

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2015

– Teil 4: Erstkonsolidierung –

Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock. **Bianca Dogge, B.Sc., Dr. Ellen Hausteil** 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-ifs.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

Im ersten und zweiten Teil der Fallstudie wurde für die Schiffbau-AG, welche zur Erstellung eines Konzernabschlusses nach EU-IFRS verpflichtet ist, der Einzelabschluss nach IFRS aufgestellt (Handelsbilanz II (HB II)).¹ Anschließend erfolgte im dritten Teil die Abgrenzung des Konsolidierungskreises. Überdies wurden die Einheitlichkeitsprinzipien erläutert und die konzerneinheitlich bewertete Handelsbilanz II (HB II) der BeltingBoat-Corp. in deren funktionaler Währung (US-\$) erstellt.² In diesem vierten Teil erfolgen der erstmalige Einbezug eines 100%igen (BeltingBoat-Corp.) und eines 80%igen (Anker-AG) Tochterunternehmens (TU) in den Konzernabschluss der Schiffbau-AG.

II. IFRS-Grundsätze für die Erstkonsolidierung

1. Einbeziehung von TU mittels Vollkonsolidierung

Ist der Konsolidierungskreis im engeren Sinne (i.e.S.) und im weiteren Sinne (i.w.S.) abgegrenzt und wurde die daraus resultierende Einbeziehungsart bestimmt, erfolgt nach der Vereinheitlichung der Einzelabschlüsse die Konsolidierung. Dabei sind mit Blick auf den Konsolidierungskreis i.e.S. und i.w.S. zwei Konsolidierungsarten³ zu unterscheiden:

- Für TU und Zweckgesellschaften (ZG) ist eine Vollkonsolidierung vorgeschrieben (IFRS 3 i.V.m. IFRS 10).
- Assoziierte Unternehmen (AU) und Gemeinschaftsunternehmen (GU) sind gem. IAS 28.16 i.V.m. IFRS 11.24 stets nach der Equity-Methode einzubeziehen.⁴

Im Folgenden steht die Vollkonsolidierung der beiden TU im Mittelpunkt der Betrachtung.⁵

Die maßgeblichen Vorschriften zur Vollkonsolidierung enthält zunächst IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse). Danach liegt ein Unternehmenszusammenschluss immer dann vor, wenn die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden einen Geschäftsbetrieb (sog. business) bilden (IFRS 3.3). Jeder Unternehmenszusammenschluss (sog. business combination) ist nach einer Variante der Erwerbsmethode zu bilanzieren (IFRS 3.4). Diese fingiert statt des Anteilserwerbs (sog. share deal), dass alle identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden einzeln erworben werden (sog. asset deal).

Die Anwendung der Erwerbsmethode gem. IFRS 3.5 vollzieht sich als Abfolge von vier Schritten:

1. Bestimmung des Erwerbers;
2. Bestimmung des Zeitpunkts des Erwerbs;
3. Ansatz und Bewertung der erworbenen identifizierten Vermögenswerte und übernommenen Schulden sowie der nicht beherrschenden Anteile am Unternehmen;
4. Bilanzierung und Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF) oder eines Gewinns bei einem Erwerb unter Marktpreis.

Bezüglich der Bestimmung des Erwerbers (1. Schritt; IFRS 3.5 (a)) wird auf die Leitlinien des IFRS 10.B2 ff. verwiesen, wonach das Mutterunternehmen (MU) als erwerbende Partei (investor) und das TU als erworbene Partei (investee) anzusehen sind. Erwerber ist gem. IFRS 10.A dasjenige Unternehmen, welches nach dem Unternehmenszusammenschluss die Beherrschung über ein anderes Unternehmen ausübt.⁶ Sodann ist in Schritt 2 der Erwerbszeitpunkt zu bestimmen (IFRS 3.5 (b)), welcher gem. IFRS 3.8 als der Zeitpunkt definiert wird, an dem die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt wurde. Dies ist im Allgemeinen spätestens der Tag, an dem der Vertrag als beidseitig erfüllt anzusehen ist (IFRS 3.9), d.h. ein etwaiger Kaufpreis gezahlt oder eine entsprechend andere Gegenleistung⁷ erbracht wurde und das erworbene Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden übertragen hat.⁸ Der Erwerber hat nun die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden anzusetzen und zu bewerten. Zudem sind alle nicht beherrschenden Anteile (non-controlling interests) in den Konzernabschluss zu übernehmen (3. Schritt; IFRS 3.5 (c)).⁹ Die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden sind getrennt vom GoF anzusetzen (Ansatzgrundsatz gem. IFRS 3.10) und zum beizulegenden Zeitwert im

1 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 167 ff. sowie S. 219 ff.

