmen vollständig eliminiert. Dies ist auch dann der Fall, wenn das Mutterunternehmen am Tochterunternehmen nicht zu 100% beteiligt ist.¹⁹⁹ Durch die Schuldenkonsolidierung werden in der Konzernbilanz nur Forderungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen, welche gegenüber konzern²⁰⁰fremden Unternehmen bestehen.

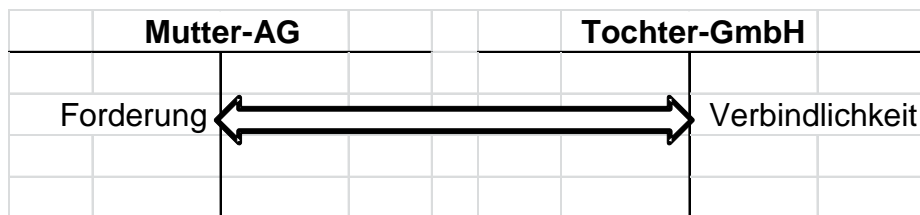


Abbildung 3: Darstellung der Schuldenkonsolidierung²⁰¹

Handelt es sich gemäß § 255 Abs. 1 UGB um konzerninterne Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Rechnungsabgrenzungsposten, so sind diese wegzulassen. Hauptanwendungsfall der Schuldenkonsolidierung ist die Eliminierung von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.²⁰² Durch die Schuldenkonsolidierung soll ein Doppelausweis dieser Forderungen und Verbindlichkeiten ausgeschlossen werden. Wenn es zu einem solchen Doppelausweis kommen würde, dann würde die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erheblich verzerrt

¹⁹⁸ Vgl. § 250 Abs. 3 UGB.

¹⁹⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 587.

²⁰⁰ Vgl. Bieg/Kußmaul (2006), S. 402.

²⁰¹ Grafik entnommen aus Fröhlich (2012), S. 587.

²⁰² Vgl. Egger/Samer/Bertl (2009), S. 105.

werden.²⁰³ Die in § 255 Abs. 1 UGB genannten Ausleihungen stellen eine Sonderform der Forderungen an verbundenen Unternehmen dar. Ob es sich bei den Forderungen um Liefer-, Darlehens-, Zins-, Dividenden- oder sonstige Forderungen handelt ist für die Eliminierung unerheblich.²⁰⁴

Die Schuldenkonsolidierung braucht nicht durchgeführt werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Darstellung einer möglichst getreuen Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage gem. § 255 Abs. 2 UGB von untergeordneter Bedeutung sind. Forderungen und Verbindlichkeiten sind von untergeordneter Bedeutung, wenn die konzerninternen Forderungen oder Verbindlichkeiten im Vergleich zu den gesamten Forderungen oder Verbindlichkeiten 5% unterschreiten.²⁰⁵ Liegt untergeordnete Bedeutung vor, so besteht gem. § 255 Abs. 2 UGB ein Wahlrecht. Handelt es sich um bedeutende Forderungen und Verbindlichkeiten, dann sind diese zu konsolidieren, während auf die Konsolidierung unbedeutsamer Forderungen und Verbindlichkeiten verzichtet wird.²⁰⁶

Eine weitere Begründung warum die Schuldenkonsolidierung nicht durchgeführt wird, ist nach § 249 UGB der Verzicht auf die Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss. In diesem Fall sind die Bilanzposten „Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ gesondert auszuweisen, da es zu keiner Konsolidierung dieser Posten kommt.²⁰⁷ Das nachfolgende Beispiel zeigt die Verbuchung der Schuldenkonsolidierung:

*Beispiel 5.*²⁰⁸

Die M-AG hat ihrem notleidenden Tochterunternehmen T-AG am 1.1.2011 ein Darlehen in Höhe von GE 10 gewährt, welches per 31.12.2011 in Höhe von GE 5 wertberichtigt wird. Im Jahr 2013 bessert sich die Lage der T-AG überraschend und am 31.12.2013 wird das Darlehen in voller Höhe zurückbezahlt.

²⁰³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2011), S. 226 f.

²⁰⁴ Vgl. Fröhlich (2012), S. 589.

²⁰⁵ Vgl. Fröhlich (2012), S. 588.

²⁰⁶ Vgl. Fröhlich (2012), S. 588.

²⁰⁷ Vgl. Fröhlich (2012), S. 590 f.

²⁰⁸ Beispiel entnommen aus Lüdenbach (2010), S. 225 f. (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

Im Jahr 2011 sind alle Ansprüche und Verpflichtungen der M-AG gegenüber der T-AG im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu eliminieren. Jedoch entspricht der Buchwert der Forderung nicht dem Buchwert der Verbindlichkeit. Daher ist im Rahmen der Korrekturbuchungen eine Wertminderung zu berücksichtigen. Im darauffolgenden Jahr 2012 ist die Konsolidierungsbuchung zu wiederholen. Die Buchung erfolgt jedoch nicht gegen das Konto Wertminderung, sondern als Gegenkonto wird das Konto einbehaltene Gewinne verwendet. Die Begründung dafür ist, dass die Gewinn- und Verlustrechnung am Ende jeden Jahres umgebucht wird. Im Jahr 2013 erfolgen keine Konsolidierungsbuchungen, da die Forderung und Verbindlichkeit im Jahresabschluss bereits ausgebucht wurde. Daher ist die Wertaufholung auszubuchen und die Verbuchung der einbehaltenen Gewinne aus dem Vorjahr ist zu wiederholen. Durch diese Buchung weist das Eigenkapital den korrekten Stand auf.²⁰⁹

31.12.2011	Darlehensverbindlichkeit	10	
	an Darlehensforderung		5
	an Wertminderung		5
31.12.2012	Darlehensverbindlichkeit	10	
	an Darlehensforderung		5
	an einbehaltene Gewinne		5
31.12.2013	Wertaufholung	5	
	an einbehaltene Gewinne		5

Tabelle 28: Korrekturbuchungen²¹⁰

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung kann es jedoch problematisch werden, wenn die Forderungen und Verbindlichkeiten nicht derselben Höhe entsprechen. In diesem konkreten Fall besteht ein Unterschiedsbetrag, welcher als Aufrechnungsdifferenz bezeichnet wird.²¹¹ Es gilt zwei Arten von Aufrechnungsdifferenzen zu unterscheiden, nämlich unechte und echte Aufrechnungsdifferenzen, wobei diesen im Rahmen dieser Arbeit ebenfalls ein Abschnitt²¹² gewidmet

²⁰⁹ Lösung entnommen aus *Lüdenbach* (2010), S. 226 f.

²¹⁰ Tabelle entnommen aus *Lüdenbach* (2010), S. 227.

²¹¹ Vgl. *Pellens/Fülbiel/Gassen/Sellhorn* (2011), S. 776.

²¹² Vgl. Abschnitt 4.2. Aufrechnungsdifferenzen

ist. Der sich aus der Forderung und Verbindlichkeit ergebende Saldo (Aufrechnungsdifferenz) ist mit Hilfe einer Korrekturbuchung zu eliminieren.²¹³

Handelt es sich um Forderungen und Verbindlichkeiten, welche gegenüber konzernfremden Dritten bestehen, so besteht grundsätzlich ein Saldierungsverbot. Bezüglich diesen gibt es zwei Ausnahmen. Sind die Forderungen und Verbindlichkeiten aufrechenbar, dann besteht kein Saldierungsverbot. Eine weitere Ausnahme besteht darin, wenn eine Forderung und Verbindlichkeit zum selben Zeitpunkt fällig ist und die Wahrscheinlichkeit besteht, dass diese bei Fälligkeit gegeneinander aufgerechnet werden können. In der Regel besteht jedoch keine Möglichkeit, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zu saldieren, da eine einseitige Aufrechnung nicht möglich ist.²¹⁴

In den nachfolgenden Abschnitten wird näher auf Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem UGB eingegangen:

- Rechnungsabgrenzungsposten;
- Rückstellungen;
- Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen.

4.1.2. Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem UGB

4.1.2.1. Rechnungsabgrenzungsposten

Von der Schuldenkonsolidierung können sowohl aktive als auch passive Rechnungsabgrenzungsposten betroffen sein, sofern diese aus konzerninternen Beziehungen resultieren.²¹⁵ Gemäß § 198 Abs. 5 UGB handelt es sich um einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, wenn die Ausgabe bereits vor dem Abschlussstichtag auszuweisen ist, jedoch der Aufwand für einen bestimmten Zeitraum nach diesem Tag ist. Typische Beispiele für aktive Rechnungsabgren-

²¹³ Vgl. Egger/Samer/Bertl (2009), S. 107.

²¹⁴ Vgl. Fröhlich (2012), S. 591.

²¹⁵ Vgl. § 255 Abs. 1 UGB.

zungsposten sind Vorauszahlungen für Miete, Pacht oder Zinsen.²¹⁶ Die passive Rechnungsabgrenzung ist in § 198 Abs. 6 UGB geregelt und besagt, dass Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen sind, soweit diese einen Ertrag nach diesem Tag darstellen. Beispiele für passive Rechnungsabgrenzungsposten sind im Voraus vereinnahmte Miet-, Pacht- oder Zinszahlungen.²¹⁷

Bezüglich des Ausgleichs von Forderungen und Verbindlichkeiten ist es unerheblich, ob es sich um Geld- oder andere Leistungen (Sachleistungen) handelt. Wenn Rechnungsabgrenzungsposten innerhalb der Schuldenkonsolidierung eliminiert werden, dann stehen sich diese in den meisten Fällen in gleicher Höhe gegenüber. Ist dies nicht der Fall, so kann eine mögliche Ursache dafür ein vereinbartes Disagio sein.²¹⁸

Gemäß § 198 Abs. 7 UGB besteht für den Schuldner ein Wahlrecht, das Disagio im Jahr der Entstehung in voller Höhe als Aufwand zu erfassen oder einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Wird der Differenzbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen, so muss dieser gesondert ausgewiesen werden und in weiterer Folge durch die jährliche planmäßige Abschreibung getilgt werden. Der Gläubiger hingegen, wird die Differenz zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag als passiven Rechnungsabgrenzungsposten ansetzen und über die Laufzeit auflösen.²¹⁹ Handelt es sich um ein Agio (Gegensatz des Disagio), so verhält sich die Sachlage entsprechend jener des Disagio.²²⁰

4.1.2.2. Rückstellungen

Gemäß § 198 Abs. 8 UGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, wenn diese am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher sind, jedoch die Höhe bzw. der Zeitpunkt ihres Eintritts noch unbestimmt sind. Dass Rückstellungen für Zahlungsverpflichtungen gegenüber anderen in den Konzernabschluss einbe-

²¹⁶ Vgl. Sutter, Franz Philipp/Zehetner, Ulf (2000): Kommentierung zu § 255 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung, 2. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2000, S. 847.

²¹⁷ Vgl. Scherrer (2007), S. 311.

²¹⁸ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 220.

²¹⁹ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 220.

²²⁰ Vgl. Scherrer (2007), S. 312.

zogenen Unternehmen mittels der Schuldenkonsolidierung einzubeziehen sind, ist in § 255 Abs. 1 UGB festgelegt. Handelt es sich bei der Rückstellung um eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten, so kommt eine Eliminierung im Rahmen der Schuldenkonsolidierung nicht in Betracht.²²¹

Rückstellungen, welche aufgrund einer Verpflichtung gegenüber einem konzerninternen Unternehmen gebildet werden, sind grundsätzlich zu eliminieren. Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass aus Sicht des Konzerns eine andere Art von Rückstellung vorliegt, als es nach dem Jahresabschluss der Fall ist. In diesem Fall ist eine Umklassifizierung der Rückstellung vorzunehmen.²²² Das nachfolgende Beispiel soll die Problematik der Umklassifizierung etwas näher bringen:

*Beispiel 6.*²²³

Die M-AG liefert an seine Tochtergesellschaft T-AG eine Maschine. Aufgrund eines Mangels am Motor der Maschine musste die M-AG eine Rückstellung für Garantieverpflichtungen i.H.v. € 30.000 bilden.

Im Jahresabschluss der M-AG ist eine Garantierückstellung zu bilden. Für den Konzernabschluss jedoch ist dieser Sachverhalt neu zu beurteilen, da es sich bei diesem Beispiel um eine Verpflichtung gegenüber sich selbst handelt (konzerninterne Lieferung einer Maschine). Im Rahmen der Konzernabschlussarbeiten ist zu prüfen, ob der Tatbestand einer unterlassenen Instandhaltung gleichzusetzen ist.²²⁴ Wird diese Instandhaltung nachgeholt, dann besteht die Verpflichtung eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung gemäß § 198 Abs. 8 Z 2 UGB zu bilden.

4.1.2.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Die Schuldenkonsolidierung umfasst neben den Positionen der Bilanz auch Posten, welche außerhalb der Bilanz ausgewiesen werden.²²⁵ Gesetzliche Haftungsverhältnisse sowie Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung

²²¹ Vgl. Gräfer/Scheld (2009), S. 195.

²²² Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 143.

²²³ Beispiel entnommen aus Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 143.

²²⁴ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 143.

²²⁵ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 144.

von Bürgschaften, Wechseln und Garantien sind unter der Bilanz zu vermerken, soweit diese nicht bereits auf der Passivseite ausgewiesen werden.²²⁶ Die im § 199 UGB festgelegten Haftungsverhältnisse sind gemäß § 237 Z 3 UGB unter Angabe der Pfandrechte und sonstigen dinglichen Sicherheiten im Anhang anzugeben und zu erläutern.

Handelt es sich um Haftungsverhältnisse bzw. um Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen gegenüber verbundenen Unternehmen, so sind diese aufgrund des Einheitsgrundsatzes gemäß § 250 Abs. 3 UGB zu eliminieren. Die Inanspruchnahme ist zum Bilanzierungszeitpunkt nicht wahrscheinlich und der Haftungsvertrag wird nur in Anspruch genommen, wenn es zu einem Ausfall des Hauptschuldners kommt. Bei Eventualverbindlichkeiten kommt es zu keinen Aufrechnungsdifferenzen, da diese unter der Bilanz ausgewiesen sind.²²⁷ Handelt es sich um sonstige finanzielle Verpflichtungen, welche weder in der Bilanz ersichtlich sind, noch gemäß § 199 UGB anzugeben sind, stellen diese einen Pflichtbestandteil des Konzernanhangs dar, wenn sie für die Beurteilung der Finanzlage von wesentlicher Bedeutung sind. Diese Haftungsverhältnisse sind aufzugliedern und gesondert im Anhang zu erläutern.²²⁸

4.1.3. Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem HGB

Die Schuldenkonsolidierung ist nach dem Einheitsgrundsatz geprägt, welcher in § 297 Abs. 3 HGB festgelegt ist und besagt, dass alle in einen Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen wirtschaftlich als eine einzige Einheit darzustellen sind. Zwischen den in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen können nach dem HGB Schuldbeziehungen bestehen. Diese sind im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses mit Hilfe der Schuldenkonsolidierung zu eliminieren.²²⁹ Die Schuldenkonsolidierung beschränkt sich nicht

²²⁶ Vgl. § 199 UGB.

²²⁷ Vgl. *Laminger et al.* (2009), S. 6.

²²⁸ Vgl. § 237 Z 8 UGB.

²²⁹ Vgl. *Petersen/Zwirner* (2009), S. 197 f.

nur auf Schuldverhältnisse innerhalb des Konzerns, sondern umfasst auch sonstige finanzielle Verpflichtungen, welche konzernintern entstehen.²³⁰

Unabhängig von den Beteiligungsquoten zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen, werden Forderungen und Verbindlichkeiten in voller Höhe in die Summenbilanz einbezogen.²³¹ Die Schuldenkonsolidierung gestaltet sich auch nach dem HGB unproblematisch, wenn sich Forderungen und Verbindlichkeiten in selber Höhe gegenüberstehen.²³² Ist dies jedoch nicht der Fall, kommt es nach dem HGB zu Aufrechnungsdifferenzen, welche im späteren Abschnitt 4.2. behandelt werden.

Gegenstand der Schuldenkonsolidierung gemäß § 303 Abs. 1 HGB sind alle Kreditbeziehungen, welche innerhalb eines Konzerns anfallen. Der Gesetzestext besagt, dass Ausleihungen und andere Forderungen, sowie Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen sind, wenn diese zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen stattfinden. Sind die zuvor genannten Positionen für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung (5% Grenze), gilt gem. § 303 Abs. 2 HGB, dass die Schuldenkonsolidierung gem. § 303 Abs. 1 HGB nicht angewendet werden muss. Kommt es gem. § 296 HGB zu einem Verzicht auf die Einbeziehung in den Konzernabschluss, muss die Schuldenkonsolidierung ebenfalls nicht durchgeführt werden. Ansonsten würde es zu einem Ausweis des Tochterunternehmens im Konzernabschluss kommen.

