

# Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

– Teil 5: Folgekonsolidierung –

**Prof. Dr. Peter Lorson** ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock. **Bianca Dogge (B.Sc.), Dr. Ellen Haustein** sowie **Richard Paschke (M.Sc.)** sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt. **Jörg Poller (M.A.)** ist bei der Zalando SE als Manager Accounting – Group Reporting tätig.  
**Kontakt: autor@kor-ifrs.de**

Der Prozess der Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS reicht von der Feststellung der Konzernabschlusspflicht über die Erstkonsolidierung bis zu Folgekonsolidierungen. Für die Praxis von grundlegender Bedeutung sind der buchhalterische Weg zum Konzernabschluss und das Arbeiten mit den IFRS-Texten. Anhand eines Schiffbau-Konzerns wird dies am konkreten Beispiel dargestellt.

## I. Einleitung

Die Schiffbau-AG ist Mutterunternehmen (MU) und nach IFRS konzernrechnungslegungspflichtig. Bisher ist die Erstkonsolidierung der beiden Tochterunternehmen (TU) BeltingBoat-Corp. (Anteilsbesitz: 100%) und Anker-AG (Anteilsbesitz: 80%) erfolgt. Der Teil 5 hat deren Folgekonsolidierung (hier Zweitkonsolidierung) zum Gegenstand.

## II. IFRS-Grundsätze für die Folgekonsolidierung

Für die Folgekonsolidierung sind vier Konsolidierungsbereiche zu betrachten: Das Eigenkapital der TU, die Forderungen und Schulden, die Aufwendungen und Erträge sowie die Zwischenergebnisse. Während die Kapitalkonsolidierung im Rahmen der Erstkonsolidierung i.d.R. erfolgsneutral erfolgt, hat die Kapitalkonsolidierung im Zuge der Folgekonsolidierung Auswirkungen auf den Konzernerfolg.<sup>1</sup> Zunächst sind jedoch die Erstkonsolidierungsbuchungen erfolgsneutral zu wiederholen, da gem. der Abb. 1 im Teil 1 der Fallstudie<sup>2</sup> die Konzernbilanz in Folgejahren aus aktuellen vereinheitlichten Einzelbilanzen erstellt wird. Deshalb müssen auch die vorbereitenden Maßnahmen, wie die HB III-Korrekturen, wiederholt werden: Ansatz aller erworbenen Vermögenswerte und Schulden sowie vollständige Aufdeckung aller stillen Reserven und Lasten im Erwerbszeitpunkt. Die Folgebewertung in der HB III richtet sich nach den Einzelabschlussnormen dieser Bilanzpositionen. Sie wurde von den TU überwiegend bereits im Rahmen der HB II vorgenommen und muss nur in Bezug auf die HB III-Korrekturen im Rahmen der Konzernrechnungslegung – unter Berücksichtigung latenter Steuern – nachgeholt werden.<sup>3</sup>

1 Als erfolgswirksam werden Konsolidierungsmaßnahmen bezeichnet, die dazu führen, dass der Erfolg des Konzerns nicht mehr der Summe der Jahresüberschüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen entspricht. Vgl. Senger/Diersch, in: Bohl u.a. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 35 Rn. 20.

2 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 169.

3 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, IFRS Praxishandbuch, 10. Aufl. 2015, S. 557. Zu den Besonderheiten bei der Berücksichtigung latenter Steuern im Konzernabschluss siehe Teil 4 der Fallstudie; Lorson u.a., KoR 2015 S. 320 f.

Aufgrund der Fortschreibung der stillen Reserven entstehen Aufwendungen, während aus der Auflösung stiller Lasten Erträge resultieren.<sup>4</sup> Jenseits der HB III-Korrekturen muss auch die Folgebewertung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF) aus der Erstkonsolidierung erfolgen. Dieser ist gem. IAS 36.10 (b) mindestens jährlich auf eine Wertminderung zu überprüfen (sog. impairment only approach). Ist im Rahmen der Erstkonsolidierung ein negativer Unterschiedsbetrag entstanden, gelten hierfür die Regelungen des IFRS 3.34-36. Auch die passivierten Eventualschulden sind gem. IFRS 3.56 weiterzuführen. Soweit aus der Fortschreibung Gewinne und Verluste resultieren, sind diese anteilig den nicht beherrschenden Gesellschaftern zuzurechnen und im Rahmen des hierfür ausgewiesenen Ausgleichpostens im Konzerneigenkapital zu erfassen.<sup>5</sup>

Im Rahmen der Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie der Zwischenergebniseliminierung können Aufrechnungsdifferenzen entstehen. Diese sind darauf zurückzuführen, dass sich korrespondierende Wertgrößen (z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten) in unterschiedlicher Höhe gegenüberstehen. Grds. ist in Abhängigkeit der Entstehungsursache zwischen unechten (bzw. stichtagsbezogenen) und echten Aufrechnungsdifferenzen zu unterscheiden.<sup>6</sup> Unechte Aufrechnungsdifferenzen resultieren aus buchungstechnischen Unzulänglichkeiten oder aus zeitlichen Buchungsunterschieden, die aus einem weniger als drei Monate abweichenden Bilanzstichtag zwischen den einbezogenen Unternehmen entstehen (stichtagsbezogene Aufrechnungsdifferenz). Diese sind vor der eigentlichen Konsolidierungsbuchung durch Nachbuchung im Einzelabschluss des betreffenden Konzernunternehmens (auf HB II- oder HB III-Ebene) zu korrigieren. Im Fall von echten Aufrechnungsdifferenzen hat die Konsolidierung – spiegelbildlich zur Erfolgswirksamkeit auf Einzelabschlusssebene – erfolgswirksam oder erfolgsneutral zu erfolgen.<sup>7</sup>

## III. Folgekonsolidierung der TU der Schiffbau-AG

Die Schiffbau-AG beherrscht als MU u.a. zwei TU.<sup>8</sup> Deren Vollkonsolidierung hat entsprechend der Konzernbilanzrichtlinie in Anwendung der Neubewertungsmethode zu erfolgen. Diese sieht weiterhin vor, die GuV – als Bestandteil der Gesamtergebnisrechnung – nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) zu erstellen. Der konzerneinheitliche Ertragsteuersatz beträgt 25%.

### 1. Folgekonsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

#### a) Weiterführender Sachverhalt: BeltingBoat-Corp.

Nachstehende Informationen können relevant sein:

4 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 1), § 35 Rn. 20.

5 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 3), S. 516.

6 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 1), § 35 Rdn. 91 ff.

7 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 1), § 35 Rdn. 96.

8 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 265 ff.

**Tab. 1: IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. zum 31.12.t<sub>1</sub>**

Assets	in TUS-\$
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.002
2. Technische Anlagen und Maschinen	22.889
3. Andere Anlagen	11.804
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	
2. Patente	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	3.300
(g) Forderungen aus LuL	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. POC Forderungen	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280
Summe	90.355
Equity & liabilities	in TUS-\$
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303
(k) Kapitalrücklage	2.751
(l) Gewinnrücklagen	5.341
(m) Neubewertungsrücklage	1.133
(n) Jahresüberschuss	3.634
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065
(p) Rückstellungen	162
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus LuL	43.054
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766
Summe	90.355

(aa) Der selbsterstellte immaterielle Vermögenswert (Marke) wurde mit 151.645 US-\$ bewertet. Die eingetragenen Rechte hieran sind noch fünf Jahre gültig. Eine Verlängerung ist nicht vorgesehen. Alle Aufwendungen, die mit der Pflege der Marke im Zusammenhang stehen, sind gem. der Konzernbilanzrichtlinie der Schiffbau-AG den Vertriebskosten zuzurechnen.