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

3 Das IFRS-Wahlrecht zur Quotenkonsolidierung von GU ist mit Inkrafttreten von IFRS 11 in 2013 entfallen.

4 IAS 28.17 -19 definieren Ausnahmeregelungen von dem Einbezug at equity.

5 Die grundsätzliche Abfolge der Konzernabschlusserstellung bei Vollkonsolidierung wurde in Teil 1 der Fallstudie schematisch dargestellt; vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 169, Abb. 1.

6 Zum Begriff der Beherrschung vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 266.

7 Bei Unternehmenszusammenschlüssen ohne Übertragung einer Gegenleistung sind IFRS 3.43 f. anzuwenden.

8 Die Beherrschungserlangung kann vor oder nach dem Abschlussstichtag liegen (IFRS 3.9).

9 Dabei können auch aus Einzelabschlussicht in der HB II nicht bilanzierungsfähige Vermögenswerte und Schulden in der HB III ansatzpflichtig sein, wie ein aktives Forschungs- und Entwicklungsprojekt, das den allgemeinen Aktivierungskriterien gem. IAS 38.57 nicht genügt (IAS 38.34).

Zeitpunkt des Erwerbs (= Erlangung der Beherrschung) zu bewerten (IFRS 3.18). Dabei sind für den Ansatz- und Bewertungsgrundsatz die in den IFRS 3.21-31 definierten Ausnahmen zu berücksichtigen. Hierzu gehören u.a. aufgrund des Unternehmenszusammenschlusses zu berücksichtigende Ertragsteuern (IFRS 3.24), welche zu einem latenten Steueranspruch oder einer latenten Steuerschuld führen. Für diese existiert kein Zeitwert, weswegen sie entsprechend IAS 12 anzusetzen und zu bewerten sind.

Zuletzt ist in Schritt 4 ein GoF (sog. goodwill) oder ein Gewinn bei einem Erwerb unter Marktpreis (sog. badwill oder lucky buy) zu bestimmen und zu erfassen (IFRS 3.5 (d)).¹⁰ Hierbei müssen die in IFRS 3.21-31 benannten Ausnahmen von den normalen, d.h. außerhalb der Erstkonsolidierung maßgeblichen, Bilanzierungs- und Bewertungsregeln Berücksichtigung finden.

Der für die Konsolidierung maßgebliche Kaufpreis bemisst sich nach dem Zeitwert der Gegenleistung zum Erwerbszeitpunkt (IFRS 3.32 (a), (i) bzw. IFRS 3.37-40). Dabei sind Kosten, die mit dem Unternehmenszusammenschluss einhergehen, nicht als Anschaffungsnebenkosten berücksichtigungsfähig, sondern als Aufwendungen in der Periode ihres Anfalls in der GuV zu verbuchen (IFRS 3.53).¹¹ Solange ein TU beherrscht wird, ist es im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen. Der Vollkonsolidierungszeitraum beginnt mit der Beherrschungserlangung und endet mit einer Entkonsolidierung (IFRS 10.25 f.) bei Beherrschungsverlust (IFRS 10.20).

2. Schritte der Vollkonsolidierung

Gem. IFRS 10.B86 (a) werden zur Aufstellung des Konzernabschlusses die Abschlüsse des MU und des TU nach Vereinheitlichung durch Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals sowie der Erträge und Aufwendungen zusammengefasst. Die bloße Summation der einzelnen Positionen würde jedoch nicht der Einheitsfiktion gem. IFRS 10.A.i.V.m. IFRS 10.19 entsprechen, weswegen weitere Korrekturen notwendig sind. Zum einen ist die Kapitalkonsolidierung vorzunehmen. Hierbei wird die Beteiligung des MU an dem TU gegen das anteilige Eigenkapital des TU, welches auf das MU entfällt, ausgebucht (IFRS 10.B86 (b)). Demgegenüber verbleibt das anteilige, auf die nicht beherrschenden Gesellschafter entfallende Eigenkapital des TU im Konzernabschluss. Es ist innerhalb des Konzerneigenkapitals gesondert zu kennzeichnen und im Rahmen der Folgekonsolidierung um deren Anteile am Gewinn oder Verlust des Konzerns fortzuschreiben (IFRS 10.22, IFRS 10.B94). Die auf das MU und auf die nicht beherrschenden Gesellschafter entfallenden Anteile am TU bestimmen sich dabei gem. IFRS 10.B89 grds. nach Maßgabe der Kapitalanteile. Effektive und potenzielle Stimmrechte werden – anders als bei der Prüfung von Beherrschung geboten – nicht berücksichtigt.¹² Bei der anteiligen

10 Wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Zeitwert der Gegenleistung des MU und dem Zeitwert der anteilig erhaltenen Vermögenswerte abzüglich der anteilig erhaltenen Schulden positiv (negativ) ist, liegt ein GoF (Gewinn/badwill) vor. Während ein badwill nach IFRS ebenfalls der lucky-buy-Fiktion unterliegt, ist er nach HGB als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ zu passivieren (§ 301 Abs. 3 HGB). Es handelt sich um absehbare künftige Belastungen mit Rückstellungsscharakter. Im Unterschied zum HGB sehen die IFRS eine Überprüfung des negativen Unterschiedsbetrags vor, bevor dieser ertragswirksam vereinnahmt werden muss.