Handelt es sich um Forderungen eines in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmens gegenüber einem Dritten, wird von einem Drittschuldverhältnis gesprochen. Im Jahresabschluss können Forderungen und Verbindlichkeiten, welche aus Drittschuldverhältnissen entstehen gegeneinander aufgerechnet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

²³⁰ Vgl. *Förschle, Gerhart/Deubert, Michael* (2012): Kommentierung zu § 303 HGB, in: *Beck'scher Bilanzkommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz*, 8. Auflage, von Helmut Ellrott et al., München 2012, S. 1742.

²³¹ Vgl. *Petersen/Zwirner* (2009), S. 203.

²³² Vgl. *Gräfer/Scheld* (2009), S. 192; *Bitz/Schneeloch/Wittstock* (2011), S. 912.

- Gleichwertigkeit von Forderung und Verbindlichkeit;
- Gleichartigkeit von Forderung und Verbindlichkeit;
- Gleichfristigkeit von Forderung und Verbindlichkeit.²³³

Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung kann eine Konsolidierung von Drittschuldverhältnissen auf freiwilliger Basis erfolgen. Das Gesetz sieht keine Verpflichtung dafür vor. Erfolgt eine Konsolidierung auf freiwilliger Basis, darf nicht gegen das Saldierungsverbot, welches in § 246 Abs. 2 HGB geregelt ist, verstoßen werden. Eine Konsolidierung von Drittschuldverhältnissen kommt somit nur in Frage, wenn die drei oben genannten Kriterien erfüllt sind und somit eine Aufrechnung stattfinden kann.²³⁴

In den nachfolgenden Tabellen werden sämtliche Bilanzposten nach den §§ 303 Abs. 1 HGB i.V.m. 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB mit Forderungs- oder Verbindlichkeitscharakter, sowie unter der Bilanz anzuführende Posten der Schuldenkonsolidierung dargestellt. In den nachfolgenden Abschnitten wird wie zuvor nach dem UGB, lediglich auf bestimmte Bilanzposten eingegangen.

Aktivposten gem. § 266 Abs. 2 HGB

Geleistete Anzahlungen

Ausleihungen an verbundene Unternehmen

Ausleihungen an Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Forderungen gegen verbundene Unternehmen

Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Sonstige Vermögensgegenstände

Sonstige Wertpapiere

Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Rechnungsabgrenzungsposten

Tabelle 29: Aktivposten gem. § 266 Abs. 3 HGB²³⁵

²³³ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996) S.217.

²³⁴ Vgl. Elprana, Kai/Keßler, Marco (2011): Kommentierung zu § 303 HGB, in: HGB Handkommentar, 1. Auflage, hrsg. von Thomas Heidel/Alexander Schall, Baden-Baden 2011, S. 1861.

²³⁵ Tabelle entnommen aus Petersen/Zwirner (2009), S. 200.

Passivposten gem. § 266 Abs. 3 HGB

Sonstige Rückstellungen (mit Schuldcharakter)
Anleihen
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel
und der Ausstellung eigener Wechsel
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
Rechnungsabgrenzungsposten

Tabelle 30: Passivposten gem. § 266 Abs. 3 HGB²³⁶

Posten unter der Bilanz oder im Anhang gem. § 251 HGB

Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln
Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften

Tabelle 31: Posten unter der Bilanz oder im Anhang²³⁷

4.1.4. Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem HGB

4.1.4.1. Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß § 250 Abs. 1 und Abs. 2 HGB können nur transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen der Konsolidierung eingestellt werden. Dabei handelt es sich um Ausgaben bzw. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, welche jedoch einen Aufwand bzw. Ertrag für einen bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag darstellen. Das Gegenteil zu den transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten sind die antizipativen Posten, welche als sonstige Forderungen oder Verbindlichkeiten verbucht werden.²³⁸

Rechnungsabgrenzungsposten, welche auf Transaktionen zwischen konsolidierenden Unternehmen zurückzuführen sind, sind im Rahmen der Schuldenkonsolidierung aufzurechnen. Während im Jahresabschluss Rechnungsabgrenzungsposten für an andere konsolidierte Unternehmen im Voraus bezahlte Mieten, Pachten oder Zinsen in den Summenabschluss einbezogen werden, sind

²³⁶ Tabelle entnommen aus *Petersen/Zwirner* (2009), S. 200.

²³⁷ Tabelle entnommen aus *Petersen/Zwirner* (2009), S. 200.

²³⁸ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 142.

die angesetzten Beträge bei der Erstellung eines Konzernabschlusses im Rahmen der Schuldenkonsolidierung zu eliminieren.²³⁹

Zumeist stellt der aktive Rechnungsabgrenzungsposten bei dem vorauszahlenden Unternehmen einen gleich hohen Posten dar, wie der passive Rechnungsabgrenzungsposten bei dem vereinnahmenden Unternehmen. Es gibt jedoch Fälle, wie bspw. Anleihen und Darlehen mit Auszahlungsdisagio (Disagio) bzw. mit Rückzahlungsagio (Agio), in denen Differenzen entstehen können. In diesem Fall sind die Posten im Rahmen der Schuldenkonsolidierung erfolgswirksam zu verrechnen.²⁴⁰

4.1.4.2. Rückstellungen

Gemäß § 303 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen ebenfalls Gegenstand der Schuldenkonsolidierung und somit im Zuge der Erstellung eines Konzernabschlusses zu eliminieren. Gemeint sind hiermit Rückstellungen, bei denen es sich um ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber anderen konsolidierten Unternehmen handelt.²⁴¹ Aufgrund dieser Tatsache ist zu prüfen, ob es sich bei etwaigen Verbindlichkeits- oder Drohverlustrückstellungen um eine „Innenverpflichtung“ handelt. Ist dies der Fall, ist diese Rückstellung als Aufwandsrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB anzusetzen. Im Jahresabschluss gebildete Rückstellungen für Gewährleistungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB gegenüber einem anderen einbezogenen Unternehmen sind umzuwidmen, sodass aus Sicht des Konzerns eine passivierungspflichtige Rückstellung für unterlassene Instandhaltung auszuweisen ist.²⁴² Handelt es sich um Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber anderen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen, dann sind diese zu eliminieren, wenn sie keine Aufwandsrückstellungen darstellen und somit nicht umgewidmet werden dürfen.²⁴³

²³⁹ Vgl. *Elprana, Kai/Keßler, Marco* (2011): Kommentierung zu § 303 HGB, in: HGB Handkommentar, 1. Auflage, hrsg. von Thomas Heidel/Alexander Schall, Baden-Baden 2011, S. 1860.

²⁴⁰ Vgl. *Scherrer* (2007), S. 312.

²⁴¹ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 232.

²⁴² Vgl. *Schildbach* (2008), S. 252.

²⁴³ Vgl. *Elprana, Kai/Keßler, Marco* (2011): Kommentierung zu § 303 HGB, in: HGB Handkommentar, 1. Auflage, hrsg. von Thomas Heidel/Alexander Schall, Baden-Baden 2011, S. 1860; *Wysocki/Wohlgemuth* (1996), S. 220.

Werden Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet, so sind diese ebenfalls aufgrund der rechtlich fiktiv einzigen Einheit gem. § 297 Abs. 3 HGB zu eliminieren. Eine Ausnahme ist, wenn die Verpflichtung gegenüber einem konzernfremden Unternehmen besteht. Ein Beispiel dafür ist, wenn ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen mit einem anderen Unternehmen des Konsolidierungskreises einen Liefervertrag abgeschlossen hat, aus welchem ein Verlust droht. Des Weiteren besteht ein Vertrag zur Weiterveräußerung zwischen dem Konzernunternehmen und dem konzernfremden Unternehmen. Da der Verlust aus einem Geschäft zwischen dem Konzern und einem konzernfremden Unternehmen droht und für das Konzernunternehmen, welches die Ware empfängt, dies einen durchlaufenden Posten darstellt, ist die Rückstellung in den Konzernabschluss zu übernehmen und nicht in die Schuldenkonsolidierung einzubeziehen.²⁴⁴

4.1.4.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Die Schuldenkonsolidierung von Haftungsverhältnissen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen ist nicht explizit im HGB geregelt, sondern diese ergibt sich aus dem Grundsatz der rechtlich fiktiv einzigen Einheit gem. § 297 Abs. 3 HGB. Beruhen die in den Jahresabschlüssen vermerkten Haftungsverhältnisse auf konzerninternen Schuldbeziehungen, entfällt eine Vermerkpflcht im Konzernabschluss. Grund dafür ist, dass unsichere Verpflichtungen gegenüber sich selbst nicht vermerkpflchtig sind. Eventualforderungen werden weder in der Bilanz noch im Anhang angegeben, daher ist eine Konsolidierungsbuchung nicht erforderlich.²⁴⁵

Haftungsverhältnisse können sich aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, Bürgschaften und Garantien ergeben, aber auch Vermerke über Sicherungsübereignungen und Pfandrechtsbestellungen können betroffen sein. Da der Hauptschuldner bereits die Wechselschuld, Bürgschaftssumme oder Gewährleistungssumme im Jahresabschluss als Verbindlichkeit vermerkt hat, ist ein zusätzlicher Ausweis im Konzernabschluss als Eventualverbindlichkeit nicht erforderlich, da es ansonsten zu einer Doppelerfassung des Sachverhal-

²⁴⁴ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 221.

²⁴⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2011), S. 234; Gräfer/Scheld (2009), S. 195.

tes kommen würde.²⁴⁶ Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten sowie Eventualforderungen sind unter der Bilanz bzw. im Anhang abzubilden. Aufgrund dieser Tatsache wird weder die Bilanz noch die GuV berührt, was zur Folge hat, dass die Schuldenkonsolidierung erfolgsneutral ist.²⁴⁷

Sämtliche sonstige Haftungsverhältnisse, die im Anhang als sonstige Verpflichtungen gem. § 285 Nr. 3a HGB ausgewiesen werden, sind zu eliminieren, sofern sich diese auf konzerninterne Schuldverhältnisse beziehen. Unter den sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang sind einerseits ungewisse Innenverpflichtungen und andererseits mögliche künftige Zahlungsverpflichtungen gegenüber Dritten auszuweisen.²⁴⁸

4.1.5. Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach den IFRS

Gemäß IFRS stellt der Einheitsgrundsatz gem. IAS 27.18 die wesentliche Grundlage für die Schuldenkonsolidierung dar. Gemäß IAS 27.20 - 21 sind alle konzerninternen Salden, Geschäftsvorfälle, einschließlich Erträge und Aufwendungen in voller Höhe zu eliminieren. Gewinne und Verluste, welche auf konzerninterne Geschäftsvorfälle zurückzuführen sind und im Buchwert von Vermögenswerten, wie Vorräten und Anlagevermögen enthalten sind, sind in voller Höhe zu eliminieren. Bestehen konzerninterne Verluste, könnte dies ein Hinweis auf eine etwaige Wertminderung sein, welche im Konzernabschluss ausgewiesen werden muss.

Nach dem internationalen Regelungswerk gibt es bezüglich dem Verzicht auf die Schuldenkonsolidierung keine ausdrücklichen Bestimmungen. Daher wird der Grundsatz der Wesentlichkeit gem. IAS 1.29 herangezogen, welcher besagt, dass ein Unternehmen jede wesentliche Gruppe gleichartiger Posten gesondert darzustellen hat. Handelt es sich um Posten, welche gem. IAS 1.29 einer nicht ähnlichen Art oder Funktionsweise entsprechen, sind diese gesondert darzustellen, sofern diese nicht von unwesentlicher Bedeutung sind.

²⁴⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2011), S. 234 f.

²⁴⁷ Vgl. Scherrer (2007), S. 312.

²⁴⁸ Vgl. Fey (1989), S. 148 f.

Die von der Schuldenkonsolidierung betroffenen Bilanzposten, sind nach den IFRS finanzielle Vermögenswerte nach IAS 1.54d, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nach IAS 1.54h, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten nach IAS 1.54k, Rückstellungen nach IAS 1.54l sowie finanzielle Schulden nach IAS 1.54m.²⁴⁹ Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung werden konzerninterne Forderungen mit den korrespondierenden Schulden (Verbindlichkeiten) verrechnet. Hinsichtlich dieser Verrechnung können Aufrechnungsdifferenzen auftreten, welche in einem späteren Abschnitt näher behandelt werden.²⁵⁰

Handelt es sich um Steueransprüche bzw. um Steuerschulden gegenüber einem konzernfremden Unternehmen (Drittschuldverhältnis), ist gem. IAS 12.71 eine Saldierung nur möglich, wenn die Positionen einklagbar gegeneinander aufgerechnet werden können und ein zeitlicher Ausgleich bzw. ein Ausgleich auf Nettobasis möglich ist und beabsichtigt wird. Mangelt es an der Absicht oder Möglichkeit auf zeitlichen Ausgleich oder Ausgleich auf Nettobasis, dann ist eine Saldierung unzulässig.

Aufgrund der Tatsache, dass sowohl nationale als auch internationale Vorschriften bezüglich der Zielsetzung eines Konzernabschlusses übereinstimmen, lassen sich hinsichtlich der Schuldenkonsolidierung keine wesentlichen Unterschiede feststellen.²⁵¹ Dies hat zur Folge, dass die bereits im Abschnitt 4.1.3. Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem HGB erläuterten Ausführungen bezüglich der Schuldenkonsolidierung auch für die IFRS an Gültigkeit besitzen.

4.1.6. Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach den IFRS

4.1.6.1. Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten stellen nach den IFRS keinen eigenen Gliederungsbegriff in der Bilanz dar. Dennoch sind nach den IFRS Abgrenzungen so-

²⁴⁹ Vgl. Hayn/Grüne (2006), S. 96.

²⁵⁰ Vgl. Lüdenbach, Norbert (2010): Kommentierung zu IAS 27, in: HAUFE IFRS Kommentar, 8. Auflage, von Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann, Freiburg München Berlin Würzburg (2010), S. 1888.

²⁵¹ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 136.

wohl auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite vorzunehmen, sofern die Merkmale eines Vermögenswertes oder einer Schuld erfüllt sind.²⁵² Nach dem IAS/IFRS Framework ist ein Vermögenswert eine Ressource, welche aufgrund von Ereignissen in der Vergangenheit in der Verfügungsmacht eines Unternehmens steht. Aus dem Besitz eines Vermögenswertes wird erwartet, dass dem Unternehmen durch diesen ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.²⁵³ Ebenfalls im IAS/IFRS Framework 49b geregelt sind die Merkmale einer Schuld, welche wie folgt geregelt sind: Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung eines Unternehmens, welche aus einem Ereignis aus der Vergangenheit entstanden ist und zukünftig zu einem Nutzenabfluss führen wird.

Werden die Merkmale der Vermögenswerte und Schulden erfüllt, ist bei den aktiven und passiven Abgrenzungen auf die Periodenabgrenzung nach IAS 1.27 Rücksicht zu nehmen. Soweit es sich bei den Posten um konzerninterne Schuldverhältnisse handelt, besteht eine Konsolidierungspflicht,²⁵⁴ da auch bei den Abgrenzungsposten der Einheitsgrundsatz gem. IAS 27.18 an Gültigkeit besitzt.

4.1.6.2. Rückstellungen

Rückstellungen gem. IAS 37.14a - c sind anzusetzen wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: Einerseits muss es sich um gegenwärtige Verpflichtungen handeln, welche aus einem Ereignis aus der Vergangenheit resultieren. Andererseits muss ein Ressourcenabfluss mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich sein. Ebenfalls erforderlich ist eine verlässliche Schätzung der Höhe in der die Verpflichtung anzusetzen sein wird. Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, dann sind auch keine Rückstellungen nach IFRS zu bilden.

Wurden Rückstellungen zur Abdeckung von Verpflichtungen gegenüber anderen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen gebildet, dann sind diese aufgrund der Einheitstheorie nach IAS 27.18 zu eliminieren.²⁵⁵ Die Schuldenkonsolidierung bei Rückstellungen für eine unsichere Schuld gegenüber

²⁵² Vgl. Küting/Weber (2010), S. 451.

²⁵³ Vgl. IAS/IFRS Framework (2010), 49a.

²⁵⁴ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 541.

²⁵⁵ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 452.

einem anderen Konzernunternehmen erfolgt erfolgswirksam. Im Jahr der Rückstellungsbildung ist der entsprechende Aufwand mittels einer Korrekturbuchung zu beseitigen. Wird die Rückstellung wieder aufgelöst ergibt sich eine Ertragskorrektur und im Falle dass die gebildete Rückstellung verwendet wurde, hat das zahlungsempfangende Unternehmen eine Korrektur des Ertrags vorzunehmen.²⁵⁶

Es werden nach den IFRS langfristige von kurzfristigen Rückstellungen unterschieden, wobei diese getrennt voneinander auszuweisen sind. Handelt es sich um sonstige Rückstellungen, dann dürfen diese nur für Verpflichtungen gegenüber konzernfremden Unternehmen gebildet werden. Dies hat zur Folge, dass Aufwandsrückstellungen, welche im Innenverhältnis gebildet werden nach den IFRS nicht anzusetzen sind.²⁵⁷

4.1.6.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen
Grundsätzlich dürfen Unternehmen nach IAS 37.27 keine Eventualverbindlichkeiten und nach IAS 37.31 keine Eventualforderungen ansetzen, sofern es sich um konzerninterne Schuldposten handelt. Diese Tatsache beruht aufgrund der Einheitstheorie nach IAS 27.18. Jedoch gibt es für den Ansatz von Eventualverbindlichkeiten als auch von Eventualforderungen eine Ausnahme. Eventualverbindlichkeiten unterliegen der Offenlegungspflicht nach IAS 37.28 wenn die Möglichkeit eines Ressourcenabflusses mit wirtschaftlichem Nutzen besteht, während Eventualforderungen nach IAS 37.34 offenzulegen sind, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist.