(bb) Die Restnutzungsdauer (RND) der überzähligen Krane beträgt acht Jahre. Ein Käufer wurde noch nicht gefunden.<sup>9</sup> Auf Einzelabschlussenebene haben sich die stillen Lasten i.H.v. 631.856 US-\$ im Geschäftsjahr annahmegemäß realisiert.<sup>10</sup> Die übrigen Anlagen haben eine RND von 20 Jahren.

(cc) Der goodwill wurde auf Werthaltigkeit getestet. Der Impairment-Test hat keinen Wertminderungsbedarf ergeben.

9 Nach wie vor sollen die Kriterien für den Ansatz eines zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerts gem. IFRS 5.6 ff. nicht erfüllt sein. Bspw. liegt kein Plan für den Verkauf der Krane vor (IFRS 5.8).

10 So könnte bspw. ein impairment i.S.v. IAS 36.8 u. IAS 36.12 (a) vorliegen.

Weiterhin sind drei innerkonzernliche Sachverhalte bekannt: (1) In t<sub>1</sub> erfolgten die Lieferungen der 120 Einspritzpumpen zu einem vereinbarten Preis von 280.000 €/Stück.<sup>11</sup> Deren Herstellungskosten bei der Schiffbau-AG betragen 200.000 €/Stück. Der Geschäftsvorfall wurde seitens der BeltingBoat-Corp. (F3B2) und des MU buchhalterisch erfasst. Die Verbindlichkeit der BeltingBoat-Corp. wurde auf Ebene der HB II aufgrund von Wechselkursänderungen angepasst (F3B5). Sie wird in der HB III mit 33.600.000 € ausgewiesen. Wie in Teil 3 der Fallstudie beschrieben, wurden 108 Einspritzpumpen (Anschaffungskosten i.H.v. 280.000 €/Stück) von der BeltingBoat-Corp. in Yachten verbaut und an konzernfremde Dritte verkauft. Die 12 verbliebenen Einspritzpumpen wurden außerplanmäßig auf 235.000 €/Stück abgeschrieben (F3B4).

(2) Das MU hat ab dem 01.10.t<sub>1</sub> eine Etage im Vertriebsgebäude der BeltingBoat-Corp. in Salt Lake City angemietet und bei Vertragsabschluss eine Halbjahresmiete i.H.v. 200 T€ überwiesen.

(3) Die Schiffbau-AG hat einen Käufer für eine Edel-Yacht der BeltingBoat-Corp. gefunden (Verkaufspreis im ersten Quartal t<sub>2</sub> 5.000.000 €). Die BeltingBoat-Corp. liefert diese Yacht (Herstellungskosten 1.000.000 €) am 31.12.t<sub>1</sub> für 2.559.565 € an die Schiffbau-AG auf Ziel. Es fallen keine weiteren Kosten an.

Die HB II der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung wurde bereits im dritten Fallstudienteil aufgestellt (s. Tab. 1). Die GuV II der BeltingBoat-Corp. zum 31.12.t<sub>1</sub> in funktionaler Währung zeigt Tab. 2. Folgende Kursinformationen sind bekannt:<sup>12</sup>

- Stichtagskurs ((SK) Kassakurs): 1,1702 €/US-\$ bzw. 0,85455 US-\$/€.
- Durchschnittskurs (DK) im Jahr t<sub>1</sub>: 1,23194 €/US-\$
- Devisenkassakurs (historischer Kurs (HK)) zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile an der BeltingBoat-Corp.: 1,2637 €/US-\$ bzw. 0,79132 US-\$/€.<sup>13</sup>

**Tab. 2: GuV der BeltingBoat-Corp. zum 31.12.t<sub>1</sub>**

GuV-Positionen BeltingBoat-Corp.	in TUS-\$
1. Umsatzerlöse	41.399
2. Umsatzkosten	38.000
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	3.399
4. Vertriebskosten	1.100
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.534
8. Operatives Ergebnis	4.315
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	
10. Übrige Finanzerträge	760
11. Übrige Finanzaufwendungen	230
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	4.845
13. Ertragsteuern	1.211
14. Jahresüberschuss	3.634

11 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 265 ff.

12 Alle Kurse in Mengennotierung.

13 Aus Vereinfachungsgründen wird von einem einheitlichen Devisenkassakurs (Devisenkassamittelkurs (DKM) = (Briefkurs + Geldkurs) / 2) ausgegangen. Vgl. hierzu auch Teil 3 der Fallstudie, Lorson u.a., KoR 2015 S. 271, Fn. 32.

**b) Vorbereitung der Kapitalkonsolidierung**

Der erste Schritt der Folgekonsolidierung besteht in den folgenden HB III-Korrekturen:

- Verbuchung der stillen Reserven und Lasten<sup>14</sup> (F5B1) (erfolgsneutral über Neubewertungsrücklage (NBW-RL)),
- Fortschreibung der stillen Reserven.

Grundstücke	1.263.771 US-\$		Technische Anlagen und Maschinen	631.856 US-\$	
Marken	151.645 US-\$	an	NBW-RL	587.670 US-\$	F5B1
Aktive latente Steuern	157.964 US-\$		Passive latente Steuern	353.854 US-\$	

Es ergeben sich folgende Fortschreibungsüberlegungen:

(aa) Die Marke ist im Rahmen der HB III über fünf Jahre abzuschreiben (IAS 38.89 i.V.m. IAS 38.98). Die lineare Abschreibung p.a. beträgt: 151.645 US-\$ / 5 Jahre = 30.329 US-\$.

(bb) Das TU hat eine Niederstwertabschreibung für die nicht mehr benötigten Krane i.H.v. 631.856 US-\$ vorgenommen und in die HB II übernommen. Aus Sicht des Konzerns ist dieser Aufwand (erfolgswirksam) in der GuV III zu stornieren. Es gilt Doppelerfassungen zu vermeiden, weil der Zugangswert der Krane (in der HB III) aus Konzernsicht dem um 631.856 US-\$ verminderten Einzelabschlusswert entspricht.<sup>15</sup>

(cc) Gem. IFRS 3.B63 (a) erfolgt die Fortschreibung eines GoF im Konsolidierungstableau nicht durch planmäßige Abschreibung, sondern gem. dem impairment only approach. Daher ist der goodwill i.H.v. 935.060 € beizubehalten.

Hieraus resultieren die nachstehenden Buchungssätze. Dabei wird fingiert, dass der Buchungszusammenhang zwischen GuV und Bilanz nicht mehr besteht, sodass separate Buchungen in der Bilanz und in der GuV erforderlich sind:<sup>16</sup>

Bilanzkorrektur (HB III):

Technische Anlagen und Maschinen	631.856 US-\$		Marken	30.329 US-\$	
Passive latente Steuern	7.582 US-\$	an	Jahresüberschuss	451.145 US-\$	F5B2
			Aktive latente Steuern	157.964 US-\$	

GuV-Korrektur (HB III):

Vertriebskosten	30.329 US-\$		Umsatzkosten	631.856 US-\$	
Jahresüberschuss	451.145 US-\$	an	Latenter Steuerertrag	7.582 US-\$	F5B3
Latenter Steuerertrag	157.964 US-\$				

<sup>14</sup> Vgl. F4B1; Lorson u.a., KoR 2015 S. 322.

<sup>15</sup> Während stille Reserven grds. über die Nutzungsdauer fortgeschrieben werden und diese planmäßige Fortschreibung als Aufwand zu erfassen ist, gilt für stille Lasten, dass diese häufig sofort und in voller Höhe realisiert werden, d.h. zu Erträgen führen. Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 1), § 35 Rdn. 20.

<sup>16</sup> Im Grunde wird fingiert, dass die Korrekturen nicht im Buchhaltungssystem, sondern „auf Papier“ (in einer ausgedruckten Bilanz, einer ausgedruckten GuV) erfolgen.

Anschließend wird die HB III in Berichtswährung aufgestellt (Tab. 3 auf S. 381), sodass die Ausbuchung der Beteiligung möglich ist. Sie wird – wie in Teil 3 dieser Fallstudie beschrieben – aus der endgültigen HB III (in US-\$) mittels der modifizierten Stichtagskursmethode in Konzernwährung (€) transformiert. Für die Vermögenswerte und Schulden wird der SK zum 31.12. t<sub>1</sub> (0,85455 US-\$/€) herangezogen. Die Eigenkapitalpositionen bei Erstkonsolidierung sind mit dem HK (= SK zum Erstkonsolidierungszeitpunkt) umzurechnen (HK: 0,79132 US-\$/€). Für später hinzugekommene Eigenkapitalkomponenten (hier in die NBW-RL eingestellte Beträge i.H.v. 1.720.220 US-\$) sind deren Einstandskurse einschlägig.<sup>17</sup> Daher ist bei der Umrechnung der NBW-RL bezogen auf die BeltingBoat-Corp. zu unterscheiden zwischen der Einstellung in die NBW-RL zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (587.670 US-\$) und zum Folgekonsolidierungszeitpunkt (1.132.550 US-\$):<sup>18</sup>

$$\begin{aligned}
 &587.670 \text{ US-}\$ \times 0,79132 \text{ US-}\$/\text{€} = && 465.035 \text{ €} \\
 &+ 1.132.550 \text{ US-}\$ \times 0,85455 \text{ US-}\$/\text{€} = && 967.821 \text{ €} \\
 \hline
 &= \text{Summe NBW-RL} && 1.432.856 \text{ €}
 \end{aligned}$$

Aufgrund der Währungsumrechnung ergibt sich eine Differenz zwischen Aktiva und Passiva i.H.v. 1.059.082 €, die in die Position „Differenz aus der Währungsumrechnung“ einzustellen ist. Diese Differenz ist darauf zurückzuführen, dass durch den Anstieg des Wechselkurses die Summe der zum SK umgerechneten Aktiva die Summe der Passiva (zu HK umgerechnete Eigenkapitalpositionen sowie zum SK umgerechnetes Fremdkapital) übersteigt.

Die Umrechnung von Aufwendungen und Erträgen in der Gesamtergebnisrechnung inkl. der GuV erfolgt gemäß der Transaktionskurse bzw. vereinfachend des DK (vgl. Tab. 4 auf S. 382).

Auf Basis von Tab. 3 und 4 kann die Summenbilanz (vgl. Tab. 9 in Abschn. III.2.c)) aufgestellt und der Beteiligungsbuchwert ausgebucht werden:

Gezeichnetes Kapital	4.196.370 €				
Kapitalrücklage	2.177.095 €		an	Sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte	12.000.000 €
Gewinnrücklagen	4.226.440 €				
NBW-RL	465.035 €				
Goodwill	935.060 €				

Auch hier wird die Erstkonsolidierungsbuchung wiederholt. Indes ist noch zu berücksichtigen, dass die Kursänderung auch die Höhe des goodwill verändert, der gem. IAS 21.47 zum Stichtagskurs umzurechnen ist. Der goodwill beträgt nunmehr:

$$935.060 \text{ €} \times (0,85455 \text{ US-}\$/\text{€} / 0,79132 \text{ US-}\$/\text{€}) = 1.009.775 \text{ €}$$

Die Differenz zwischen den Werten am 01.01.t<sub>1</sub> und 31.12.t<sub>1</sub> ist erfolgsneutral als Währungsumrechnungsdifferenz zu verbuchen.

Goodwill	74.715 €	an	Differenz aus der Währungsumrechnung	74.715 €	F5B5
----------	----------	----	--------------------------------------	----------	------

<sup>17</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 13. Aufl. 2015, § 27 Rdn. 52.

<sup>18</sup> Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 275, F3B8.

Tab. 3: HB III der BeltingBoat-Corp. zum 31.12.t

Bilanzpositionen in TUS-\$ / T€	BeltingBoat-Corp. (100%)				
	HB II (TUS-\$)	Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten (TUS-\$)		HB III in funktiona- ler Währung (TUS-\$)	HB III in Berichts- währung (T€)
		Soll	Haben		
Assets					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	11.002	F5B1	1.264	12.266	10.482
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.889	F5B2	632	20.889	17.851
3. Andere Anlagen	11.804			11.804	10.087
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken		F5B1	152	121	104
2. Patente					
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen					
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(e) Aktive latente Steuern		F5B1	158	0	0
(f) Vorräte	3.300			3.300	2.820
(g) Forderungen aus LuL					
1. Forderungen ggü. Kunden					
2. POC Forderungen					
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995			2.995	2.560
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	15.085			15.085	12.891
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	25.280			25.280	21.603
<b>Summe</b>	<b>90.355</b>			<b>91.740</b>	<b>78.397</b>
<b>Equity &amp; liabilities</b>					
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303			5.303	4.196
(k) Kapitalrücklage	2.751			2.751	2.177
(l) Gewinnrücklagen	5.341			5.341	4.226
(m) Neubewertungsrücklage	1.133		F5B1	588	1.433
(n) Jahresüberschuss	3.634		F5B2	451	3.316
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung					1.059
(p) Finanzverbindlichkeiten	2.065			2.065	1.764
(q) Rückstellungen	162			162	138
(r) Passive latente Steuern		F5B2	8	346	296
(s) Verbindlichkeiten aus LuL	43.054			43.054	36.792
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146			146	125
(s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766			26.766	22.873
<b>Summe</b>	<b>90.355</b>			<b>91.740</b>	<b>78.397</b>
<b>SUMME</b>			<b>2.213</b>	<b>2.213</b>	

### c) Weitere Konsolidierungsmaßnahmen

Gem. IFRS 10.B86 (c) sind alle konzerninternen Transaktionen zu eliminieren. Dazu gehören neben der Kapital- und Schuldenkonsolidierung die Zwischenergebniseliminierung sowie die (sonstige) Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

(1) Die rechtliche Einheit Konzern kann keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst haben (Einheitsfiktion). Daher sind die Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen der Schiffbau-AG wegen der gelieferten Einspritzpumpen sowie die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (LuL) der BeltingBoat-Corp. i.H.v. 33.600 T€ zu eliminieren. Letztere resultieren aus der erfolgswirksamen Umrechnung der Verbindlichkeiten nach der Zeitbezugsme-

thode auf Ebene der HB II (F3B5). Der bei der Umrechnung entstandene sonstige betriebliche Ertrag (s.b.E.) der BeltingBoat-Corp. ist gem. IAS 21.45 weiter im Gewinn oder Verlust des Konzernabschlusses zu zeigen und wird folglich nicht eliminiert.<sup>19</sup> Somit kann die Schuldenkonsolidierung wie folgt durchgeführt werden:

Verbindlichkeiten aus LuL	33.600.000 €	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	33.600.000 €	F5B6
---------------------------	--------------	----	--	--------------	------

<sup>19</sup> Vgl. auch Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 17), S 27 Rdn. 63.