Ist ein wirtschaftlicher Nutzenzufluss wahrscheinlich, dann hat das Unternehmen eine kurze Beschreibung der Art der Eventualforderungen, sowie eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen zum Abschlussstichtag im Anhang anzugeben.²⁵⁸ Auch bei der Offenlegung der Eventualverbindlichkeiten ist eine kurze Beschreibung bzw. eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen anzugeben. Des Weiteren sind Angaben von Unsicherheiten hinsichtlich des Be-

²⁵⁶ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 596.

²⁵⁷ Vgl. *Born* (2008), S. 210.

²⁵⁸ Vgl. IAS 37.89.

trages oder der Fälligkeit bzw. die Möglichkeit einer Erstattung anzugeben, wenn dies praktikabel ist.²⁵⁹

4.1.7. Vergleich von Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

Nach allen drei Rechnungslegungssystemen steht der Einheitsgrundsatz im Vordergrund. Handelt es sich um konzerninterne Schuldverhältnisse sind diese sowohl nach dem UGB, dem HGB und den IFRS wegzulassen. Bezüglich der Saldierung gilt, dass die Verbindlichkeiten mit den Forderungen in voller Höhe gegenverrechnet werden, egal ob das Mutterunternehmen eine 100%-ige Beteiligung am Tochterunternehmen hat oder nicht.

Gegenstand und Umfang der Schuldenkonsolidierung sind nach allen drei Rechnungslegungssystemen ident. Nach dem UGB und HGB sind die für die Schuldenkonsolidierung möglichen Bilanzposten genau im Gesetz geregelt, während die internationalen Standards eher allgemein gehalten werden und keine detaillierten Informationen dazu liefern.

Bezüglich Drittschuldverhältnissen gilt nach allen drei Rechnungslegungssystemen das Saldierungsverbot. Sind die drei Voraussetzungen, nämlich Gleichwertigkeit, Gleichartigkeit und Gleichfristigkeit gegeben, dann besteht sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB die Möglichkeit, eine freiwillige Saldierung vorzunehmen. Nach den IFRS besteht eine ähnliche Vorschrift, welche besagt, dass Verbindlichkeiten und Forderungen aus Drittschuldverhältnissen aufgerechnet werden können, wenn diese gegenseitig einklagbar sind bzw. ein zeitlicher Ausgleich oder ein Ausgleich auf Nettobasis möglich ist.

Ein Verzicht auf die Schuldenkonsolidierung ist nach UGB, HGB und IFRS möglich, wenn Forderungen und Verbindlichkeiten von untergeordneter Bedeutung sind. Ebenfalls kann auf die Schuldenkonsolidierung verzichtet werden wenn die Forderungen und Verbindlichkeiten für den Konzernabschluss nicht von wesentlicher Bedeutung im Sinne des Wesentlichkeitsgrundsatzes sind.

²⁵⁹ Vgl. IAS 37.86.

4.1.8. Vergleich der Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

4.1.8.1. Rechnungsabgrenzungsposten

Sofern die Rechnungsabgrenzungsposten auf konzerninterne Schuldverhältnisse beruhen, sind diese nach allen drei Rechnungslegungssystemen zu eliminieren, da der Einheitsgrundsatz im Vordergrund steht. Während nach dem UGB und dem HGB sowohl aktive als auch passive Rechnungsabgrenzungsposten einen gesonderten Bilanzposten darstellen, ist dies nach dem IFRS nicht der Fall. Trotzdem gilt, dass nach allen drei Regelungssystemen die Abgrenzungsposten dazu dienen, die Periodenabgrenzung zu wahren.

Nach dem UGB und dem HGB ist im Gesetz genau festgelegt, wann aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten bestehen, während nach dem internationalen Regelwerk die Notwendigkeit besteht, dass bestimmte Merkmale für Vermögenswerte und Schulden erfüllt sind. Nur wenn diese Merkmale tatsächlich erfüllt werden, dann darf nach den IFRS eine aktive bzw. passive Abgrenzung angesetzt werden.

4.1.8.2. Rückstellungen

Handelt es sich um ungewisse Verbindlichkeiten die aus einem Ereignis aus der Vergangenheit resultieren, welche einen wahrscheinlichen Ressourcenabfluss mit sich bringen, dann ist nach dem UGB, dem HGB und den IFRS eine Rückstellung für diese Verpflichtung zu bilden. Rückstellungen, welche aufgrund von konzerninternen Schuldverhältnissen gebildet werden, sind nach allen drei Rechnungslegungssystemen zu eliminieren. Während nach dem UGB und dem HGB Aufwandsrückstellungen, welche im Innenverhältnis entstehen, gebildet werden dürfen, ist dies nach den IFRS nicht der Fall. Nach IFRS dürfen nur Rückstellungen gebildet werden, welche Verpflichtungen gegenüber konzernfremden Dritten mitsichbringen.

4.1.8.3. Haftungsverhältnisse, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

Sowohl nach dem UGB, dem HGB und den IFRS werden Haftungsverhältnisse, sowie Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen nicht direkt in der Konzernbilanz abgebildet. Die Abbildung erfolgt unter der Konzernbilanz bzw. im Anhang.

Der Einheitsgrundsatz spielt nach allen drei Rechnungslegungssystemen die Grundlage für die Schuldenkonsolidierung von Haftungsverhältnissen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen dar. Aufgrund dieser Tatsache, werden Haftungsverhältnisse, sowie Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen, sofern diese konzernintern anfallen, sofort eliminiert. Nach dem UGB gilt, dass die Begebung und Übertragung von Bürgschaften, Wechseln und Garantien zu subsummieren sind, während die Haftungsverhältnisse nach dem HGB um die Posten Sicherungsübereignungen und Pfandrechtsbestellungen erweitert werden. Nach den IFRS gibt es keine detaillierte Auflistung über die Arten von Haftungsverhältnissen.

4.2. Aufrechnungsdifferenzen

4.2.1. Aufrechnungsdifferenzen nach dem UGB

4.2.1.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen

Sind sowohl die aktiven Ansprüche (Forderungen), als auch die passiven Verpflichtungen (Verbindlichkeiten) in selber Höhe, dann ist die Schuldenkonsolidierung kein Problem. Kommt es jedoch zwischen Aktiva und Passiva zu Differenzen, dann müssen die Ursachen festgestellt werden bzw. müssen diese in weiterer Folge entsprechend behandelt werden. Nach dem UGB werden unechte Aufrechnungsdifferenzen von echten Aufrechnungsdifferenzen unterscheiden.²⁶⁰

Unechte Aufrechnungsdifferenzen sind auf Bestandsdifferenzen bzw. Mengendifferenzen zurückzuführen. Eine Bestandsdifferenz kann entstehen, wenn bei einem der beiden involvierten Unternehmen entweder ein Buchungsfehler oder ein Zuordnungsfehler unterlaufen ist. Ein Zuordnungsfehler liegt vor, wenn bspw. Forderungen gegenüber einem verbundenen Unternehmen irrtümlich unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen wurden.

²⁶⁰ Vgl. Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf (2000): Kommentierung zu § 255 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung, 2. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2000, S. 852 f.

Ein weiterer Entstehungsgrund für unechte Differenzen können unterwegs befindliche Gelder sein.²⁶¹

Weitere Gründe für die Entstehung von unechten Aufrechnungsdifferenzen können Fehler bei der Berechnung von Zinsen sein. Manchmal kann es auch passieren, dass bei einem Unternehmen die Forderung des anderen Unternehmens überhaupt nicht bekannt ist. Da diese Aufrechnungsdifferenz nicht hätte entstehen dürfen, spricht man von der sogenannten unechten Differenz. Aufgrund der Tatsache, dass eine unechte Differenz entstanden ist, ist der Jahresabschluss des betroffenen Unternehmens zu korrigieren. Sollte dies nicht mehr möglich sein, dann ist die Korrektur in der Handelsbilanz II vorzunehmen.²⁶²

Echte Differenzen hingegen, ergeben sich nicht aus Bestandsdifferenzen, sondern aus Bewertungsdifferenzen, welche bspw. auf das imparitatische Realisationsprinzip zurückzuführen sind.²⁶³ Bewertungsunterschiede können auf mehrere Entstehungsgründe zurückzuführen sein. Ein Bewertungsunterschied kann bspw. durch die Uneinbringlichkeit eines Anspruchs entstehen, aber auch Wechselkursänderungen oder die Unsicherheit von Ansprüchen können Bewertungsunterschiede mit sich bringen. Echte Differenzen können auch entstehen, wenn das Mutterunternehmen zu 100% an einem Tochterunternehmen beteiligt ist und das Mutterunternehmen den Dividendenanspruch bereits mit dem Abschlussstichtag des Tochterunternehmens realisiert.²⁶⁴

In den nachfolgenden Abschnitten 4.2.1.2 Echte Aufrechnungsdifferenzen und 4.2.1.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen werden mittels Beispielen die Aufrechnungsdifferenzen etwas näher behandelt.

4.2.1.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen

Liegt eine echte Differenz aufgrund der zuvor angeführten Entstehungsgründe vor, kommt es zu einer erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung. Dies hat zur Folge, dass eines der betroffenen Konzernunternehmen, einen konzerninternen

²⁶¹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 591 f.

²⁶² Vgl. Fröhlich (2012), S. 592.

²⁶³ Vgl. Bieg/Kußmaul (2006), S. 402.

²⁶⁴ Vgl. Fröhlich (2012), S. 592 f.

Anspruch als Aufwand oder Ertrag erfasst hat. Hingegen, beim anderen Unternehmen steht kein entsprechender Aufwand oder Ertrag gegenüber. Da jedoch im Rahmen der Schuldenkonsolidierung auch die Einheitstheorie gem. § 250 Abs. 3 UGB von Bedeutung ist, besteht der konzerninterne Anspruch überhaupt nicht. Somit kann es auch zu keinen Aufwendungen oder Erträgen aus diesem Anspruch kommen. Daher wird im Rahmen der Schuldenkonsolidierung dieser Aufwand bzw. Ertrag storniert. Ist eine erfolgswirksame Buchung erfolgt, dann ist im Folgejahr der Ergebnisvortrag entsprechend zu korrigieren.²⁶⁵

Entstehen Wechselkursänderungen aufgrund der Tatsache, dass Konzernforderungen in fremder Währung mit einem niedrigeren Ankaufrkurs und Konzernverbindlichkeiten mit einem höheren Verkaufskurs umgerechnet werden, dann besteht bereits bei der Begründung des Schuldverhältnisses eine echte Differenz. Aus diesem Grund werden die Umrechnungskurse in regelmäßigen Abständen von der Konzernzentrale vorgeschrieben oder ein einheitlicher Devisenmittelkurs verwendet. Auch wenn es nur zu geringfügigen Wechselkursänderungen kommt, bestehen nach dem UGB bereits Differenzen, da der imparitätische Realisationsgrund im Vordergrund steht.²⁶⁶ Das nachfolgende Beispiel soll die Problematik von Wechselkursänderungen darstellen:

*Beispiel 7.*²⁶⁷

Im Jahr X1 entsteht bei der Mutter-AG gegenüber der Tochter-AG eine Forderung in Höhe von US\$ 200. Der für die betreffende Woche konzerneinheitlich festgelegte Devisenmittelkurs beträgt € 1 = US\$ 1. Zum Bilanzstichtag beträgt der festgelegte Kurs € 1 = US\$ 1,05. Im Jahr X2 wird die Verbindlichkeit von der Tochter-AG beglichen.

Da es sich in diesem Beispiel um Finanzanlagen handelt, sind diese im Jahr X1 gem. § 204 Abs. 2 UGB abzuwerten, auch wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist. Die Berechnung für die Abwertung erfolgt am Bi-

²⁶⁵ Vgl. Fröhlich (2012), S. 593.

²⁶⁶ Vgl. Bieg/Kußmaul (2006), S. 403; Fröhlich (2012), S. 593.

²⁶⁷ Beispiel entnommen aus Fröhlich (2012), S. 594 (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

lanzstichtag und lautet wie folgt: $\text{US\$ } 200 / \text{US\$ } 1,05 = \text{US\$ } 190,48$. Nachdem die Abwertung berechnet wurde, erfolgt die Verbuchung im Jahr X1:

Verbindlichkeiten an verbundene Unternehmen	200	
an Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen		190,48
an Kursverluste		9,52

Da im Jahr X2 die Verbindlichkeit von der Tochter-AG beglichen wird, besteht weder eine Forderung noch eine Verbindlichkeit. Daher ist der Kursverlust aus dem Vorjahr X1 gem. § 208 Abs. 1 UGB bei der Konsolidierung wieder aufzuholen und wie folgt zu verbuchen:

Kursgewinne	9,52	
an Ergebnisvortrag		9,52

Da sich die gesamten Kursdifferenzen nach Bezahlung der Verbindlichkeit im Konzernabschluss ausgleichen müssen, ist der tatsächliche Umrechnungskurs unerheblich.²⁶⁸

Sind konzerninterne Forderungen uneinbringlich, dann kommt es auch im Falle einer Abschreibung zu einer erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung. Stehen sich Forderung und Verbindlichkeit deckungsgleich gegenüber, dann erfolgt eine erfolgsneutrale Eliminierung. Ist dies nicht der Fall, ist eine Konsolidierungsbuchung vorzunehmen. Werden Rückstellungen für unsichere Schulden gegenüber einem anderen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen gebildet, dann hat dies eine erfolgswirksame Schuldenkonsolidierung zur Folge. Ist dies der Fall, dann ist im Jahr der Rückstellungsbildung der Aufwand zu korrigieren. Bei Auflösung der Rückstellung ist eine Ertragskorrektur vorzunehmen. Wird die Rückstellung in Anspruch genommen, dann erfolgt eine Korrektur des Ertrags.²⁶⁹

²⁶⁸ Lösung entnommen aus Fröhlich (2012), S. 594.

²⁶⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 595 f.

4.2.1.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen

Unechte Aufrechnungsdifferenzen sind auf Bewertungsunterschiede bzw. zeitliche Buchungsunterschiede zurückzuführen. Ein weiterer Grund warum unechte Aufrechnungsdifferenzen bestehen, können Buchungsfehler sein, welche im Zuge der Buchführung entsprechend zu korrigieren sind.²⁷⁰

Handelt es sich um zwei in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen, welche in der Buchführung sowohl eine Forderung als auch eine Verbindlichkeit gegenüberstehen haben, dann ist die Schuldenkonsolidierung anzuwenden. Es kommt zu einer zeitlichen Buchungsdifferenz, wenn die Verbindlichkeit des zahlenden Unternehmens bereits kurz vor dem Bilanzstichtag durch Banküberweisung ausgeglichen wurde, jedoch die Bankgutschrift beim empfangenden Unternehmer erst in der Folgeperiode erfolgt.²⁷¹ Ist dies der Fall, dann wird beim empfangenden Unternehmen die Forderung zum Bilanzstichtag noch bilanziert. Hingegen wird beim zahlenden Unternehmen die Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag nicht mehr bilanziert, da diese bereits beglichen wurde. Die Differenz die durch diese zeitlichen Buchungsunterschiede entstanden ist, ist im Rahmen der Schuldenkonsolidierung erfolgsneutral zu beseitigen, es sei denn, die Konsolidierungsbuchung ist schon im Vorfeld der Konsolidierung erfolgt.²⁷²

4.2.2. Aufrechnungsdifferenzen nach dem HGB

4.2.2.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen

Handelt es sich um Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen einem Mutterunternehmen und einem Tochterunternehmen, so sind diese im Rahmen der Schuldenkonsolidierung aufzurechnen. Diese Aufrechnung gestaltet sich unproblematisch, wenn die Forderungen und Verbindlichkeiten in selber Höhe sind. Stehen sich jedoch Forderungen und Verbindlichkeiten unterschiedlicher Höhe gegenüber bzw. besteht kein korrespondierender Posten, dann besteht eine Aufrechnungsdifferenz.²⁷³

²⁷⁰ Vgl. Prangenberg/Müller (2006), S. 98.

²⁷¹ Vgl. Scherrer (2007), S. 318.

²⁷² Vgl. Scherrer (2007), S. 318.

²⁷³ Vgl. Küting/ Weber (2010), S. 456.