Tab. 4: GuV III der BeltingBoat-Corp. zum 31.12.t<sub>1</sub>

GuV-Positionen BeltingBoat-Corp.	GuV II (TUS- $\text{\$}$ )	Überleitungsbuchungen (TUS- $\text{\$}$ )		GuV III in funktionaler Währung (TUS- $\text{\$}$ )	GuV III in Berichtswährung (T $\text{\text{€}}$ )
		Soll	Haben		
1. Umsatzerlöse	41.399			41.399	33.605
2. Umsatzkosten	38.000		F5B3 632	37.368	30.333
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	3.399			4.031	3.272
4. Vertriebskosten	1.100	F5B3 30		1.130	918
5. Allgemeine Verwaltungskosten	450			450	365
6. Sonstige betriebliche Erträge	9.000			9.000	7.306
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	6.534			6.534	5.304
8. Operatives Ergebnis	4.315			4.917	3.991
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen				0	0
10. Übrige Finanzerträge	760			760	617
11. Übrige Finanzaufwendungen	230			230	187
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	4.845			5.447	4.421
13. Ertragsteuern	1.211	F5B3 158	F5B3 8	1.362	1.105
14. Jahresüberschuss	3.634	F5B3 451		4.085	3.316

Zudem sind gem. IFRS 10.B86 (c) die aus der konzerninternen Lieferung entstandenen Aufwendungen, Erträge und Zwischengewinne aus der Summenbilanz zu entfernen. Hierbei ist zu trennen zwischen den 108 weiter veräußerten und den 12 in den Vorräten der BeltingBoat-Corp. enthaltenen Einspritzpumpen:

- Die Umsatzerlöse der Schiffbau-AG sind vollständig zu eliminieren (280.000 €/Stück  $\times$  120 Stück = 33.600 T€).
- Die Umsatzkosten der Schiffbau-AG sind um die 12 noch nicht an Dritte verkauften Einspritzpumpen zu korrigieren (200.000 €/Stück  $\times$  12 Stück = 2.400 T€).
- Zudem ist die Niederwertabschreibung der 12 im Vorratsbestand der BeltingBoat-Corp. befindlichen Einspritzpumpen auf 235.000 €/Stück zu berücksichtigen (F3B4). Die zugehörigen Umsatzkosten der BeltingBoat-Corp. sind zu eliminieren, da es sich um einen Teil des eliminierungspflichtigen Zwischengewinns handelt ((280.000 €/Stück - 235.000 €/Stück)  $\times$  12 Stück = 540 T€).
- Aus Konzernsicht hat die Bewertung der 12 Einspritzpumpen in den Vorräten mit den Konzernanschaffungs- bzw. -herstellungskosten zu erfolgen, sodass sich ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ergibt ((235.000 €/Stück - 200.000 €/Stück)  $\times$  12 Stück = 420 T€).
- Im Jahr t<sub>1</sub> sind 108 Einspritzpumpen zu den aus Sicht der BeltingBoat-Corp. entstandenen Anschaffungskosten i.H.v. 280.000 €/Stück in Yachten eingebaut und verkauft worden. Zwischengewinne dieser 108 Stück sind mit Dritten realisiert. Sie dürfen nicht eliminiert werden. Indes gilt es, die Doppelerfassung von Umsatzkosten bei MU und TU zu vermeiden (280.000 €/Stück  $\times$  108 Stück = 30.240 T€).

Die zu eliminierenden Umsatzkosten belaufen sich auf 33.180 T€ (= 2.400 T€ + 540 T€ + 30.240 T€). Aus der Zwischenergebniseliminierung resultiert eine temporäre Differenz zwischen dem Konzernbilanzwert und dem Steuerbilanzwert der Vorräte. Hierfür sind aktive latente Steuern zu erfassen. Insgesamt ergeben sich folgende Buchungssätze:

Bilanz-Korrektur:

Jahresüberschuss	315.000 €	an	Vorräte	420.000 €	F5B7
Aktive latente Steuern	105.000 €				

GuV-Korrektur:

Umsatzerlöse	33.600.000 €	an	Umsatzkosten	33.180.000 €	F5B8
			Jahresüberschuss	315.000 €	
			Latenter Steuerertrag	105.000 €	

(2) Die Mietzahlung der Schiffbau-AG an die BeltingBoat-Corp. widerspricht der Einheitsfiktion (IFRS 10.B86 (c)) und ist ebenfalls zu eliminieren. Hieraus resultiert zunächst folgende Aufwands- und Ertragskonsolidierungsbuchung:

S.b.E.	100.000 €	an	Vertriebskosten	100.000 €	F5B9
--------	-----------	----	-----------------	-----------	------

Darüber hinaus muss die geleistete Mietvorauszahlung der Schiffbau-AG für t<sub>2</sub> mit der erhaltenen Vorauszahlung im Abschluss der BeltingBoat-Corp. verrechnet werden:

Vorauszahlungen und andere erhaltene Anzahlungen	100.000 €	an	Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	100.000 €	F5B10
--	-----------	----	--	-----------	-------

(3) Die in t<sub>1</sub> erfolgte Lieferung der Edelyacht von der BeltingBoat-Corp. an die Schiffbau-AG führt zu einem unrealisierten (eliminierungspflichtigen) Zwischengewinn, da sie den

Konsolidierungskreis noch nicht verlassen hat. Deshalb sind erstens der Veräußerungsvorgang der BeltingBoat-Corp. an die Schiffbau-AG (Umsatzerlöse i.H.v. 2.559.565 € und Aufwendungen i.H.v. 1.000.000 €) buchhalterisch rückgängig zu machen und zweitens der Zwischengewinn (im Posten Vorräte bei der Schiffbau-AG) zu eliminieren. Die Anschaffungskosten der Yacht (i.H.v. 2.559.565 €) sind durch deren Konzernherstellungskosten zu ersetzen. Hierdurch entsteht eine temporäre Differenz zwischen dem Konzernbilanzwert der Yacht und deren Steuerbilanzwert bei der Schiffbau-AG. Da bei einer Veräußerung zum Steuerwert der steuerpflichtige Ertrag Null wäre, während in der IFRS-Bilanz ein Erfolg von 1.559.565 € entsteht, sind aktive latente Steuern zu verbuchen.<sup>20</sup> Neben der Zwischenergebniseliminierung ist zudem eine Schuldenkonsolidierung durchzuführen, da die Verbindlichkeit noch besteht. Die Buchungssätze lauten:

Bilanzkorrektur:

Jahresüberschuss	1.169.674 €	an	Vorräte	1.559.565 €	F5B11
Aktive latente Steuern	389.891 €				
Verbindlichkeiten aus LuL	2.559.565 €	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.559.565 €	

GuV-Korrektur:

Umsatzerlöse	2.559.565 €	an	Jahresüberschuss	1.169.674 €	F5B12
			Umsatzkosten	1.000.000 €	
			Latenter Steuerertrag	389.891 €	

## 2. Folgekonsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 80%

### a) Weiterführender Sachverhalt: Anker-AG

Folgende Informationen können relevant sein:

(aa) Die im Rahmen der Erstkonsolidierung aufgedeckten stillen Reserven bei den anderen Anlagen betreffen eine Anlage, die zu 40% von der Verwaltung und zu 60% von der Vertriebsabteilung genutzt wird und deren RND acht Jahre beträgt.

(bb) Im Geschäftsjahr  $t_1$  besteht bei der ausschließlich von der Vertriebsabteilung genutzten Datenbank ein Impairment-Bedarf (= Zugangswert minus erzielbarer Betrag gem. IAS 36) i.H.v. 35 T€, weil 10% der Daten veraltet bzw. fehlerhaft sind.<sup>21</sup>

(cc) Der im Erstkonsolidierungszeitpunkt (01.01. $t_1$ ) vorhandene (mit erworbene) Jahresüberschuss wurde im Geschäftsjahr

vollständig in die Gewinnrücklagen eingestellt.<sup>22</sup> Im Geschäftsjahr  $t_1$  wurde durch die Anker-AG ein Jahresüberschuss i.H.v. 500 T€ erwirtschaftet, wie die Bilanz (Tab. 5) sowie die GuV (Tab. 6 auf S. 384) zum 31.12. $t_1$  zeigen.

Tab. 5: IFRS-Bilanz der Anker-AG zum 31.12. $t_1$

Assets	in T€
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.250
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.025
3. Andere Anlagen	3.440
(b) Immaterielle Vermögenswerte	
1. Marken	320
2. Patente	680
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	10.700
(g) Forderungen aus LuL	
1. Forderungen ggü. Kunden	1.526
2. POC Forderungen	250
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	10
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	1.324
<b>Summe</b>	<b>51.135</b>

Equity & liabilities	in T€
(j) Gezeichnetes Kapital	500
(k) Kapitalrücklage	1.500
(l) Gewinnrücklagen	2.640
(m) Neubewertungsrücklage	
(n) Jahresüberschuss	500
(o) Finanzverbindlichkeiten	5.280
(p) Rückstellungen	635
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus LuL	39.000
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	80
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	1.000
<b>Summe</b>	<b>51.135</b>

Weiterhin fanden in  $t_1$  vier konzerninterne Vorgänge statt:

(1) Aufgrund einer erhöhten Ausfallwahrscheinlichkeit von Forderungen gegenüber Zulieferern von Schiffbauunternehmen hat die Schiffbau-AG ihre Forderungen gegenüber der Anker-AG i.H.v. 34.650 T€ unter Bezugnahme auf IAS 39.63 um 6% wertberichtigt. Die Anker-AG hat diese Verbindlichkeiten unverändert mit 34.650 T€ passiviert.

(2) Ein Team von Ingenieuren der Schiffbau-AG hat die Anker-AG bei der Konstruktion eines neuen Ankergeschirrs beraten. Die Beratungsleistung erfolgte im Rahmen der betrieblichen

20 Die dargestellte Verfahrensweise, den Gegenstandsbereich der Zwischenergebniskonsolidierung auf alle mit diesem Geschäftsvorfall verbundenen Sachverhalte anzuwenden, entspricht dem üblichen Vorgehen in der Praxis. Neben der eigentlichen Zwischenergebniseliminierung (durch Bewertung zu Konzernanschaffungs- und -herstellungskosten) werden zugleich Konsolidierungsbuchungen vorgenommen, die Gegenstand der Schulden- (Eliminierung von etwaigen Forderungen und Verbindlichkeiten) sowie der Aufwands- und Ertragskonsolidierung (z.B. Eliminierung von Umsatzerlösen und Umsatzkosten) sind.

21 Es wird unterstellt, dass es sich weder um einen Bewertungsfehler noch um die Korrektur eines vorläufigen Bilanzwerts handelt. Schließlich eröffnet IFRS 3.45-50 die Möglichkeit, den Zeitraum bis zur endgültigen Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden auf maximal ein Jahr ab dem Erwerbszeitpunkt auszuweiten. Nach dem Bewertungszeitraum sollen Korrekturen nur noch in Übereinstimmung mit IAS 8 (als Fehlerkorrektur) zulässig sein. Hätte die Schiffbau-AG von der Möglichkeit der vorläufigen Bewertung Gebrauch gemacht, wären nun der negative Unterschiedsbetrag sowie dessen Verbuchung anzupassen.

22 Aus didaktischen Gründen wurde im Teil 4 der Fallstudie angenommen, dass bei der Anker-AG im Geschäftsjahr  $t_1$  vor dem Zeitpunkt des Erwerbs ein Jahresüberschuss i.H.v. 100 T€ entstanden ist.

**Tab. 6: GuV der Anker-AG zum 31.12.t<sub>1</sub>**

GuV-Positionen BeltingBoat-Corp.	in T€
1. Umsatzerlöse	7.389
2. Umsatzkosten	4.625
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2.764
4. Vertriebskosten	509
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475
6. Sonstige betriebliche Erträge	320
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110
8. Operatives Ergebnis	990
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	
10. Übrige Finanzerträge	200
11. Übrige Finanzaufwendungen	650
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	540
13. Ertragsteuern	40
14. Jahresüberschuss	500

Tätigkeit, jedoch außerhalb des Kerngeschäfts der Schiffbau-AG. Sie ist keinem Funktionsbereich der Anker-AG zuordenbar. Die Anker-AG hat den Rechnungsbetrag i.H.v. 250 T€ (= Selbstkosten der Schiffbau AG) gezahlt und als Umsatzkosten (Sonderkosten der Fertigung) verbucht.

(3) Die Anker-AG lieferte in t<sub>1</sub> u.a. 500 selbst hergestellte „Kettenstopper II“ (Verkaufspreis 1.000 €/Stück; aktivierungspflichtige Herstellungskosten 840 €/Stück) an die Schiffbau-AG auf Ziel. Hiervon befinden sich am 31.12.t<sub>1</sub> noch 90 Stück im Vorratsbestand der Schiffbau-AG. 10 Stück wurden bei Lohnkosten von 1.000 €/Stück in Schiffe eingebaut, die am Bilanzstichtag im Umlaufvermögen der Schiffbau-AG lagern. Die restlichen 400 Stück wurden zum marktüblichen Verkaufspreis (von 1.300 €/Stück) an Konzernfremde verkauft.

(4) Die Schiffbau-AG hat eine nicht mehr benötigte und bei dem Bau von Ankern einsetzbare Produktionsanlage aus ihrem Anlagevermögen (Buchwert = 450 T€) zu 400 T€ an die Anker-AG verkauft (Bezahlung steht noch aus).

**b) Vorbereitung der Kapitalkonsolidierung**

Ebenso wie bei der BeltingBoat-Corp. sind bei der Anker-AG zunächst die Erstkonsolidierungsbuchungen grds. erfolgsneutral zu wiederholen. Der negative Unterschiedsbetrag (Badwill) i.H.v. 444 T€ ist indes zum 31.12.t<sub>1</sub> wie schon am 01.01.t<sub>1</sub> erfolgswirksam zu erfassen, da gem. der Sachverhaltsdarstellung der Erwerb und die Folgekonsolidierung in die Periode t<sub>1</sub> fallen. Daher ist der Badwill in der Konzern-GuV zum 31.12.t<sub>1</sub> in den s.b.E.<sup>23</sup> zu zeigen. Bei späteren Folgekonsolidierungen ist die Erstkonsolidierungsbuchung indes erfolgsneutral in den Gewinnrücklagen zu wiederholen.