In der deutschen Literatur werden unechte Aufrechnungsdifferenzen von echten Aufrechnungsdifferenzen unterschieden. Unechte Aufrechnungsdifferenzen basieren aufgrund von fehlerhaften Buchungen oder zeitlichen Buchungsunterschieden.²⁷⁴ Erfolgt die Vorbereitung und Durchführung des Konsolidierungsprozesses ordnungsgemäß dann dürfen solche unechten Aufrechnungsdifferenzen nicht entstehen. Entstehen dennoch unechte Differenzen, so sind diese bereits durch Abstimmung der innerkonzernlichen Konten im Jahresabschluss zu beseitigen, sodass sich unter dem Aspekt der Einheitstheorie gem. § 297 Abs. 3 HGB der Konzernabschluss nach der Schuldenkonsolidierung so darstellt, als wäre dieses Schuldverhältnis nie entstanden.²⁷⁵

Echte Aufrechnungsdifferenzen ergeben sich aus unterschiedlich angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen, welche bspw. auf ausgeübte Wahlrechte basieren können. Beispiele für echte Aufrechnungsdifferenzen sind: Rückstellungen aus konzerninternen Beziehungen, Forderungsabschreibungen, Fremdwährungsumrechnungen ua.²⁷⁶

4.2.2.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen

Bestehen echte Aufrechnungsdifferenzen so ist bei der Konsolidierung darauf zu achten, in welcher Periode die Verrechnung der Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgt. Die erstmalige Verrechnung ist in der Entstehungsperiode einer Forderung oder Verbindlichkeit und ist somit erfolgswirksam. Die Aufrechnungsdifferenz wird aus der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwandsposten ausgebucht. Eine Verrechnung der Forderungen und Verbindlichkeiten in den Folgeperioden ist erfolgsneutral. Dies bedeutet, dass die Aufrechnungsdifferenz über den Bilanzposten „Gewinnvortrag“ oder „Verlustvortrag“ ausgebucht wird.²⁷⁷

Aufrechnungsdifferenzen, aufgrund von Währungsumrechnungen können nur bei langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten entstehen. Grundsätzlich sind Forderungen in fremder Währung am Bilanzstichtag mit dem niedrigeren

²⁷⁴ Vgl. *Bieg/Kußmaul* (2006), S. 402.

²⁷⁵ Vgl. *Wysocki/Wohlgemuth* (1996), S. 223; *Coenenberg* (2005), S. 684.

²⁷⁶ Vgl. *Küting/Weber* (2010), S. 457.

²⁷⁷ Vgl. *Scherrer* (2007), S. 318.

Wert anzusetzen (Niederstwertprinzip). Verbindlichkeiten sind mit dem höheren Wert anzusetzen (Imparitätsprinzip).²⁷⁸

Gemäß § 256a HGB sind Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten in fremder Währung am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs umzurechnen, sofern die Laufzeit weniger als ein Jahr beträgt. Wenn § 256a HGB angewandt wird, treten sowohl § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, als auch § 252 Abs. 1 Nr. 4 2 Halbsatz HGB außer Kraft. In § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB ist festgelegt, dass die Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten abzüglich der Abschreibungen anzusetzen sind. In § 252 Abs. 1 Nr. 4 2 Halbsatz HGB ist geregelt, dass Gewinne nur anzusetzen sind, wenn diese auch realisiert sind.

4.2.2.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen

Besteht eine unechte Aufrechnungsdifferenz, dann ist dies auf zeitliche Buchungsunterschiede zurückzuführen. Besteht eine Verbindlichkeit zwischen dem Mutterunternehmen und Tochterunternehmen, kann es zu einer Aufrechnungsdifferenz kommen, wenn folgender Fall eintritt: Das Tochterunternehmen hat die Verbindlichkeit bereits kurz vor Beendigung des Geschäftsjahres beglichen. Der Zahlungseingang bei dem Mutterunternehmen erfolgt im darauffolgenden Geschäftsjahr. Erfolgt die Korrektur dieser Aufrechnungsdifferenz nicht bereits im Jahresabschluss, so muss diese im Rahmen der Konsolidierung nachgeholt werden.²⁷⁹ Im folgenden Beispiel wird diese Problematik aufgezeigt:

*Beispiel 8.*²⁸⁰

Die M-AG liefert am 30.12.11 Waren im Wert von 30.000 GE an die Tochtergesellschaft T-AG und bucht eine entsprechende Forderung ein. Die Waren kommen bei der T-AG am 2.1.12 an, die zu diesem Zeitpunkt die korrespondierende Verbindlichkeit verbucht.

²⁷⁸ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 147.

²⁷⁹ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 223.

²⁸⁰ Beispiel entnommen aus Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 146 (die Zahlen und Daten im Beispiel wurden abgeändert).

Da es in diesem Beispiel zu zeitlichen Buchungsunterschieden kommt, entsteht eine Aufrechnungsdifferenz. Diese ist bereits im Vorfeld der eigentlichen Konsolidierung im Jahresabschluss zu korrigieren. Der durch die Warenlieferung entstandene Erlös von 30.000 GE ist erfolgswirksam zu eliminieren.²⁸¹

4.2.3. Aufrechnungsdifferenzen nach den IFRS

4.2.3.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen

Aufrechnungsdifferenzen nach den IFRS entstehen dann, wenn konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen.²⁸² Typische Beispiele für Aufrechnungsdifferenzen sind Wertberichtigungen auf Forderungen gegenüber Konzernunternehmen, konzernintern gebildete Rückstellungen, aber auch zeitliche Buchungsunterschiede oder Buchungsfehler.²⁸³

Unechte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund von fehlerhaften Buchungen oder zeitlich auseinanderfallenden Buchungsunterschieden. Zeitlich bedingte Differenzen können auch aufgrund von unterschiedlichen Bilanzstichtagen entstehen. Handelt es sich dabei um wesentliche Differenzen, dann sind Anpassungen verpflichtend vorzunehmen, während bei unwesentlichen Differenzen auf eine Anpassung verzichtet werden kann. Wird auf die Anpassung verzichtet, dann ist ein Ausweis als Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen vorzunehmen.²⁸⁴ In Abschnitt 4.2.3.3.²⁸⁵ wird auf die Behandlung unechter Aufrechnungsdifferenzen bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen eingegangen.

4.2.3.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen

Bei echten Aufrechnungsdifferenzen gibt es zwei Arten zu unterscheiden: Einerseits gibt es Aufrechnungsdifferenzen welche erfolgsneutral zu eliminieren sind und somit keine Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung haben. Andererseits bestehen Aufrechnungsdifferenzen welche erfolgswirksam zu eli-

²⁸¹ Lösung entnommen aus *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 146.

²⁸² Vgl. *Schmotz*, Thomas (2011): Kommentierung zu IAS 27, in: *Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS*, 1. Auflage, hrsg. von Michael Buschhüter/Andreas Striegel, London und Frankfurt am Main 2011, S. 721.

²⁸³ Vgl. *Hayn/Grüne* (2006), S. 97.

²⁸⁴ Vgl. *Lüdenbach/Hoffmann* (2010), S. 1889.

²⁸⁵ 4.2.3.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen.

minieren sind. Durch erfolgswirksame Korrekturbuchungen kommt es zu Veränderungen der Gewinn- und Verlustrechnung. Bestehen echte Aufrechnungsdifferenzen über mehrere Folgeperioden, dann sind die Korrekturbuchungen solange durchzuführen, bis der zugrunde liegende Sachverhalt endgültig abgeschlossen ist. Ein Grund dafür ist, dass im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses nicht auf die Vortragswerte des Vorjahres aufgesetzt wird, sondern jedes Jahr von den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen ausgegangen wird.²⁸⁶

Werden ausländische Unternehmen in den Konzernabschluss einbezogen, dann kann es zu Währungsumrechnungsdifferenzen kommen, da nach den IFRS bei der Bewertung, verschiedene Devisenkurse (Geld-, Brief-, Mittelkurs bzw. laufende Kursnotierung) angewendet werden.²⁸⁷ Grundsätzlich werden Umrechnungsdifferenzen, welche sich daraus ergeben, dass monetäre Posten zu einem anderen Kurs abgewickelt oder umgerechnet wurden, in der Berichtsperiode erfasst, in der diese Differenzen entstanden sind.²⁸⁸ Eine Ausnahme besteht bei Konzernabschlüssen, bei welchen die Umrechnungsdifferenzen zunächst im sonstigen Ergebnis erfasst werden und bei einer Veräußerung in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden.²⁸⁹

4.2.3.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen

Entstehen unechte Aufrechnungsdifferenzen aufgrund von Buchungsunterschieden oder Buchungsfehlern, so sind diese im Rahmen der Erstellung eines Konzernabschlusses zu korrigieren.²⁹⁰ Im folgenden Beispiel wird diese Vorgangsweise etwas näher gebracht:

*Beispiel 9.*²⁹¹

Die M-AG erstellt den Jahres- und Konzernabschluss am 31.12. die T-AG wird auf der Basis seines Abschlusses zum 30.09. einbezogen. Per 31.12. weist M

²⁸⁶ Vgl. Hayn/Grüne (2006), S. 98 f.

²⁸⁷ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 463.

²⁸⁸ Vgl. IAS 21.28.

²⁸⁹ Vgl. IAS 21.32.

²⁹⁰ Vgl. Hayn/Grüne (2006), S. 97.

²⁹¹ Beispiel entnommen aus Lüdenbach/Hoffmann (2010), S. 1889 (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

im Jahresabschluss eine Darlehensforderung von € 1000 gegenüber T-AG aus. Das Darlehen ist erst im Dezember ausgereicht worden, um ein negatives Bankkonto der T auszugleichen.

Alternative 1: Es wird keine Anpassung vorgenommen und somit wird das Darlehen als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen in den Konzernabschluss übernommen. Das Bankkonto der T-AG wird mit dem Wert vom 30.9. angesetzt.

Alternative 2: Es wird eine Anpassung vorgenommen und somit wird die Forderung gegen die Bankverbindlichkeit der T verrechnet. Es erfolgt eine Korrekturbuchung, welche wie folgt aussieht:

Bankverbindlichkeit T	1000	
an Forderung M gegenüber T		1000

Die Aufrechnungsdifferenzen basieren auf formellen Unterschieden und daher werden diese nicht erfolgswirksam behandelt.²⁹²

4.2.4. Vergleich von Aufrechnungsdifferenzen nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

4.2.4.1. Entstehung der Aufrechnungsdifferenzen

Nach allen drei Rechnungslegungssystemen werden echte von unechten Aufrechnungsdifferenzen unterschieden, wobei die Entstehungsgründe dieselben sind. Während echte Aufrechnungsdifferenzen auf Bestandsveränderungen bzw. Mengenveränderungen aber auch unterschiedliche Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden zurückzuführen sind, entstehen unechte Aufrechnungsdifferenzen lediglich durch zeitliche Buchungsunterschiede oder Buchungsfehler.

Weiters gilt, dass unechte Aufrechnungsdifferenzen nach allen drei Rechnungslegungssystemen erfolgsneutral zu behandeln und sofort ab Erkennen im Jahresabschluss zu korrigieren sind. Echte Aufrechnungsdifferenzen können auch durch eine korrekte Durchführung der Buchhaltung nicht verhindert werden. Etwaige Korrekturbuchungen erfolgen im Zuge der Erstellung des Konzernab-

²⁹² Vgl. Coenenberg (2005), S. 683.

schlusses und diese haben nach dem UGB, dem HGB und den IFRS Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung.

4.2.4.2. Echte Aufrechnungsdifferenzen

Als typisches Beispiel für echte Aufrechnungsdifferenzen wird sowohl nach dem UGB, dem HGB als auch nach den IFRS die Währungsumrechnung genannt. Ein Unterschied der IFRS zu dem UGB und dem HGB besteht darin, dass im Falle von Währungsumrechnungen, die Aufrechnungsdifferenzen, welche aus monetären Posten entstehen, nach den IFRS zunächst im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden und erst bei Veräußerung eine Umbuchung in die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt.

Handelt es sich um echte Aufrechnungsdifferenzen, welche sich über mehrere Folgeperioden ziehen, dann sind die Korrekturbuchungen solange vorzunehmen, bis sich die Differenzen ausgleichen. Dabei gilt zu beachten, dass die erstmalige Korrekturbuchung erfolgswirksam ist, während die Korrekturbuchungen in den Folgeperioden nur mehr erfolgsneutral sind. Eine weitere Gemeinsamkeit der drei Rechnungslegungssysteme besteht darin, wenn echte Aufrechnungsdifferenzen, welche aus konzerninternen Schuldverhältnissen entstehen im Zuge der Erstellung des Konzernabschlusses korrigiert werden, dann ist der Einheitsgrundsatz zu beachten.

4.2.4.3. Unechte Aufrechnungsdifferenzen

Bestehen unechte Aufrechnungsdifferenzen aufgrund von Buchungsfehlern oder zeitlichen Buchungsunterschieden, dann sind diese im Jahresabschluss zu korrigieren, es sei denn, eine Korrekturbuchung ist schon vor der Konsolidierung erfolgt. Unechte Aufrechnungsdifferenzen würden bei korrekter Buchführung nicht entstehen, wobei dies ebenfalls eine Gemeinsamkeit der drei Rechnungslegungssysteme ist.

Ein typisches Beispiel das in der Literatur für alle drei Rechnungslegungssysteme genannt wird, sind Buchungsunterschiede bezüglich Forderungen und Verbindlichkeiten. Wenn ein Unternehmen eine Verbindlichkeit bereits vor dem Bilanzstichtag ausgleicht, jedoch der Ausgleich durch Bankeinzug beim Gläubigerunternehmen erst im Folgejahr erfolgt. Dann wird die Verbindlichkeit beim

zahlenden Unternehmen ausgebucht, jedoch die Forderung beim erhaltenden Unternehmen bleibt weiterhin unausgeglichen.

5. Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen

5.1. Nach dem UGB

5.1.1. Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen

In den Jahresabschlüssen der einzelnen Konzernunternehmen werden die Aufwendungen und Erträge so erfasst, wie sie sich aus einzelgesellschaftlicher Sicht darstellen. Dies hat zur Folge, dass Aufwendungen und Erträge, welche aus einer innerkonzernlichen Lieferung oder Leistung entstehen, im Jahresabschluss ohne Bezug auf den Konzern abgebildet werden. In weiterer Folge führt dies aus Sicht des Konzerns zu einem verzerrten Bild.²⁹³

Gemäß § 250 Abs. 3 UGB sind neben den konzerninternen Vermögensgegenständen und Schulden auch konzerninterne Aufwendungen und Erträge im Rahmen der Erstellung eines Konzernabschlusses zu eliminieren. Gemäß § 257 Abs. 1 UGB, sind bei den konzerninternen Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen mit den jeweiligen Aufwendungen zu verrechnen. Dies gilt, insoweit die Erlöse nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Des Weiteren sind gem. § 257 Abs. 2 UGB andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen (Darlehens- und Mietverhältnisse)²⁹⁴ zwischen den Konzernunternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit auch hier kein Ausweis als aktivierte Eigenleistung erfolgt.

Im Zuge der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen sind nicht nur Aufrechnungen, sondern auch Umgliederungen vorzunehmen, um die Aufwendungen und Erträge aus Sicht des Konzerns korrekt darzustellen. Einerseits werden im Rahmen der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen erfolgsneutrale Verrechnungen bzw. Umgliederungen vorgenommen. Dabei wird der Konzernjahresüberschuss durch die Konsolidierung nicht verändert. Bezüglich der Höhe einzelner Aufwands- und Ertragsposten kommt es jedoch zu Änderungen. Andererseits erfolgen erfolgswirksame Konsolidierungsbuchungen,

²⁹³ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 499.

²⁹⁴ Vgl. Bieg/Kußmaul (2006), S. 408.

wenn es sich um die Korrektur von konzerninternen Gewinnausschüttungen sowie Abschreibungen oder Zuschreibungen auf Anteile an konsolidierte Unternehmen handelt.²⁹⁵

Für die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen gilt, dass die Umsatzerlöse des liefernden Unternehmens und die Materialaufwendungen bzw. Aufwendungen für bezogene Leistungen des empfangenen Unternehmens die wesentlichen Posten darstellen. Dies ist der Fall wenn es sich um vertikal integrierte Konzerne handelt. Dies beruht auf der Tatsache, dass zwischen den Konzernunternehmen regelmäßige Liefer- und Leistungsbeziehungen bestehen. Die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen umfasst auch alle übrigen Leistungen innerhalb des Konsolidierungskreises, wie bspw. konzernintern verrechnete Miet-, Werbe- und Marketingumlagen.²⁹⁶ Im Bereich des Finanzergebnisses ist eine Eliminierung vorzunehmen, wenn sich Zinserträge und Zinsaufwendungen gegenüberstehen.²⁹⁷

Besteht ein einseitiger Aufwand bzw. Ertrag, welchem kein Aufwand oder Ertrag gegenübersteht, dann ist dieser ebenfalls zu eliminieren. Beispiele für einseitige Aufwendungen und Erträge sind bspw. Beteiligungserträge und Abschreibungen bzw. Zuschreibungen von Beteiligungsansätzen. Bestehen wechselseitige Aufwendungen und Erträge in unterschiedlicher Höhe, dann entstehen unechte Differenzen, welchen auf den Grund gegangen werden muss bzw. welche in weiterer Folge zu korrigieren sind.²⁹⁸ Die Durchführung der Konsolidierung bei wechselseitigen Aufwendungen und Erträgen erfolgt durch eine Umbuchung,²⁹⁹ welche im Folgenden dargestellt wird:

Umsatzerlöse an Materialaufwand

oder

Zinserträge an Zinsaufwand

²⁹⁵ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 500 f.

²⁹⁶ Vgl. Fröhlich (2012), S. 625.

²⁹⁷ Vgl. Fröhlich (2012), S. 626.

²⁹⁸ Vgl. Fröhlich (2012), S. 626 f.

²⁹⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 626.

Durch die Konsolidierungsbuchung kommt es zu keiner Veränderung des Ergebnisses im Konzernabschluss, sondern es erfolgt lediglich eine Kürzung der Gewinn- und Verlustrechnung. Daher gilt, dass in den Folgeperioden keine erneuten Konsolidierungsbuchungen notwendig sind.³⁰⁰

5.1.2. Eliminierung der Zwischenergebnisse nach dem UGB

5.1.2.1. Konsolidierung der Innenumsatzerlöse

Als Innenumsatzerlöse werden Erlöse bezeichnet, welche aus Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen resultieren. Bei der Vornahme der einzelnen Korrekturbuchungen ist zu unterscheiden ob:³⁰¹

- das Umsatzkosten- oder Gesamtkostenverfahren vom liefernden Unternehmen angewendet wird;
- die konzerninternen Lieferungen oder Leistungen vom liefernden Unternehmen selbst hergestellt oder von einem Dritten bezogen werden;
- die konzerninternen Lieferungen beim empfangenden Unternehmen die Bestände erhöhen oder
- die konzerninternen Lieferungen das Anlage- oder Umlaufvermögen des beziehenden Unternehmens erhöhen.

Handelt es sich um konzerninterne Lieferungen oder Leistungen, so hängt die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen unmittelbar mit der Eliminierung von Zwischenergebnissen zusammen.³⁰² Zu übernehmende Vermögensgegenstände, die zur Gänze oder teilweise auf konzerninternen Lieferungen oder Leistungen beruhen, sind gem. § 256 Abs. 1 UGB in der Konzernbilanz anzusetzen. Der Bilanzansatz erfolgt mit dem Betrag, zu dem sie in der auf den Bilanzstichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Bilanz des Unternehmens anzusetzen wären. Im Wesentlichen stellt der anzusetzende Betrag die Kon-

³⁰⁰ Vgl. Fröhlich (2012), S. 627.

³⁰¹ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 502.

³⁰² Vgl. Egger/Samer/Bertl (2009), S. 110.

zernanschaffungs- oder -herstellungskosten des leistenden Unternehmens dar.³⁰³ Die Berechnung ist wie folgt:

Konzernanschaffungskosten:	Konzernherstellungskosten
Anschaffungspreis	Materialeinzelkosten
+ Anschaffungsnebenkosten	+ Fertigungseinzelkosten
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	+ <u>Sonderkosten der Fertigung</u>
- <u>Anschaffungspreisminderungen</u>	= Mindestansatz
= Anschaffungskosten	+ Materialgemeinkosten
	+ Fertigungsgemeinkosten
	+ Freiwilliger Sozialaufwand
	+ <u>Direkt zurechenbare Zinsen</u>
	= Höchstansatz
	+ Verwaltungsgemeinkosten
	+ <u>Vertriebsgemeinkosten</u>
	= Herstellungskosten

Tabelle 32: Berechnungsschema Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Konzern³⁰⁴

Der Unterschied in der Berechnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Jahresabschluss besteht darin, dass die einzelnen Bestandteile der Konzernanschaffungs- oder -herstellungskosten immer aus Sicht des Gesamtkonzerns angesehen werden. Die Betrachtung erfolgt nicht aus Sicht der einzelnen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.³⁰⁵ Da gem. § 251 Abs. 1 UGB für die Aufstellung des Konzernabschlusses die Bewertungsvorschriften des Jahresabschlusses heranzuziehen sind, kann neben der Bewertung zu den Konzernanschaffungs- oder -herstellungskosten auch eine Bewertung zum niedrigeren beizulegenden Wert erfolgen.

Des Weiteren ist die Eliminierung von Zwischenergebnissen nur dann notwendig, wenn sich der Vermögensgegenstand noch innerhalb des Konzerns befindet; dies ist bspw. der Fall, wenn es sich um eine Produktionskette zwischen

³⁰³ Vgl. *Wagenhofer* (2010), S. 150.

³⁰⁴ Vgl. § 203 Abs. 2 und 3 UGB.

³⁰⁵ Vgl. *Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf* (2000): Kommentierung zu § 256 UGB, in: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden*, 2. Band Rechnungslegung, 2. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2000, S. 867 f.

zwei Konzernunternehmen handelt. Aufgrund dieser, kommt es zu regelmäßigen konzerninternen Lieferungen von Vorräten. Sind diese Vorräte am Bilanzstichtag noch im Vermögen des empfangenden Konzernunternehmens vorhanden, dann ist eine Eliminierung des Zwischenergebnisses durchzuführen. Sobald der Vermögensgegenstand den Konzern verlassen hat, gleichen sich die Gewinne und Verluste der konzerninternen Lieferungen oder Leistungen zu dem aus Konzernsicht entstandenen Gewinn oder Verlust aus.³⁰⁶ Aus Konzernsicht wird durch interne Lieferungen oder Leistungen kein Gewinn bzw. Verlust realisiert, da es zu keiner Transaktion mit einem konzernfremden Dritten kommt.³⁰⁷

Bezieht sowohl ein Konzernunternehmen als auch ein externer Dritter gleichartige Lieferungen, besteht am Bilanzstichtag das Problem, ob die auf Lager liegenden Vorräte aus den Konzernlieferungen oder aus den externen Lieferungen stammen. Um diese Frage beantworten zu können, wurde ein Kunstbewertungsverfahren, das sogenannte KIFO-Verfahren (Konzern-In-First-Out-Verfahren) entwickelt. Im Zuge dieses Bewertungsverfahrens werden die von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen gelieferten Vermögensgegenstände als zuerst abgegangen fingiert. Durch dieses Verfahren wird das Problem der Eliminierung von Zwischenergebnissen abgeschwächt oder sogar zur Gänze vermieden, da aufgrund dieser Fiktion gar keine konzernintern gelieferten Vermögensgegenstände mehr auf Lager liegen.³⁰⁸

Eine Eliminierung von Zwischenergebnissen ist ebenso notwendig, wenn ein Konzernunternehmen Vermögensgegenstände erzeugt oder vertreibt, welche von einem anderen Konzernunternehmen dauerhaft benötigt werden. In diesem Fall ist die Eliminierung des Zwischenergebnisses im Anlagevermögen vorzunehmen, wobei die Eliminierung einen Einfluss auf den Konzernanlagenspiegel

³⁰⁶ Vgl. *Fröhlich* (2012), S. 645 und 648.

³⁰⁷ Vgl. *Wagenhofer* (2010), S. 149.

³⁰⁸ Vgl. *Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf* (2000): Kommentierung zu § 256 UGB, in: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden*, 2. Band Rechnungslegung, 2. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2000, S. 874.

und die zukünftige planmäßige Abschreibung hat.³⁰⁹ Nachfolgend wird anhand eines kurzen Beispiels die Eliminierung von Zwischenergebnissen dargestellt:

*Beispiel 10.*³¹⁰

Die M-AG liefert an die T-AG 1.500 Stück Handelswaren zum Preis von 9 GE. Dies ergibt in Summe einen Wert von $1.500 \times 9 = 13.500$ GE. Die Anschaffungskosten für die M-AG betragen pro Einheit 6,5 GE. Die T-AG verkauft davon an Konzernfremde 1.000 Stück zum Preis von 12. Dies ergibt $1.000 \times 12 = 12.000$ GE. Der Endbestand bei der T-AG beträgt 500 Stück.

Der Wareneinsatz für die M-AG ergibt sich aus 1.500 Stück multipliziert mit den Anschaffungskosten der M-AG von 6,5 GE, während der Wareneinsatz der T-AG sich aus den verkauften Stückzahlen multipliziert mit dem Kaufpreis ergeben: $1.000 \times 9 = 9.000$ GE

M-AG		T-AG	
Erlös		Warenvorrat	
	13.500	13.500	9.000
Wareneinsatz		Wareneinsatz	
9.750		9.000	
		Erlös	
			12.000

Werden die Werte der einzelgesellschaftlichen Gewinn- und Verlustrechnungen in einer Tabelle zu einer Gewinn- und Verlustrechnung aus Sicht des Konzerns zusammengefasst, werden die Ergebnisse wie folgt in der Spalte „addiert“ dargestellt:

³⁰⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 648.

³¹⁰ Beispiel entnommen aus Egger/Samer/Bertl (2009), S. 113 f. (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

	addiert	Umbuchung	konsolidiert, Zwischenergebnis eliminiert
Umsatzerlöse	25.500	-13.500	12.000
Wareneinsatz	18.750	-12.250	6.500
Ergebnis	6.750	-1.250	5.500

Die Umsatzerlöse von 13.500 GE, welche aus den Lieferungen zwischen der M-AG und T-AG entstehen, stellen Innenumsätze dar und sind daher auszuscheiden. Dies hat zur Folge, dass im Konzernabschluss lediglich die Verkäufe des Unternehmens T-AG an den konzernfremden Dritten verbleiben.

Der Materialaufwand von 6.500 GE ergibt sich aus der Multiplikation der Anschaffungskosten der M-AG von 6,5 GE mit der verkauften Menge der T-AG von 1.000 Stück. Der Unterschiedsbetrag, welcher sich aus den Werten $18.750 \text{ GE} - 6.500 \text{ GE} = 12.250 \text{ GE}$ ergibt, ist im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses zu eliminieren. Abschließend wird eine Bewertung des Endbestands der T-AG einer Bewertung zu Konzernanschaffungskosten gegenübergestellt und somit der zu eliminierende Zwischenerfolg ermittelt, welcher nachfolgend dargestellt wird.³¹¹

Bewertung des Endbestands bei der T-AG $500 \text{ Stück} \times 9,0 = 4.500 \text{ GE}$

Bewertung zu Konzernanschaffungskosten $500 \text{ Stück} \times 6,5 = \underline{3.250 \text{ GE}}$

Zu eliminierender Zwischenerfolg 1.250 GE

Ist die Bereinigung der Innenumsatzerlöse erfolgt, dann dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung des Konzerns nur noch Lieferungen und Leistungen mit Konzernfremden Dritten ausgewiesen werden.³¹²

5.1.2.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen

Gemäß § 257 Abs. 2 UGB handelt es sich um Erträge eines liefernden bzw. leistenden Unternehmens aus Geschäften mit anderen in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Es gilt, dass die Umsatzerlöse nicht in die

³¹¹ Lösung entnommen aus *Egger/Bertl/Samer* (2009), S. 113 f.

³¹² Vgl. *Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf* (2000): Kommentierung zu § 257 UGB, in: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden*, 2. Band Rechnungslegung, 2. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2000, S. 884.

Gewinn- und Verlustrechnung des Jahresabschlusses eingehen. Konkret handelt es sich dabei um Geschäfte, welche nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit resultieren. Auch andere Aufwendungen, welche nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens entstehen, müssen durch das liefernde bzw. leistende Unternehmen eliminiert werden.³¹³

Handelt es sich um Lieferungen oder Leistungen, welche beim leistungsempfangenden Unternehmen zu einer Aktivierung im Anlagevermögen führen, spricht man von anderen Erträgen. Es handelt sich dabei um alle jene Erträge, welche die Umsatzerlöse nicht betreffen.³¹⁴ Auch der Einsatz von Handelswaren und der Verbrauch von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen können zu einer Veränderung der anderen Erträge führen. Wird die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt, ist der Ertrag des liefernden bzw. leistenden Unternehmens in den Posten „andere aktivierte Eigenleistungen“ umzugliedern. Werden Vorräte umgegliedert, dann müssen auch die Aufwendungen entsprechend umgegliedert werden. Erfolgt hingegen eine Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren, wird der Ertrag mit den Aufwendungen des Lieferers gegenverrechnet. Bei Vorräten ist eine Umgliederung nach Anwendung des Umsatzkostenverfahrens nicht notwendig.³¹⁵

5.1.3. Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem UGB

Die Eliminierung von Zwischenergebnissen muss gem. § 256 Abs. 2 Z 1 UGB nicht vorgenommen werden, wenn die Lieferung oder Leistung zu marktüblichen Bedingungen vorgenommen wurde. Erfordert die Ermittlung der Konzernanschaffungs- oder -herstellkosten einen unverhältnismäßig hohen Aufwand ist die Eliminierung ebenfalls nicht vorzunehmen. Marktübliche Bedingungen liegen vor, wenn mit einem konzernfremden Geschäftspartner dieselben Kondi-

³¹³ Vgl. Küting/Weber (2010), S. 513.

³¹⁴ Vgl. Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf (2000): Kommentierung zu § 257 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung, 2. Auflage, von Manfred Straube, Wien 2000, S. 887.

³¹⁵ Vgl. Fröhlich (2012), S. 662 f.; Küting/Weber (2010), S. 513.

tionen vereinbart worden wären wie mit einem innerkonzernlichen Unternehmen.³¹⁶

Um einen zusätzlichen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu bekommen, bedarf es der Beschaffung zusätzlicher Informationen. Steht diese zusätzliche Informationsbeschaffung in keinem sinnvollen Verhältnis zum zusätzlichen Einblick, ist der Aufwand unverhältnismäßig. Sollten die Auswirkungen der Eliminierung von Zwischenergebnissen von wesentlicher Bedeutung sein, sind im Anhang Angaben zu tätigen, warum auf diese verzichtet wurde bzw. welche Auswirkungen sich durch den Verzicht ergeben.³¹⁷

Ein weiterer Grund, warum auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen verzichtet werden kann, ist die untergeordnete Bedeutung bei der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.³¹⁸ Für die Bewertung der untergeordneten Bedeutung kann als Anhaltspunkt die 5%-Grenze angesehen werden.³¹⁹

5.2. Nach dem HGB

5.2.1. *Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen*

Durch die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen, sollen konzerninterne Leistungsverflechtungen aufgrund der Einheitstheorie gem. § 297 Abs. 3 HGB eliminiert werden. Die Konsolidierung hat ausschließlich Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung.³²⁰ In der Gewinn- und Verlustrechnung sind gem. § 305 Abs. 1 Nr. 1 HGB sämtliche Umsatzerlöse, welche aus Lieferungen und Leistungen zwischen Konzernunternehmen entstehen, mit den jeweiligen Aufwendungen gegenzuverrechnen. Dies erfolgt insoweit sie nicht als Erhöhung eines Bestands an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

³¹⁶ Vgl. Fröhlich (2012), S. 646.

³¹⁷ Vgl. § 256 Abs. 1 i.V.m. § 256 Abs. 2 Z 1 und Z 2 Satz 2 UGB.

³¹⁸ Vgl. § 256 Abs. 2 Z 2 UGB.

³¹⁹ Vgl. Fröhlich (2012), S. 647.

³²⁰ Vgl. Behringer (2011), S. 37.

Bei genauer Betrachtung des § 305 Abs. 1 HGB wird ersichtlich, dass dieser lediglich auf die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen eingeht, welche ergebnisneutral sind. Stehen sich Aufwendungen und Erträge nicht in selber Höhe gegenüber, dann liegt jedoch eine ergebniswirksame Konsolidierung vor. Diese wird in § 304 Abs. 1 HGB näher betrachtet.³²¹

Bei der Erstellung eines Konzernabschlusses gelten die Umsätze nach dem Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB als realisiert. Umsätze gelten als realisiert, wenn es sich um sogenannte Außenumsätze handelt, wobei das Geschäft mit einem konzernfremden Dritten am Markt abgewickelt wurde.³²² Nachfolgend wird anhand einer Grafik dargestellt, welche Umsätze im Konzernabschluss als realisiert gelten und welche nicht.