23 Vgl. Baetge/Hayn/Ströher, in: Baetge u.a. (Hrsg.), Rechnungslegung nach IFRS, 2. Aufl. 2015, IFRS 3 Rdn. 295.

**1. Aufdeckung stiller Reserven bzw. Lasten (HB III):**

Andere Anlagen	500.000 €		Grundstücke	280.000 €	
Vorräte	300.000 €		NBW-RL	4.665.000 €	
Marken	5.000.000 €				
Datenbank	700.000 €	an	Passive latente Steuern	1.625.000 €	F5B13
Aktive latente Steuern	70.000 €				

**2. Ausbuchung der Beteiligung**

**Bilanzkorrektur:**

Gezeichnetes Kapital	400.000 €				
Kapitalrücklage	1.200.000 €		Sonstige (langfristige) Vermögenswerte	7.000.000 €	F5B14
Gewinnrücklagen	2.112.000 €	an			
NBW-RL	3.732.000 €		Jahresüberschuss	444.000 €	

**GuV-Korrektur:**

Jahresüberschuss	444.000 €	an	S.b.E.	444.000 €	F5B15
------------------	-----------	----	--------	-----------	-------

**3. Buchung des Eigenkapitalanteils der nicht beherrschenden Gesellschafter (nbG):**

Gezeichnetes Kapital	100.000 €				
Kapitalrücklage	300.000 €		Ausgleichsposten für Anteile nbG	1.861.000 €	F5B16
Gewinnrücklagen	528.000 €	an			
NBW-RL	933.000 €				

Anschließend sind die stillen Reserven bzw. Lasten fortzuführen. Dies erfolgt bereits im Rahmen der Erstellung der HB III. (aa) Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, beträgt die RND der zum 01.01.t<sub>1</sub> aufgedeckten stillen Reserven bei den anderen Anlagen acht Jahre, sodass sich in t<sub>1</sub> folgender Abschreibungsbetrag ergibt: 500 T€ / 8 Jahre = 62,5 T€. Folgendes ist zu buchen:

**Bilanzkorrektur:**

Jahresüberschuss	46.875 €		Andere Anlagen	62.500 €	F5B17
Passive latente Steuern	15.625 €	an			

Tab. 7: HB III der Anker-AG zum 31.12.t<sub>1</sub>

Bilanzpositionen (in T€)	Anker-AG (80%)				
	HB II	Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten			HB III
		Soll		Haben	
<b>Assets</b>					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	11.250			F5B13    280	10.970
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.025				20.025
3. Andere Anlagen	3.440	F5B13	500	F5B17    63	3.878
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken	320	F5B13	5.000		5.320
2. Patente	680				680
3. Datenbank		F5B13	700	F5B19    35	665
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen					
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610				1.610
(e) Aktive latente Steuern		F5B13	70		70
(f) Vorräte	10.700	F5B13	300		11.000
(g) Forderungen aus LuL					
1. Forderungen ggü. Kunden	1.526				1.526
2. POC Forderungen	250				250
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen					
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	10				10
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	1.324				1.324
<b>Summe</b>	<b>51.135</b>				<b>57.328</b>
<b>Equity &amp; liabilities</b>					
(j) Gezeichnetes Kapital	500				500
(k) Kapitalrücklage	1.500				1.500
(l) Gewinnrücklagen	2.640				2.640
(m) Neubewertungsrücklage				F5B13    4.665	4.665
(n) Jahresüberschuss	500	F5B17	47		427
		F5B19	26		
(o) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter					
(p) Finanzverbindlichkeiten	5.280				5.280
(q) Rückstellungen	635				635
(r) Passive latente Steuern		F5B17	16	F5B13    1.625	1.601
		F5B19	9		
(s) Verbindlichkeiten aus LuL	39.000				39.000
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	80				80
(s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	1.000				1.000
<b>Summe</b>	<b>51.135</b>				<b>57.328</b>
<b>SUMME</b>			<b>6.668</b>	<b>6.668</b>	



Tab. 8: GuV III der Anker-AG zum 31.12.t<sub>1</sub>

GuV-Positionen Anker-AG (T€)	GuV II	Überleitungsbuchungen		GuV III
		Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	7.389			7.389
2. Umsatzkosten	4.625			4.625
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	2.764			2.764
4. Vertriebskosten	509	F5B18 38 F5B20 35		582
5. Allgemeine Verwaltungskosten	1.475	F5B18 25		1.500
6. Sonstige betriebliche Erträge	320			320
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	110			110
8. Operatives Ergebnis	990			893
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	0			0
10. Übrige Finanzerträge	200			200
11. Übrige Finanzaufwendungen	650			650
12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern	540			443
13. Ertragsteuern	40		F5B18 16 F5B20 9	16
14. Jahresüberschuss	500		F5B18 47 F5B20 26	427

GuV-Korrektur:

Allgemeine Verwaltungskosten	25.000 €	an	Jahresüberschuss	46.875 €	F5B18
Vertriebskosten	37.500 €		Latenter Steuerertrag	15.625 €	

(bb) In Bezug auf die Datenbank ist ein Wertminderungsaufwand i.H.v. 35 T€ zu verbuchen.

Bilanzkorrektur:

Jahresüberschuss	26.250 €	an	Datenbank	35.000 €	F5B19
Passive latente Steuern	8.750 €				

GuV-Korrektur:

Vertriebskosten	35.000 €	an	Jahresüberschuss	26.250 €	F5B20
			Latenter Steuerertrag	8.750 €	

Unter Berücksichtigung der wiederholten Aufdeckung und erstmaligen Fortführung der stillen Reserven bzw. Lasten ergeben sich die in Tab. 7 auf S. 385 enthaltene HB III und die in Tab. 8 enthaltene GuV III.

(cc) Weiterhin sind die Kapitalanteile nbG i.H.v. 20% zu bewerten. Sie partizipieren anteilsproportional am Periodenerfolg, den die Anker-AG in t<sub>1</sub> erwirtschaftet (HB III-Wert: 426.875 €). Ihr Ausgleichsposten ist daher um 85.375 € durch folgende Buchungen zu erhöhen:

Bilanzkorrektur:

Jahresüberschuss	85.375 €	an	Ausgleichsposten für Anteile nbG	85.375 €	F5B21
------------------	----------	----	----------------------------------	----------	-------

GuV-Korrektur:

Jahresüberschuss nbG	85.375 €	an	Jahresüberschuss der Anteilseigner des MU	85.375 €	F5B22
----------------------	----------	----	---	----------	-------

c) Weitere Konsolidierungsmaßnahmen

(1) Eine Abschreibung von Forderungen (gegenüber nahestehenden Unternehmen) kann aus Konzernsicht nicht stattgefunden haben und ist somit vollständig aus der GuV zu eliminieren. Aus der einseitigen Forderungsabschreibung resultiert eine echte Aufrechnungsdifferenz. Sie darf keinen Einfluss auf die Höhe des Konzernjahreserfolgs haben. Ihre Eliminierung hat daher – spiegelbildlich zur Buchung des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles auf Einzelabschlusssebene –, d.h. hier erfolgswirksam bei der Schiffbau-AG, zu erfolgen.<sup>24</sup> Der Abschreibungsaufwand und seine Korrektur betreffen allein den Abschluss der Schiffbau-AG. Eine anteilige Zurechnung auf die nbG der Anker-AG erfolgt nicht. Die Schuldenkonsolidierungsbuchungen lauten:

Bilanzkorrektur:

Verbindlichkeiten aus LuL	34.650.000 €	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	32.571.000 €	F5B23
			Jahresüberschuss	1.559.250 €	
			Passive latente Steuern	519.750 €	

24 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 1), S 35 Rdn. 96.