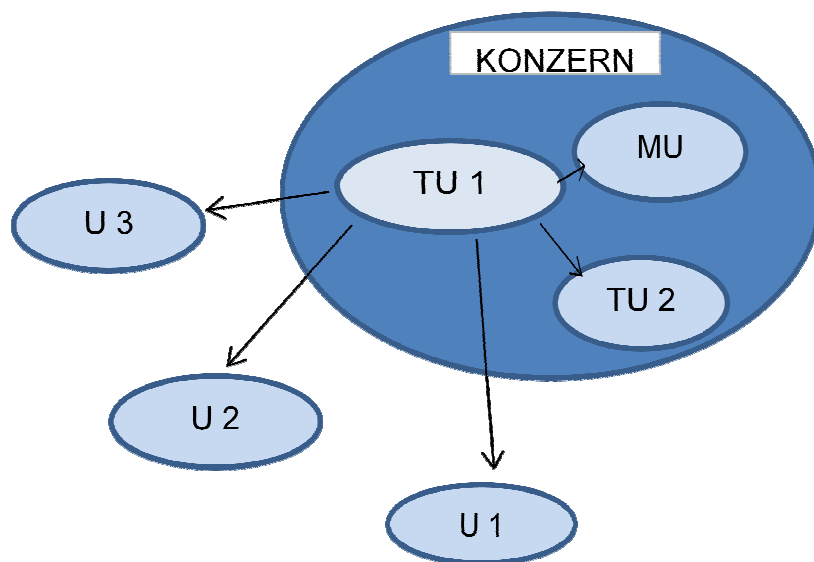


Abbildung 4: Liefer- und Leistungsbeziehungen eines Konzernunternehmens³²³

Die obige Grafik zeigt, dass die Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen dem TU 1 und dem MU sowie dem TU 2 lediglich Innenumsätze darstellen und somit kommt es zu einer Verlagerung von Vermögensgegenständen von einer Betriebsstätte zu einer anderen. Bei den Beziehungen zwischen dem TU 1 und

³²¹ Vgl. Winkeljohann, Norbert/Schellhorn, Mathias (2012): Kommentierung zu § 305 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, 8. Auflage, von Helmut Ellrott et al., München 2012.

³²² Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 174.

³²³ Grafik entnommen aus Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 175.

U 1, U 2 und U 3 handelt es sich um Außenumsätze, welche im Konzernabschluss realisiert werden.³²⁴

Gemäß § 305 Abs. 1 Nr. 2 HGB sind ebenfalls andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen aus konzerninternen Transaktionen zu erfassen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen ausgewiesen werden. In einen Konzernabschluss sind neben den Umsatzerlösen, anderen Erträgen und Aufwendungen auch sämtliche zu übernehmende Vermögensgegenstände unter der Fiktion der rechtlichen Einheit anzusetzen. Konkret handelt es sich dabei um die sogenannte Eliminierung von Zwischenergebnissen gem. § 304 Abs. 1 HGB.

5.2.2. Eliminierung der Zwischenergebnisse nach dem HGB

5.2.2.1. Konsolidierung der Innenumsatzerlöse

Beim Handel von Produkten oder Dienstleistungen innerhalb eines Konzerns entstehen Zwischengewinne oder Zwischenverluste, welche zu eliminieren sind.³²⁵ Entsteht durch die Bewertung ein Zwischengewinn, d.h. der Abschlusswert im Jahresabschluss ist höher als die Konzernherstellungskosten, werden konzerninterne Lieferungen abgewertet. Besteht hingegen ein Zwischenverlust – der Abschlusswert des Jahresabschlusses ist niedriger als die Konzernherstellungskosten, kommt es zu einer Aufwertung der konzerninternen Lieferungen.³²⁶ Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ist aus der positiven Differenz zwischen Jahresabschlusswert und Konzernhöchstwert ersichtlich. Ist eine Differenz zwischen Konzernhöchstwert und Konzernmindestwert ersichtlich, dann stellt dies einen konzernbilanzpolitisch interessanten Spielraum dar, in dem Zwischengewinne eliminiert werden können, aber nicht müssen. In diesem Fall handelt es sich um einen eliminierungsfähigen Zwischengewinn.³²⁷ Nachfolgend wird ein kurzes Beispiel dargestellt:

³²⁴ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 175.

³²⁵ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 180.

³²⁶ Vgl. Buchholz (2011), S. 210.

³²⁷ Vgl. Petersen/Zwirner (2009), S. 215 f.

*Beispiel 11:*³²⁸

Der Verrechnungspreis beträgt € 17 pro Stück. Die Konzernherstellungskosten betragen mit allgemeinen Verwaltungskosten € 11 pro Stück (Wertobergrenze) und ohne € 9 pro Stück (Wertuntergrenze).

Der Zwischengewinn von € 6 pro Stück errechnet sich aus dem Verrechnungspreis von € 17 abzüglich der Wertobergrenze von € 11. Dieser Zwischengewinn muss eliminiert werden, da maximal zu € 11 bewertet werden darf. Dieser Gewinnbetrag ist eliminierungspflichtig. Wird der Zwischengewinn berechnet, erhält man einen Wert von $€ 11 - € 9 = € 2$. Dieser Zwischengewinn von € 2 pro Stück ist eliminierungsfähig, da bei der Bewertung auch die Wertuntergrenze gewählt werden kann. Wird der niedrigere Wert angewandt, muss der zusätzliche Zwischengewinn von € 2 pro Stück aus dem Konzernabschluss entfernt werden.³²⁹

Gleiches gilt für den Zwischenverlust, nur mit umgekehrten Vorzeichen. Liegt der Verrechnungspreis unter der Wertuntergrenze, dann entsteht ein konsolidierungspflichtiger Zwischenverlust. Die Differenz zur Wertobergrenze hingegen stellt einen konsolidierungsfähigen Zwischenverlust dar.³³⁰

Da es sich bei Innenumsatzerlösen lediglich um einen Austausch von Dienstleistungen bzw. um eine Verlagerung der Produkte zwischen zwei Konzernunternehmen handelt, sind die Lieferungen und Leistungen zu bereinigen.³³¹ Wird die Gewinn- und Verlustrechnung eines Konzerns nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt, dann kommen drei Gegenkonten für die Eliminierung in Frage, welche im Folgenden dargestellt werden:³³²

- Andere aktivierte Eigenleistungen für selbst erstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens;

³²⁸ Beispiel entnommen aus *Buchholz* (2011), S. 210 (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

³²⁹ Lösung entnommen aus *Buchholz* (2011), S. 210 f.

³³⁰ Vgl. *Buchholz* (2011), S. 211.

³³¹ Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 180.

³³² Vgl. *Steiner/Orth/Schwarzmann* (2010), S. 180.

- Bestandsveränderungen für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens;
- Materialaufwand (selbsterstellte Vermögensgegenstände oder fremd bezogene Vermögensgegenstände).

Entsteht nach dem Gesamtkostenverfahren ein Zwischengewinn, ist dieser im Jahr seiner Entstehung ergebniswirksam zu eliminieren. In den Folgeperioden erfolgt die Eliminierung erfolgsneutral in Höhe der Vorjahreswerte bzw. ist ein ergebniswirksamer Ausweis vorzunehmen. Bei der Verbuchung des Zwischenergebnisses ist zu beachten, dass kurzfristige Vermögenswerte über die Bestandsveränderungen zu verbuchen sind, während langfristige Vermögenswerte über aktivierte Eigenleistungen zu eliminieren sind.³³³

Wird die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren erstellt, dann werden die Umsatzerlöse mit den Herstellungskosten konsolidiert. Bestandsveränderungen und andere aktivierte Eigenleistungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren nicht ausgewiesen.³³⁴ Zur Berechnung der Konzernherstellungskosten wird folgendes Berechnungsschema herangezogen:

Untergrenze	= Materialeinzelkosten und Materialgemeinkosten + Fertigungseinzelkosten und Fertigungsgemeinkosten + Spezielle Konzernkosten
Obergrenze	= Untergrenze zzgl. allgemeine Verwaltungskosten

Tabelle 33: Konzernherstellungskosten³³⁵

Bezüglich den speziellen Konzernkosten gilt, dass diese nur auf Konzernebene auftreten. Hierbei kann es sich bspw. um Kosten handeln, welche in einem Jahresabschluss nicht aktiviert werden dürfen (Vertriebskosten). Eine Ansatzpflicht besteht in einem Konzernabschluss für Transportkosten, wenn es sich um Lieferungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen handelt.³³⁶ Herstellungskostenmehrungen sind den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

³³³ Vgl. *Krimpmann* (2009), S. 131 f.

³³⁴ Vgl. *Steiner Orth/Schwarzmann* (2010), S. 180.

³³⁵ Berechnungsschema entnommen aus *Buchholz* (2011), S. 211.

³³⁶ Vgl. *Buchholz* (2011), S. 211.

hinzuzufügen, da es sich um Aufwendungen handelt, welche im Jahresabschluss nicht aktivierungsfähig sind, im Konzernabschluss jedoch den Charakter aktivierungsfähiger oder -pflichtiger Herstellungskosten haben. Gegenteilig dazu sind die Herstellungskostenminderungen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Herstellungskostenminderungen stellen Aufwendungen dar, die im Jahresabschluss aktivierungsfähig oder -pflichtig sind. Aus Sicht des Konzerns jedoch, sind Herstellungskostenminderungen nicht aktivierungsfähig.³³⁷

Bezüglich der Bewertung von konzerninternen Vermögensgegenständen ist eine individuelle Bestandsermittlung möglich. Dies gilt für Vermögensgegenstände, welche in der Konzernbilanz nach dem Prinzip der Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB erfasst werden. Sind Vermögensgegenstände gleicher Art sowohl von einbezogenen als auch von nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen vorhanden, ist eine Kenntlichmachung erforderlich. Ist eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, muss ein pauschales Bewertungsverfahren herangezogen werden.³³⁸ Handelt es sich um Vorratsvermögen gleicher Art, kann die Bewertung auf Grundlage des Durchschnittsverfahrens gem. § 240 Abs. 4 HGB vorgenommen werden.³³⁹ Dabei wird angenommen, dass sich der Endbestand der Vorräte in gleicher Weise aus konzerninternen und konzernfremden Lieferungen und Leistungen zusammensetzt, wie es im Vorjahr der Fall war.³⁴⁰

Eine weitere Möglichkeit der Bewertung besteht darin, dass aus Konzernlieferungen und -leistungen stammende Bestände nach dem KIFO-Verfahren zuerst zu verbrauchen oder zu veräußern sind, während Lieferungen und Leistungen von konzernfremden Dritten erst nachher verbraucht bzw. veräußert werden.³⁴¹ Dadurch kann eine Zwischenergebniseliminierung verringert oder sogar ganz vermieden werden (Verbrauchsfolgefiktion).³⁴²

³³⁷ Vgl. *Gräfer/Scheld* (2009), S. 212 f.

³³⁸ Vgl. *Wysocki/Wohlgemuth* (1996), S. 187.

³³⁹ Vgl. § 298 Abs. 1 HGB i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB.

³⁴⁰ Vgl. *Wysocki/Wohlgemuth* (1996), S. 187.

³⁴¹ Vgl. § 298 Abs. 1 HGB i.V.m. § 256 HGB.

³⁴² Vgl. *Wysocki/Wohlgemuth* (1996), S. 187.

5.2.2.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen

Andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen, welche zwischen Konzernunternehmen anfallen, sind gem. § 305 Abs. 1 Nr. 2 HGB mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen ausgewiesen werden. Unter „andere Erträge“ sind jene Ertragspositionen der Gewinn- und Verlustrechnung gemeint, die aufgrund von Geschäften mit anderen einbezogenen Konzernunternehmen entstehen. Dies hat zur Folge, dass die „anderen Erträge“ nicht über die Umsatzerlöse in die Einzel-GuV einfließen. Andere Erträge und Verluste können sich sowohl aus der Lieferung von Gegenständen des Anlagevermögens als auch aus der Lieferung von Gegenständen des Umlaufvermögens ergeben.³⁴³

Stehen sich die Erträge (Miete, Pacht, Lizenzen) des leistenden Unternehmens mit gleich hohen Aufwendungen des empfangenden Unternehmens gegenüber, ist eine erfolgsneutrale Saldierung vorzunehmen. Dadurch kommt es in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung zu keinem Ausweis. Werden beim Empfänger der Leistung die den anderen Erträgen gegenüberstehenden Aufwendungen als Anlagevermögen aktiviert, ist bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens eine Umgliederung vorzunehmen. Dabei werden die anderen Erträge in andere aktivierte Eigenleistungen umgegliedert. Entsteht durch die Umgliederung ein Zwischengewinn, so ist dieser im Rahmen der Konsolidierung zu stornieren.³⁴⁴ Stellen die anderen Erträge des leistenden Unternehmens, beim Empfänger zu aktivierende Bestandteile der Herstellungskosten dar, ist eine Umgliederung der anderen Erträge in den Posten Bestandsveränderungen nicht notwendig. Dies beruht auf der Tatsache, dass der Ausweis bereits in der Einzel-Gewinn- und Verlustrechnung des Empfängers erfolgt. Wird das Umsatzkostenverfahren angewendet, dann werden die Aufwendungen des Empfängers aktiviert. Dies hat zur Folge, dass ein Ausweis in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen ist.³⁴⁵

³⁴³ Vgl. Coenenberg (2005), S. 718; Gräfer/Scheld (2009), S. 235.

³⁴⁴ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 285; Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 195.

³⁴⁵ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 285 f.

Handelt es sich um einen Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens, resultieren daraus sonstige betriebliche Erträge. Diese ergeben sich aus der Differenz des Buchwerts des liefernden Konzernunternehmens und den Konzernanschaffungskosten. Verbleibt eine Differenz zwischen den Konzernanschaffungskosten und dem tatsächlichen Verkaufserlös, ergibt sich ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn gem. § 304 Abs. 1 HGB. Erfolgt jedoch ein Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens, sind die daraus resultierenden sonstigen Erträge, soweit sie nicht im Rahmen der Eliminierung von Zwischenergebnissen verrechnet wurden, als Umsatzerlöse mit den Aufwendungen des Empfängers zu verrechnen. Eine andere Möglichkeit besteht darin, die Umsatzerlöse mit den Aufwendungen des Empfängers in andere aktivierte Eigenleistungen oder Bestandsveränderung umzugliedern.³⁴⁶

Erträge oder Aufwendungen des außergewöhnlichen Ergebnisses gem. § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB umfassen alle Geschäftsvorfälle, welche außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verbucht werden. Handelt es sich dabei um konzerninterne Leistungen, werden diese im Rahmen der Erstellung der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung eliminiert. Als Beispiele können genannt werden: Sanierungszuschüsse oder der Forderungsverzicht gegenüber in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.³⁴⁷

5.2.3. Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem HGB
Auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen kann gem. § 304 Abs. 2 HGB verzichtet werden, wenn die Behandlung dieser, für die Vermögens,- Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist. Wie der Gesetzestext mit dem Wortlaut „braucht nicht“ erkennen lässt, stellt der Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen ein Wahlrecht dar. Dabei gilt, dass der Grundsatz der Stetigkeit bei der Anwendung der Konsolidierungsmethoden gem. § 297 Abs. 3 Satz 2 HGB beizubehalten ist.

Die Regelung der untergeordneten Bedeutung ist gleichlautend der Vorschriften für die Schuldenkonsolidierung gem. § 303 Abs 2 HGB und der Konsolidierung

³⁴⁶ Vgl. Wysocki/Wohlgemuth (1996), S. 286 f.

³⁴⁷ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 196.

von Aufwendungen und Erträgen gem. § 305 Abs. 2 HGB. Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist nicht außer Acht zu lassen. Dieser ist sowohl bezogen auf das ausgewiesene Konzernergebnis, als auch auf den gegebenenfalls verzerrten Vermögensausweis durch konzerninterne Gewinne oder Verluste zu beachten.³⁴⁸

5.3. Nach den IFRS

5.3.1. *Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen*

Konzerninterne Aufwendungen und Erträge, sowie konzerninterne Dividenden sind gem. IAS 27.20 i.V.m. IAS 27.21 vollständig zu eliminieren. Dies hat zur Folge, dass in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in der Gesamtergebnisrechnung des Konzerns sämtliche Aufwendungen und Erträge, aus Sicht der rechtlich fiktiven Einheit sachgerecht zu erfassen sind. Durch die Erstellung der Summenbilanz werden sowohl die internen als auch externen Kosten der Gewinn- und Verlustrechnung verbucht. Da in diesem Fall die Verbuchung doppelt erfolgt, muss im Zuge der Erstellung eines Konzernabschlusses eine Korrektur vorgenommen werden, wobei es entweder zu Aus- bzw. Umbuchungen oder Umgliederungen kommen kann.³⁴⁹ Zum Gegenstand der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen zählen die nachfolgenden Posten:³⁵⁰

- Umsatzerlöse gegenüber Konzernunternehmen (Innenumsatzerlöse);
- Sonstige betriebliche Erträge und Aufwendungen gegenüber verbundenen Unternehmen;
- Erträge aus Beteiligungen;
- Zinsaufwendungen und -erträge von in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

Sehr eng mit der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen verbunden, ist die Eliminierung von Zwischenergebnissen gem. IAS 27.20. Resultierende

³⁴⁸ Vgl. *Elprana, Kai/Keßler, Marco* (2011): Kommentierung zu Paragraph 305 HGB, in: HGB Handkommentar, 1. Auflage, hrsg. von Thomas Heidel/Alexander Schall, Baden-Baden 2011, S. 1870.

³⁴⁹ Vgl. *Krimpmann* (2009), S. 134.

³⁵⁰ Vgl. *Kirsch* (2010), S. 225.

Gewinne aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen, welche als unrealisiert gelten,³⁵¹ sind vollständig zu eliminieren. Handelt es sich um konzerninterne Verluste, sind diese ebenfalls zu eliminieren, es sei denn, die Verluste sind als Hinweis auf eine Wertminderung gem. IAS 27.21 Satz 3 zu interpretieren. Die Eliminierung von Zwischenergebnissen betrifft sämtliche vorhandenen Vermögenswerte im Konzern, welche von anderen Konzernunternehmen geliefert wurden.³⁵²

5.3.2. Eliminierung der Zwischenergebnisse nach den IFRS

5.3.2.1. Konsolidierung der Innenumsatzerlöse

Nach dem internationalen Regelungswerk erfolgt die Ermittlung der Zwischenergebnisse durch den Vergleich der Bilanzwerte der einzelnen Konzernunternehmen mit den Konzernherstellungs- bzw. Konzernanschaffungskosten.³⁵³ Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind nach den IFRS in drei unterschiedlichen Normen geregelt, nämlich in IAS 2 für Vorräte, in IAS 16 für langfristige Vermögenswerte (Sachanlagen) und in IAS 38 für immaterielle Vermögenswerte. In allen drei Normen ist die Definition der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Wesentlichen dieselbe.³⁵⁴ In der nachfolgenden Tabelle wird die Ermittlung der Konzernherstellungskosten nach dem internationalen Regelungswerk dargestellt:

³⁵¹ Vgl. IAS 27.24 f.

³⁵² Vgl. Kirsch (2010), S. 222.

³⁵³ Vgl. Gräfer/Scheld (2009), S. 220.

³⁵⁴ Vgl. Krimpmann (2009), S. 126.

Aktivierungspflichtige Konzernherstellungskosten	Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten + angemessene Teile der notwendigen Fertigungsgemeinkosten + produktionsbezogene Kosten der Verwaltung + produktionsbezogene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs und für soziale freiwillige Leistungen sowie Altersversorgung + produktionsbezogene Herstellungskostenmehrungen - produktionsbezogene Herstellungskostenminderungen
Untergrenze	= Mindestwert der Konzernherstellungskosten
Aktivierungsfähige, aber nicht aktivierungspfl. Konzernherstellungskosten	+ Zinsen für Fremdkapital (IAS 23)
Obergrenze	= Höchstwert der Konzernherstellungskosten

Tabelle 34: Ermittlung der Konzernherstellungskosten nach IAS/ IFRS³⁵⁵

Demnach müssen neben den Materialeinzelkosten und den direkt zurechenbaren Lohnkosten angemessene Teile der Gemeinkosten hinzugerechnet werden. Verwaltungs- und Vertriebskosten unterliegen einem Ansatzverbot.³⁵⁶ Die Fremdkapitalkosten werden gem. IAS 23.17a - c nur dann in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgenommen, wenn die folgenden drei Bedingungen am Anfangszeitpunkt erfüllt sind:³⁵⁷

- Für den Vermögenswert fallen Ausgaben an;
- Fremdkapitalkosten fallen an;
- die erforderlichen Arbeiten werden durchgeführt, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzustellen.

³⁵⁵ Tabelle entnommen aus *Gräfer/Scheld* (2009), S. 221.

³⁵⁶ Vgl. IAS 2.10 - 16, IAS 16.15 - 22, IAS 38.65 – 67.

³⁵⁷ Vgl. IAS 23.17 a – c.

Als Anschaffungszeitpunkt gilt gem. IAS 23.17 der Tag, an dem alle drei zuvor erwähnten Bedingungen erstmals erfüllt werden. Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn liegt nach den IFRS dann vor, wenn der Wert der Einzelbilanz die Konzernherstellungskosten überschreitet. Ein eliminierungspflichtiger Zwischenverlust ergibt sich dann, wenn der Wert der Einzelbilanz die Konzernherstellungskosten unterschreitet.³⁵⁸ Im Jahresabschluss des empfangenden Unternehmens ist zwischen den langfristigen (Anlagevermögen) und kurzfristigen Vermögenswerten (Vorräte) zu unterscheiden. Handelt es sich um langfristige Vermögenswerte, sind neben den bezogenen Waren zusätzlich die Anschaffungsnebenkosten, Preisnachlässe sowie künftige Rückbauverpflichtungen aktivierungspflichtig. Bei kurzfristigen Vermögenswerten hingegen, ist neben den Bezugskosten der Waren, die bis zum Bilanzstichtag vorgenommene Weiterverarbeitung aktivierungspflichtig. Es sind sowohl die Einzelkosten, als auch die Gemeinkosten zu berücksichtigen.³⁵⁹ Das nachfolgende Beispiel zeigt diese Problematik:

*Beispiel 12.*³⁶⁰

Die Herstellungskosten im Konzern betragen beim Mindestansatz € 120 und beim Höchstansatz € 300.

Ansatz des Bestandes an Fertigerzeugnissen in der Bilanz zum 31.12.	Mutterunternehmen	Konzernbilanz	Zwischenergebnis (= Gewinn)
Mindestwert (nur Einzelkosten)	300	120	300-120=180
Höchstwert (Einzel- und Gemeinkosten)	370	300	370-300=70

³⁵⁸ Vgl. Gräfer/Scheld (2009), S. 221 f.

³⁵⁹ Vgl. Krimpmann (2009), S. 127 f.

³⁶⁰ Beispiel entnommen aus Prangenberg/Müller (2006), S. 101 (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

Sind die Vorratsbestände in der Bilanz des Mutterunternehmens lediglich mit den Einzelkosten angesetzt (Mindestansatz), so beträgt der zu eliminierende Zwischengewinn € 180. Dieser ist nicht zwingend zu eliminieren, da die Mindestherstellungskosten im Konzern € 120 betragen und der Höchstansatz im Konzern bei € 250 liegt. Wird hingegen der Höchstwert angesetzt so beträgt der Zwischengewinn € 70. Bei Anwendung des Höchstansatzes ist der Zwischengewinn zwingend zu eliminieren.³⁶¹

Wird die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren erstellt, dann ist ein etwaiger Zwischengewinn, welcher aus Innenumsätzen resultiert, im Jahr seiner Entstehung ergebniswirksam zu eliminieren. In den Folgeperioden erfolgt eine erfolgsneutrale Eliminierung. Bei der Verbuchung sind langfristige von kurzfristigen Vermögenswerten zu unterscheiden. Während langfristige Vermögenswerte über aktivierte Eigenleistungen eingebucht werden, werden kurzfristige Vermögenswerte über Bestandsveränderungen verbucht.³⁶² Erfolgt die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung hingegen nach dem Umsatzkostenverfahren, ist die Eliminierung über die Anschaffungs- oder Herstellkosten vorzunehmen.³⁶³

5.3.2.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen

Konzerninterne Erträge sind gem. IAS 27.24 i.V.m. IAS 27.20, mit den korrespondierenden Aufwendungen zu saldieren. Führt ein Ertrag eines Konzernunternehmens bei einem anderen Konzernunternehmen nicht zu einem korrespondierenden Aufwand, erfolgt die Verbuchung als Bestandsänderung. Dies gilt, wenn die konzernintern gelieferten Erzeugnisse vom empfangenden Unternehmen noch nicht weiterveräußert wurden.³⁶⁴ Das nachfolgende Beispiel zeigt diese Problematik:

*Beispiel 13:*³⁶⁵

³⁶¹ Lösung entnommen aus *Prangenberg/Müller* (2006), S. 101.

³⁶² Vgl. *Krimpmann* (2009), S. 131 f.

³⁶³ Vgl. *Krimpmann* (2009), S. 151.

³⁶⁴ Vgl. *Lüdenbach/Hoffmann* (2010), S. 1892.

³⁶⁵ Beispiel entnommen aus *Lüdenbach/Hoffmann* (2010), S. 1892 (die Zahlen im Beispiel wurden abgeändert).

T liefert für € 200, hergestellte Erzeugnisse ohne Gewinnaufschlag an M. Zum Bilanzstichtag ist noch keine Weiterveräußerung vorgenommen.

Da in diesem Beispiel dem Ertrag des liefernden Unternehmens noch kein korrespondierender Aufwand gegenübersteht, ist der konzerninterne Umsatz von € 200 nicht gegen ein Aufwandskonto zu buchen, sondern gegen das Ertragskonto „Bestandserhöhung Erzeugnisse“. Die Verbuchung lautet wie folgt: ³⁶⁶

Ertrag (Umsatz)	200	
an Bestandserhöhung Erzeugnisse		200

Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass die Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen nach dem internationalen Regelungswerk analog zum HGB erfolgt, ³⁶⁷ und daher wird im Rahmen dieses Abschnitts nicht nochmals darauf eingegangen.

5.3.3. Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach den IFRS

Nach den IFRS kann auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen verzichtet werden, wenn untergeordnete Bedeutung vorliegt. Die untergeordnete Bedeutung bzw. Wesentlichkeit ist im IAS/IFRS Framework F.29 und F.30 festgelegt. F.29 und F.30 des Frameworks besagen, dass eine Information dann wesentlich ist, wenn ihr Weglassen oder die fehlerhafte Darstellung die Entscheidungen des Abschlussadressaten beeinflussen könnten.

Die Abwägung von Nutzen und Kosten stellt weniger eine qualitative Anforderung dar, sondern es ist eher ein vorherrschender Sachzwang. Der Nutzen, welcher aus einer zusätzlichen Information abgeleitet wird muss höher sein als die Kosten für die Bereitstellung der Informationen, dies besagt F.44 des Rahmenkonzeptes. In Bezug auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen kann also gesagt werden, dass wenn die Kosten für zusätzlich bereitgestellte Informationen nicht in einem angemessenen Spielraum sind, dann sollten diese Informationen auch nicht zur Entscheidungsfindung herangezogen werden.

³⁶⁶ Lösung entnommen aus Lüdenbach/Hoffmann (2010), S. 1892.

³⁶⁷ Vgl. Steiner/Orth/Schwarzmann (2010), S. 200.

5.4. Vergleich von Gegenstand und Umfang der Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnisse nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

Nach allen drei behandelten Rechnungslegungssystemen wird auf den Bestand der rechtlich fiktiven Einheit abgestellt. Dadurch soll eine Doppelerfassung von konzerninternen Leistungsbeziehungen vermieden werden. Nach allen drei Rechnungslegungssystemen sind nur unrealisierte Gewinne und Verluste in voller Höhe aus dem Konzernabschluss zu eliminieren.

Nach dem UGB und dem HGB ist im Gesetz genau geregelt, wann interne Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zu eliminieren sind. Nach den IFRS ist die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen eher allgemeiner formuliert.

Sowohl nach dem UGB, dem HGB und den IFRS kann es im Rahmen der Konsolidierung zu Aufrechnungsbuchungen oder Umgliederungen kommen. Stehen sich Erträge und Aufwendungen in selber Höhe gegenüber, dann stellt dies keine Problematik für die Eliminierung der Zwischenergebnisse dar. Wenn unterschiedliche Bewertungsmethoden des Liefer- und Leistungsempfängers angewendet werden, kommt es zu Differenzen. In diesem Fall sind Korrekturbuchungen vorzunehmen.

5.5. Vergleich der Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

5.5.1. *Konsolidierung der Innenumsatzerlöse*

Die Vorgehensweise bei der Konsolidierung der Innenumsätze ist bei allen drei Rechnungslegungssystemen im Wesentlichen dieselbe. Die Zwischenergebnisse werden durch den Vergleich der Werte der Einzelbilanzen mit den Konzernanschaffungs- oder Konzernherstellungskosten ermittelt. Während nach dem UGB und dem HGB die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ident sind, ist dies nach den IFRS nicht der Fall. Dadurch, dass die Konzernanschaffungs- oder Konzernherstellungskosten nach den IFRS anders definiert sind, als nach dem UGB und HGB, kann es zu abweichenden Zwischenergebnissen führen.

Nach den IFRS sind selbsterstellte Vermögensgegenstände mit den produktionsbezogenen Vollkosten anzusetzen. Nach dem UGB und HGB hingegen, ist dies nicht der Fall. Auch bei dem Ansatz der Fremdkapitalkosten besteht ein Unterschied. Nach den IFRS unterscheidet sich der Höchstwert der Konzernherstellungskosten vom Mindestwert der Konzernherstellungskosten nur durch die Fremdkapitalzinsen. Nach dem UGB und HGB hingegen sind noch weitere Posten zu berücksichtigen. Bei näherer Betrachtung der Herstellungskostenminderungen und Herstellungskostenminderungen erkennt man, dass nach allen drei Rechnungslegungssystemen, diese die Herstellungskosten im ersten Fall erhöhen und im zweiten Fall verringern.

Nach UGB und HGB besteht bezüglich dem Ansatz der Konzernherstellungskosten ein Wahlrecht. Diese dürfen entweder mit dem Konzernmindestwert oder mit dem Konzernhöchstwert aktiviert werden. Im Gegensatz dazu, sind nach den internationalen Regelungen sämtliche Einzel- und Gemeinkosten verpflichtend anzusetzen. Demnach gibt es nach den IFRS quasi keinen Unterschied zwischen dem Mindestwert und Höchstwert der Konzernherstellungskosten. Dies führt wiederum zu keinen eliminierungsfähigen, sondern nur zu eliminierungspflichtigen Zwischenergebnissen.

5.5.2. Konsolidierung der anderen Erträge und Aufwendungen

Nach dem internationalen Regelungswerk sind konzerninterne Aufwendungen und Erträge vollständig zu eliminieren. Diese Notwendigkeit wird ebenfalls nach dem UGB und dem HGB vorgesehen. Nach allen drei Rechnungslegungssystemen entstehen andere Erträge und Aufwendungen aus Geschäften, welche nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Konzernunternehmens resultieren. In diesem Fall fließen die Erträge und Aufwendungen nicht über die Umsatzerlöse in die Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen Konzernunternehmen ein.

Sind die Erträge und Aufwendungen in selber Höhe, erfolgt nach allen drei Rechnungslegungssystemen eine erfolgsneutrale Saldierung. Es kommt zu keinem Ausweis in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Stehen sich Erträ-

ge und Aufwendungen nicht in selber Höhe gegenüber, wird nach dem Gesamtkostenverfahren und nach dem Umsatzkostenverfahren unterschieden.

Im Rahmen der Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren kommt es zu einer Umgliederung des Zwischenerfolges in den Posten „andere aktivierte Eigenleistungen“. Nach dem Umsatzkostenverfahren werden die Aufwendungen des Empfängers aktiviert und somit in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Handelt es sich um Erzeugnisse, welche von einem Konzernunternehmen auf ein anderes Konzernunternehmen übertragen wurden, jedoch von dem empfangenden Konzernunternehmen noch nicht weiterveräußert wurden, dann erfolgt ein Ausweis als Bestandsveränderung.

5.6. Vergleich des Verzicht auf die Eliminierung von Zwischenergebnissen nach dem UGB, dem HGB und den IFRS

Nach dem UGB kann einerseits auf die Eliminierung der Zwischenergebnisse verzichtet werden, wenn die Lieferung oder Leistung zu marktüblichen Bedingungen erfolgt ist. Andererseits kann auf die Eliminierung verzichtet werden, wenn die Ermittlung der Konzernanschaffungs- oder Konzernherstellungskosten einen unverhältnismäßig hohen Aufwand mit sich bringen würde. Nach dem HGB gilt diese Regelung nicht. Im internationalen Regelungswerk wird lediglich Bezug auf den unverhältnismäßig hohen Aufwand genommen.

Ein weiterer Tatbestand der untergeordneten Bedeutung ist in allen drei Rechnungslegungssystemen verankert. Wenn durch die Ermittlung der Zwischenergebnisse die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens,- Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung ist, dann kann ebenfalls auf die Eliminierung der Zwischenergebnisse verzichtet werden. Sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB liegt untergeordnete Bedeutung vor, wenn die 5%-Grenze unterschritten wird. Nach den IFRS wird der Wesentlichkeitsgrundsatz als Definition der untergeordneten Bedeutung herangezogen.

6. Conclusio

Grundvoraussetzung für die verpflichtende Aufstellung eines Konzernabschlusses ist das Bestehen eines Konzerns. Sowohl nach dem UGB als auch nach dem HGB liegt ein Konzern vor, wenn einheitliche Leitung i.V.m. einer Beteiligung von zumindest 20% vorliegt. Ebenfalls handelt es sich um einen Konzern, wenn einer der vier Control-Tatbestände erfüllt ist. Zur Überprüfung ob ein Konzern nach IFRS vorliegt, gelten lediglich die vier Control-Tatbestände. Ein Unternehmen ist nach UGB und HGB von der Aufstellung des Konzernabschlusses befreit, wenn bereits der Einbezug in ein übergeordnetes Mutterunternehmen erfolgt ist oder größenabhängige Befreiungen vorliegen. Größenabhängige Befreiungen gibt es nach den IFRS nicht. Ist ein Unternehmen kapitalmarktorientiert, so hat dieses den Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen und bei Offenlegung die befreiende Wirkung nach UGB oder HGB bekannt zu geben.