## GuV-Korrektur:

Jahresüberschuss	1.559.250 €				
Latenter Steuer-aufwand	519.750 €	an	Umsatzkosten	2.079.000 €	F5B24

(2) Da die Beratungsleistung innerkonzernlich erbracht wurde, sind die entstandenen Aufwendungen und Erträge in voller Höhe zu eliminieren (IFRS 10B.86 (c)). Auf Einzelabschluss-ebene hat die Schiffbau-AG die Beratungsleistung als s.b.E. erfasst, weil sie nicht in ihrem Kerngeschäft entstanden und keinem Funktionsbereich zuordenbar ist.<sup>25</sup> Die Schiffbau-AG hat der Anker-AG Selbstkosten in Rechnung gestellt. Folglich stehen sich die zu konsolidierenden Posten (Umsatzkosten bei der Anker-AG und s.b.E. bei der Schiffbau-AG) in gleicher Höhe gegenüber. Die Aufwands- und Ertragskonsolidierungsbuchung lautet:

S.b.E.	250.000 €	an	Umsatzkosten	250.000 €	F5B25
--------	-----------	----	--------------	-----------	-------

(3) Um die im Summenabschluss enthaltenen Zwischenergebnisse aus Sachverhalt (3) zu identifizieren, ist dieser in Abb. 1 auf S. 388 grafisch dargestellt. Daraus wird ersichtlich, dass sich 100 zu hoch bewertete Kettenstopper im Umlaufvermögen der Schiffbau-AG befinden: 90 unverbaute Stücke und 10 Stück als Bestandteil der unfertigen Schiffe. Der eliminierungspflichtige Zwischengewinn beträgt 16 T€ (= (1.000 €/Stück – 840 €/Stück) × 100 Stück). Dadurch entstehen aktive latente Steuern aufgrund von temporären Differenzen zwischen den Einzelabschlusswerten der Vorräte und unfertigen Schiffen bei der Schiffbau-AG einerseits und den Konzernherstellungskosten andererseits.

Aus dem Sachverhalt resultieren zudem zu hohe Umsatzkosten:

- Die Umsatzkosten der Anker-AG sind i.H.d. 100 bei der Schiffbau-AG befindlichen Kettenstopper zu reduzieren (= 100 Stück × 840 €/Stück = 84.000 T€).
- Die Umsatzkosten der Schiffbau-AG aus ihrer Veräußerung von 400 Kettenstoppern an Dritte sind vollständig zu korrigieren (= 400 Stück × 1.000 €/Stück = 400 T€). Aus Konzernsicht sind allein die bei der Anker-AG verbliebenen Umsatzkosten entstanden.

Somit beläuft sich der Konsolidierungsbetrag auf 484 T€.

Weitere, noch zu berücksichtigende Auswirkungen dieses Geschäftsvorfalles betreffen die Umsatzerlöse der Anker-AG sowie die hieraus entstandenen konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten in den Einzelabschlüssen der Unternehmen. Für den Sachverhalt insgesamt ergeben sich somit folgende Buchungssätze, die auch den Ausgleichsposten für die nicht beherrschenden Gesellschafter (nbG) betreffen:

## Bilanzkorrektur:

Jahresüberschuss	12.000 €				
Aktive latente Steuern	4.000 €	an	Vorräte	16.000 €	F5B26
Ausgleichsposten für Anteile nbG	2.400 €	an	Jahresüberschuss	2.400 €	
Verbindlichkeiten aus LuL	500.000 €	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	500.000 €	

## GuV-Korrektur:

Umsatzerlöse	500.000 €	an	Umsatzkosten	484.000 €	F5B27
			Jahresüberschuss	12.000 €	
			Latenter Steuerertrag	4.000 €	
Jahresüberschuss MU	2.400 €	an	Jahresüberschuss nbG	2.400 €	

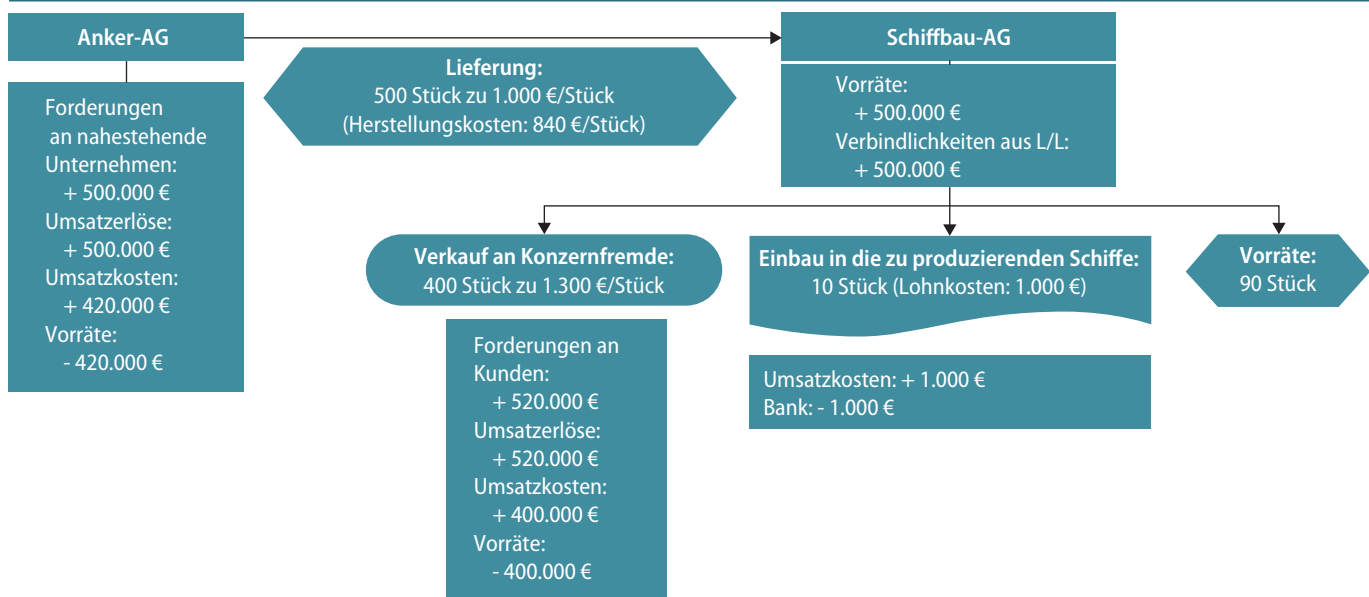
(4) Auch der Verkauf der nicht mehr benötigten Produktionsanlage führt zu einer erfolgswirksamen Zwischenergebniseliminierung. Da diese Anlage unter ihrem Buchwert von der Schiffbau-AG an die Anker-AG – und damit nicht an Konzernfremde – verkauft wurde, resultiert hieraus ein eliminierungspflichtiger Zwischenverlust. In der Summenbilanz ist die Produktionsanlage somit um 50 T€ (= 450 T€ – 400 T€) unter den Konzernanschaffungskosten ausgewiesen und der zugehörige Abgangsverlust ist als sonstiger betrieblicher Aufwand (s.b.A.) in der Summen-GuV enthalten.<sup>26</sup> Da der s.b.A. die Bilanz der Schiffbau-AG betraf, ergibt sich aus diesem Sachverhalt kein Fortschreibungserfordernis für den Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter. Infolge der Zwischenverlusteliminierung entsteht eine temporäre Differenz zwischen dem Bilanzwert der Produktionsanlage im Einzelabschluss der Anker-AG und dem Konzernbilanzwert. Deshalb sind latente Steuern zu passivieren. Schließlich sind die sich in gleicher Höhe gegenüberstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten im Rahmen einer Schuldenkonsolidierung miteinander zu verrechnen. Insgesamt führt dieser Sachverhalt zu folgenden Buchungen:

Technische Anlagen und Maschinen	50.000 €	an	Jahresüberschuss	37.500 €	F5B28
			Passive latente Steuern	12.500 €	
Verbindlichkeiten aus LuL	400.000 €	an	Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	400.000 €	

<sup>25</sup> Vgl. Schlüter/Beiersdorf, in: Bohl u.a. (Hrsg.) Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, S 15 Rdn. 100.

<sup>26</sup> Zu den sonstigen Aufwendungen vgl. Schlüter/Beiersdorf, a.a.O. (Fn. 25), § 15 Rdn. 101 f.