Der Konsolidierungskreis lässt sich in den Konsolidierungskreis im engeren Sinn und im weiteren Sinn unterscheiden. Während der Konsolidierungskreis im engeren Sinn die Tochterunternehmen umfasst, erweitert sich der Konsolidierungskreis im weiteren Sinn um die Gemeinschaftsunternehmen und Assoziierten Unternehmen. Sonstige Unternehmen werden in den Konzernabschluss nicht einbezogen. Es handelt sich dabei um das Stufenkonzept, welches nach allen drei Rechnungslegungssystemen angewendet wird.

Die Bestandteile des Konzernabschlusses der einzelnen Rechnungslegungssysteme werden in der nachfolgenden Tabelle kurz zusammengefasst:³⁶⁸

³⁶⁸ * Die Gesamtergebnisrechnung nach IFRS ist für Geschäftsjahre ab dem 1.1.2009 verpflichtend.

** Es besteht ein Wahlrecht auf Zusammenfassung des Konzernanhanges mit dem Konzernanhang des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens.

*** Nach allen drei Rechnungslegungssystemen wird die Konzernkapitalflussrechnung in die operative Tätigkeit, die Investitions- und Finanzierungstätigkeit unterteilt.

	UGB	HGB	IFRS
Konzernbilanz	verpflichtend	verpflichtend	verpflichtend
Konzern-GuV	verpflichtend	verpflichtend	verpflichtend; Gesamtergebnisrechnung *
Konzernanhang	verpflichtend **	verpflichtend **	verpflichtend
Konzernkapitalflussrechnung ***	verpflichtend; Geldflussrechnung	verpflichtend	verpflichtend
Konzerneigenkapitalspiegel	verpflichtend, Entwicklung des Eigenkapitals und Komponenten	verpflichtend, Eigenkapitalveränderungsrechnung	verpflichtend
Konzernsegmentberichterstattung	Wahlrecht	Wahlrecht	verpflichtend

Tabelle 35: Darstellung der Bestandteile eines Konzernabschlusses

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung wird der Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens mit dem anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens verrechnet. Es wird die Buchwertmethode von der Neubewertungsmethode unterschieden. Nach dem UGB kommen nach geltendem Recht beide Methoden zur Anwendung. Hingegen, nach dem HGB wird seit 1.1.2010 nur noch die Neubewertungsmethode angewandt. Dies gilt jedoch nicht für Konzernunternehmen, welche ihren Konzernabschluss bereits vor 1.1.2010 nach der Buchwertmethode aufgestellt haben. Bei der Kapitalkonsolidierung nach IFRS wird nur die Neubewertungsmethode angewandt, welche in die Full-Goodwill-Methode und die Partial-Goodwill-Methode zu unterscheiden ist.

Wird der Konzernabschluss nach der Buchwertmethode erstellt, so sind nach allen drei Rechnungslegungssystemen folgende Arbeitsschritte notwendig:

- Erstellung der Summenbilanz;
- Aufdeckung der stillen Reserven und stillen Lasten;
- Kapitalaufrechnung – Berechnung eines etwaigen aktiven oder passiven Unterschiedsbetrages;
- Konsolidierungsbuchungen und
- Erstellung des Konzernabschlusses.

Die Neubewertungsmethode unterscheidet sich von der Buchwertmethode dadurch, dass zu Beginn die stillen Reserven und stillen Lasten aufgedeckt werden. Anschließend erfolgt die Erstellung der Summenbilanz mit dem neubewerteten Eigenkapital des Tochterunternehmens. Die übrigen Konsolidierungsschritte bleiben dieselben.

Die Schuldenkonsolidierung ist nach allen drei Rechnungslegungssystemen nach dem Grundsatz der einzigen Einheit geprägt. Im Rahmen der Schuldenkonsolidierung sind alle konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten zu eliminieren. Die Schuldenkonsolidierung braucht nicht durchgeführt zu werden, wenn nach dem UGB und HGB untergeordnete Bedeutung vorliegt. Nach den IFRS wird der Wesentlichkeitsgrundsatz herangezogen.

Bezüglich den Konsolidierungsmaßnahmen bei bestimmten Bilanzposten gilt folgendes: Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten werden nach dem UGB und HGB in einem gesonderten Bilanzposten dargestellt, während dies nach den IFRS nicht der Fall ist. Bezüglich den Rückstellungen gilt, dass nach dem UGB und HGB sowohl Rückstellungen für Außen- und Innenverpflichtungen gebildet werden dürfen. Nach den IFRS dürfen lediglich Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber konzernfremden Dritten gebildet werden (Außenverpflichtung). Haftungsverhältnisse, Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten werden nicht direkt in der Konzernbilanz abgebildet. Die Abbildung erfolgt unter der Konzernbilanz bzw. im Anhang. Dies ist nach allen drei Rechnungslegungssystemen der Fall.

Stehen sich Forderungen und Verbindlichkeiten nicht in selber Höhe gegenüber, entstehen Aufrechnungsdifferenzen. Diese lassen sich in echte und unechte Aufrechnungsdifferenzen unterscheiden. Echte Aufrechnungsdifferenzen sind auf Bewertungsunterschiede zurückzuführen. Hingegen, unechte Aufrechnungsdifferenzen ergeben sich aus zeitlichen Buchungsunterschieden.

Auch die Konsolidierung von Aufwendungen und Erträgen einschließlich der Eliminierung von Zwischenergebnissen ist nach allen drei Rechnungslegungssystemen nach dem Grundsatz der einzigen Einheit darzustellen. Stehen sich

Aufwendungen und Erträge in selber Höhe gegenüber, dann besteht bei der Eliminierung kein Problem.

Bei der Eliminierung von Zwischenergebnissen gilt nach den IFRS, dass sämtliche konzerninternen Aufwendungen und Erträge vollständig zu eliminieren sind. Die Eliminierung ist im Gegensatz zu dem UGB und HGB unabhängig von der Anteilsquote vorzunehmen.³⁶⁹ Bei der Eliminierung von Zwischenergebnissen wird zwischen den Innenumsatzerlösen und anderen Erträgen und Aufwendungen unterschieden. Werden Innenumsatzerlöse eliminiert, dann ist nach allen drei Rechnungslegungssystemen nach dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren zu unterscheiden. Andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen sind insoweit zu verrechnen, als sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen ausgewiesen werden.

Zusammenfassend gilt, dass zwischen den drei Rechnungslegungssystemen bereits sehr viele Gemeinsamkeiten bestehen. Dies ist wohl auf die Harmonisierung von UGB, HGB und den IFRS zurückzuführen.

³⁶⁹ Vgl. *Winkeljohann*, Norbert/*Schellhorn*, Mathias (2012): Kommentierung zu § 304 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, 8. Auflage, von Helmut Ellrott et al., München 2012.

Quellenverzeichnis

Monographien

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (2011): Konzernbilanzen, 9. Auflage, Düsseldorf 2011

Behringer, Stefan: Konzerncontrolling, Berlin/Heidelberg 2011

Bieg, Hartmut/Kußmaul, Heinz (2006): Externes Rechnungswesen, 4. Auflage, München 2006

Bitz, Michael/Schneeloch, Dieter/Wittstock, Wilfried (2011): Der Jahresabschluss, Nationale und internationale Rechtsvorschriften, Analyse und Politik, 5. Auflage, München 2011

Born, Karl (2008): Bilanzanalyse international Deutsche und ausländische Jahresabschlüsse lesen und beurteilen, 3. Auflage, Stuttgart 2008

Buchholz, Rainer (2011): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, Mit Aufgaben und Lösungen, 7. Auflage, München 2011

Coenenberg, Adolf (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS und US-GAAP, 20. Auflage, Stuttgart 2005

Egger, Anton/Samer, Helmut/Bertl, Romauld (2009): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 2, Der Konzernabschluss unter Einbeziehung der International Accounting Standards bzw. International Financial Reporting Standards, 6. Auflage, Wien 2009

Fey, Gerd (1989): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Haftungsverhältnisse, Düsseldorf 1989

Fröhlich, Christoph (2012): Praxis der Konzernrechnungslegung, In über 400 Beispielen zum Konzernabschluss nach IFRS und UGB, 3. Auflage, Wien 2012

Fülbier, Rolf Uwe/Kuschel, Patrick/Maier, Friederike (2010): BilMoG, Internationalisierung des HGB und Auswirkungen auf das Controlling, Band 72, 1. Auflage, Weinheim 2010

Gräfer, Horst/Scheld, Guido A. (2009): Grundzüge der Konzernrechnungslegung, 11. Auflage, Berlin 2009

Hayn, Sven/Grüne, Michael (2006): Konzernabschluss nach IFRS, Konsolidierung und Bilanzierung, München 2006

Kirsch, Hanno (2010): Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS, 7. Auflage, Herne 2010

Krimpmann, Andreas (2009): Konsolidierung nach IFRS/HGB, Vom Einzel- zum Konzernabschluss, 1. Auflage, München 2009

Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (2010): Der Konzernabschluss, Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Auflage, Stuttgart 2010

Lüdenbach, Christian (2010): IFRS Essentials, Regeln Fälle Lösungen, Herne 2010

Müller, Matthias (2010): IFRS – International Financial Reporting Standards, Grundlagen für Aufsichtsrat und Unternehmenspraxis, 2. Auflage, Frankfurt am Main (2010)

Niebecker, Jens/Kirchmann, Markus (2011): Group Reporting und Konsolidierung, Optimierung der internen und externen Berichterstattung, Ansätze zur Prozessverbesserung, effiziente Unterstützung der Berichtsprozesse, Stuttgart 2011

Pellens, Bernhard/Fülbier Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten (2011): Internationale Rechnungslegung, IFRS 1 bis 9, IAS 1 bis 41, IFRIC – Interpretationen, Standardentwürfe, Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie, 8. Auflage, Stuttgart 2011

Petersen, Karl/Zwirner Christian (2009): Konzernrechnungslegung nach HGB inklusive BilMoG, 1. Auflage, Weinheim 2009

Prangenberg, Arno/Müller, Matthias (2006): Konzernabschluss international, Einführung in die Bilanzierung nach IAS/IFRS und HGB, 2. Auflage, Stuttgart 2006

Rohatschek, Roman/Maukner, Helmut (2012): Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards, Überblick mit erläuternden Beispielen, 4. Auflage, Wien 2012

Scherrer, Gerhard (2007): Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, Kapitalmarktorientierte Unternehmen und nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, 2. Auflage, München 2007

Schildbach, Thomas (2008): Der Konzernabschluss nach HGB, IFRS und US-GAAP, 7. Auflage, München/Wien 2008

Steiner, Eberhard/Orth, Jessika/Schwarzmann, Winfried (2010): Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, Stuttgart 2010

Wagenhofer, Alfred (2010): Bilanzierung und Bilanzanalyse, Eine Einführung, 10. Auflage, Wien 2010

Wysocki, Klaus/Wohlgemuth, Michael (1996): Konzernrechnungslegung, 4. Auflage, Düsseldorf 1996

Kommentare

Elprana, Kai/Keßler, Marco (2011): Kommentierung zu § 303 HGB, in: HGB Handkommentar, hrsg. von Thomas Heidel/Alexander Schall, Baden-Baden 2011

Fröhlich, Christoph/Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 261 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Lüdenbach, Norbert (2010): Kommentierung zu IAS 27, in: HAUFE IFRS Kommentar, Das Standardwerk, hrsg. von Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann, Freiburg/München/Berlin/Würzburg 2010

Schmotz, Thomas (2011): Kommentierung zu IAS 27, in: Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, hrsg. von Michael Buschhüter/Andreas Striegel, London/Frankfurt am Main 2011

Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf (2000a): Kommentierung zu § 255 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2000

Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf (2000b): Kommentierung zu § 256 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2000

Sutter, Philipp/Zehetner, Ulf (2000c): Kommentierung zu § 257 UGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften in zwei Bänden, 2. Band Rechnungslegung, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2000

Förschle, Gerhart/Deubert, Michael (2012): Kommentierung zu § 303 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, hrsg. von Helmut Ellrott/Gerhart, Förschle/Bernd, Grottel/Michael, Kozikowski/Stefan, Schmidt/Norbert, Winkeljohann, München 2012

Winkeljohann, Norbert/Schellhorn, Mathias (2012): Kommentierung zu § 305 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar, Handelsbilanz, Steuerbilanz, hrsg. von Helmut Ellrott/Gerhart, Förschle/Bernd, Grottel/Michael, Kozikowski/Stefan, Schmidt/Norbert, Winkeljohann, München 2012

Gesetzestexte und Verordnungen

Börsegesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.11.1989 (BGBl Nr. 555/1989), zuletzt geändert durch das Stabilitätsgesetz vom 24.4.2012 (BGBl I Nr. 35/2012)

Bundesgesetz über Aktiengesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.12.2009 (BGBl I 2009/71), zuletzt geändert durch das Bundesgesetz vom 24.1.2011 (BGBl I 2011/98)

Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (RGBl 1906/58), zuletzt geändert durch das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz vom 11.4.2011 (BGBl I 2011/53)

Versicherungsaufsichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 17.12.1992 (BGBl 1993/ S. 2), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 15.3.2012 (BGBl I S. 462)

Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.5.1987 (RGBl. S. 437), zuletzt geändert durch Art. 5 des Kapitalgesellschaften und Co-Richtlinie Gesetz vom 24.2.2000 (BGBl. I S. 154).

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25.5.2009 (BGBl.1102) ist am 29.5.2009 in Kraft getreten

Bundesgesetz über Privatstiftungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.10.1993 (BGBl 1993/694), zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz vom 30.12.2010 (BGBl 2010/111).

Bundesgesetz über das Bankwesen in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.7.1993 (BGBl Nr. 532/1993), zuletzt geändert durch das Stabilitätsgesetz vom 24.4.2012 (BGBl Nr. 35/2012).

Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.05.2009 (BGBl. I S. 1102)

IAS/IFRS Rahmenkonzept (2010), in: Internationale Rechnungslegung IAS/IFRS: Kodex des internationalen Rechts, 10. Auflage, Stand 1.1.2012

Internationale Rechnungslegung IAS/ IFRS: Kodex des internationalen Rechts, 10. Auflage, Linde Verlag, Stand 1.1.2012 enthält International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) sowie SIC- und IFRIC Interpretationen

Das Unternehmensgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 1.2.2012 (BGBl. I Nr. 72/2007), zuletzt geändert durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz vom 7.5.2008 (BGBl. I 70/2008)

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, zuletzt geändert durch Richtlinie 2001/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 283 vom 27.10.2001, S. 28)

Stellungnahmen und Fachgutachten

Fachgutachten BW 2 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2007): Die Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, verabschiedet in der Sitzung des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation vom 13.10.1997

Laminger, Michael/ Diwald, Rudolf/ Fleischer, Werner/ Grünberger, David/ Klein, Heiner/ Milla, Aslan/ Nefischer, Dieter/ Nessmann, Roland/ Schiebel, Alexander (2009): Stellungnahme Anhangangaben über außerbilanzielle Geschäfte gemäß §§ 237 Z 8a und 266 Z 2a UGB, Austrian Financial Reporting and Auditing Committee, Juni 2009

Lebenslauf

Persönliche Daten:

Name: Wassermann Cornelia Elisabeth, Bakk

Geburtsdatum: 23. Mai 1988

Ausbildung:

1994 – 2002 Volksschule Kötschach- Mauthen sowie Musikhauptschule

2002 – 2007 HLW Hermagor mit Matura

Seit 2007 Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Wien

Seit 2010 Studium der Rechtswissenschaften

Beruflicher Werdegang – Praktika:

Sommer 2009: Praktikum am WIFI Wien im Bereich Sales & Marketing, Unternehmensentwicklung, Team Personalentwicklung und Team Key Account

Praktikum an der Wirtschaftskammer Wien im Bereich Organisations- und Kommunikationsmanagement

Herbst/Winter 2009/10: Praktikum bei „Amcur Consulting“

Sommer 2010: Praktikum WKW im Bereich Marketing & Sales, Unternehmensentwicklung, Team eLearning

Ab November 2010: Buchhaltung an der Universität Wien

Juli-Oktober 2011: Berufsanwärtlerin Steuerberatung LBG Drashtak & Partner

Ab Juni 2012: Berufsanwärtlerin Steuerberatung TPA Horwath

Sonstige Kenntnisse:

Sprachen: Englisch (fließend), Italienisch (gute Kenntnisse), Latein (Grundkenntnisse)

PC- Kenntnisse: MS Office, Europäischer Computer Führerschein (ECDL), BMD/NTCS- Kenntnisse