Abb. 1: Folgekonsolidierung der Anker-AG – Sachverhalt 3



GuV-Korrektur:

Jahresüberschuss	37.500 €				
Latenter Steuer-aufwand	12.500 €	an	Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000 €	F5B29

Unter Berücksichtigung der Maßnahmen im Rahmen der Folgekonsolidierung ergeben sich die in Tab. 9 enthaltene Konzernbilanz und die in Tab. 10 auf S. 390 enthaltene Konzern-GuV.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Im Rahmen dieser Teilfallstudie wurde die Folgekonsolidierung von TU nach der Erwerbsmethode unter Berücksichtigung von latenten Steuern exemplarisch aufgezeigt. Das

Anwendungsbeispiel schließt folgende Fallkonstellationen mit ein:

- Einbezug eines ausländischen TU mit einer von der Konzernwährung bzw. Darstellungswährung abweichenden funktionalen Währung sowie eines inländischen TU, dessen funktionale Währung der Konzernwährung entspricht;
- Vollkonsolidierung (Kapital-, Schulden-, sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie Zwischenergebniseliminierung) bei 100%igem und 80%igem Anteilsbesitz;
- Fortschreibung von stillen Reserven und Lasten.

Im nächsten Teil dieser Fallstudie (KoR 9/2015) wird zunächst auf die Besonderheiten der Einbeziehung einer Zweckgesellschaft sowie eines assoziierten Unternehmens eingegangen. Hieran schließen sich Betrachtungen zu Ausweis und Berechnung einer Pro-Forma-Kennzahl, den Earnings-per-Share gem. IAS 33, an.

Tab. 9: Konzernbilanz zum 31.12.t

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	Summenbilanz	Konsolidierungsspalte		Konzernbilanz
	HB II	HB III	HB III		Soll	Haben	
Assets							
(a) Sachanlagevermögen							
1. Grundstücke	634	10.482	10.970	22.086			22.086
2. Technische Anlagen und Maschinen	10.000	17.851	20.025	47.876	F5B28	50	47.926
3. Andere Anlagen	150	10.087	3.878	14.115			14.115
(b) Immaterielle Vermögenswerte							
1. Marken	1.500	104	5.320	6.924			6.924
2. Patente	1.000		680	1.680			1.680
3. Datenbank			665	665			665
4. Goodwill				0	F5B4	935	1.010
					F5B5	75	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600			8.600			8.600

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	Summenbilanz	Konsolidierungsspalte		Konzernbilanz
	HB II	HB III	HB III		Soll	Haben	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.153		1.610	20.763		F5B4 12.000 F5B14 7.000	1.763
(e) Aktive latente Steuern	300		70	370	F5B7 105 F5B11 390 F5B26 4		869
(f) Vorräte	4.940	2.820	11.000	18.760		F5B7 420 F5B11 1.560 F5B26 16	16.764
(g) Forderungen aus LuL							
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526	2.276			2.276
2. POC Forderungen	1.200		250	1.450			1.450
3. Forderungen ggü. nahe-stehenden Unternehmen	67.171	2.560		69.731		F5B6 33.600 F5B11 2.560 F5B23 32.571 F5B26 500 F5B28 400	100
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114	12.891	10	13.015		F5B10 100	12.915
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	203			203			203
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.800	21.603	1.324	25.727			25.727
<b>Summe</b>	<b>118.515</b>	<b>78.397</b>	<b>57.328</b>	<b>254.239</b>			<b>165.072</b>
<b>Equity &amp; liabilities</b>							
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500	25.185	F5B4 4.196 F5B14 400 F5B16 100		20.489
(k) Kapitalrücklage	6.500	2.177	1.500	10.177	F5B4 2.177 F5B14 1.200 F5B16 300		6.500
(l) Gewinnrücklagen	22.500	4.226	2.640	29.366	F5B4 4.226 F5B14 2.112 F5B16 528		22.500
(m) Neubewertungsrücklage	8	1.433	4.665	6.105	F5B4 465 F5B14 3.732 F5B16 933		975
(n) Jahresüberschuss	36.393	3.316	427	40.136	F5B7 315 F5B11 1.170 F5B21 85 F5B26 12	F5B14 444 F5B23 1.559 F5B26 2 F5B28 38	40.597
(o) Differenz aus der Währungs-umrechnung		1.059		1.059		F5B5 75	1.134
(p) Ausgleichsposten für Anteile nbG					F5B26 2	F5B16 1.861 F5B21 85	1.944
(q) Finanzverbindlichkeiten	900	1.764	5.280	7.944			7.944
(r) Rückstellungen		138	635	773			773
(s) Passive latente Steuern	658	296	1.601	2.554		F5B23 520 F5B28 13	3.086
(t) Verbindlichkeiten aus LuL	30.848	36.792	39.000	106.640	F5B6 33.600		34.930

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	Summenbilanz	Konsolidierungsspalte		Konzernbilanz
	HB II	HB III	HB III		Soll	Haben	
					F5B11 2.560		
					F5B23 34.650		
					F5B26 500		
					F5B28 400		
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	120	125	80	325	F5B10 100		225
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	22.873	1.000	23.973			23.973
<b>Summe</b>	<b>118.515</b>	<b>78.397</b>	<b>57.328</b>	<b>254.239</b>			<b>165.072</b>
<b>SUMME</b>					<b>95.330</b>	<b>95.330</b>	

Tab. 10: Konzern-GuV vom 01.01. bis 31.12.t

GuV-Positionen (in T€)	Schiffbau-AG GuV II	BeltingBoat-Corp. GuV III	Anker-AG GuV III	Summen-GuV	Buchungen		Konzern-GuV
					Soll	Haben	
1. Umsatzerlöse	86.600	33.605	7.389	127.594	F5B8 33.600 F5B12 2.560 F5B27 500		90.934
2. Umsatzkosten	36.503	30.333	4.625	71.461		F5B8 33.180 F5B12 1.000 F5B24 2.079 F5B25 250 F5B27 484	34.468
<b>3. Bruttoergebnis vom Umsatz</b>	<b>50.097</b>	<b>3.272</b>	<b>2.764</b>	<b>56.133</b>			<b>56.466</b>
4. Vertriebskosten	5.470	918	582	6.969		F5B9 100	6.869
5. Allgemeine Verwaltungskosten	7.130	365	1.500	8.995			8.995
6. Sonstige betriebliche Erträge	1.250	7.306	320	8.876	F5B9 100 F5B25 250	F5B15 444	8.970
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen	499	5.304	110	5.913		F5B29 50	5.863
<b>8. Operatives Ergebnis</b>	<b>38.248</b>	<b>3.991</b>	<b>893</b>	<b>43.131</b>			<b>43.708</b>
9. Ergebnis aus at-equity bewerteten Finanzinvestitionen	80	0	0	80			80
10. Übrige Finanzerträge	550	617	200	1.367			1.367
11. Übrige Finanzaufwendungen	400	187	650	1.237			1.237
<b>12. Jahresüberschuss vor Ertragsteuern</b>	<b>38.478</b>	<b>4.421</b>	<b>443</b>	<b>43.341</b>			<b>43.919</b>
13. Ertragsteuern	2.085	1.105	16	3.206	F5B24 520 F5B29 13	F5B8 105 F5B12 390 F5B27 4	3.239
<b>14. Jahresüberschuss</b>	<b>36.393</b>	<b>3.316</b>	<b>427</b>	<b>40.136</b>	F5B15 444 F5B24 1.559 F5B29 38	F5B8 315 F5B12 1.170 F5B27 12	<b>40.680</b>
<b>* der Anteilseigner des MU</b>					F5B27 2	F5B22 85	<b>40.597</b>
<b>* der nicht beherrschenden Gesellschafter</b>					F5B22 85	F5B27 2	<b>83</b>