11 Demgegenüber zählen die Aufwendungen, die dem Zweck dienen, das TU zu erwerben, bei einer Konsolidierung nach HGB zu den Anschaffungsnebenkosten und mehren damit die Anschaffungskosten (vgl. E-DRS 30.22, E-DRS 30.24, Stand vom 17.03.2015).

12 Ausnahmen hierzu regelt IFRS 10B.90.

Zurechnung von Gewinnen oder Verlusten in Folgeperioden sind auch vom TU ausgegebene Vorzugsaktien zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob diese eine Dividendenzahlung vorsehen (IFRS 10.B95).

Neben der Konsolidierung des Kapitals sind alle anderen konzerninternen Salden, Geschäftsvorfälle, Erträge und Aufwendungen in voller Höhe zu eliminieren (IFRS 10.B86 (c)). Dabei werden Verbindlichkeiten und Forderungen, die zwischen den Konzernunternehmen bestehen, eliminiert (Schuldenkonsolidierung).¹³ Weiter kann ein Geschäftsvorfall zu Aufwendungen bei einem Konzernunternehmen und gleichzeitig zu Erträgen bei einem anderen Konzernunternehmen führen. Diese dürfen unter Berücksichtigung der Einheitsfiktion nicht bestehen bleiben (Aufwands- und Ertragskonsolidierung). Zuletzt ist die Zwischenergebniseliminierung durchzuführen, wenn Vermögenswerte aus Lieferungen oder Leistungen innerkonzernliche (noch nicht mit konzernfremden Dritten realisierte) Gewinne oder Verluste beinhalten.¹⁴

Diese neben der Konsolidierung des Kapitals bestehenden Konsolidierungsmaßnahmen (Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung und Zwischenergebniseliminierung) sind dann durchzuführen, wenn im Zeitraum der Konzernzugehörigkeit konzerninterne Geschäftsvorfälle stattgefunden haben. Somit muss im Rahmen der Erstkonsolidierung grds. nur eine Kapitalkonsolidierung vorgenommen werden. Ggf. kommt noch eine Schuldenkonsolidierung in Betracht.¹⁵

3. Erstkonsolidierung von TU

Im Rahmen der Erstkonsolidierung sind alle erworbenen und identifizierten Vermögenswerte und Schulden des TU – bewertet zu Zeitwerten (fair values) gem. IFRS 13¹⁶ – in den Konzernabschluss zu übernehmen. Durch die Umbewertung von Buch- zu Zeitwerten entstehen häufig stille Reserven und Lasten. Stille Reserven entstehen durch unterbewertete Vermögenswerte (Zeitwert > Buchwert) und überbewertete Schulden (Zeitwert < Buchwert). Ursachen stiller Lasten sind überbewertete Vermögenswerte (Zeitwert < Buchwert) und unterbewertete Schulden (Zeitwert > Buchwert). Stille Reserven (stille Lasten) werden auch durch Bilanzierung von beim TU nicht bilanzierten Vermögenswerten – so bspw. selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte – (Schulden, wie Eventualverbindlichkeiten) aufgedeckt. Stille Reserven und Lasten sind in der Handelsbilanz III (HB III) des zu konsolidierenden TU in voller Höhe aufzudecken.¹⁷ Sodann wird der Beteiligungsbuchwert des MU gegen das (anteilig) erworbene und neu bewertete Eigenkapital des TU ausgebucht (IFRS 10.B86 (b)). Ein möglicher Differenzbetrag wird als goodwill (positiver Unterschiedsbetrag) ausgewiesen (Aktivierungsgebot) oder als badwill bzw. lucky buy (negativer Unterschiedsbetrag)

13 Vgl. Lüdenbach/Christian, IFRS Essentials, 2. Aufl. 2012, S. 245. Jedoch beschränkt sich die Schuldenkonsolidierung nicht nur auf die Eliminierung von Forderungen und Verbindlichkeiten. Z.B. betrifft sie auch die Rückstellungen und ausstehenden Einlagen. Für nähere Informationen vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, IFRS Praxishandbuch, 10. Aufl. 2015, S. 563 ff.

14 Vgl. Pellens u.a., Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl. 2014, S. 790.

15 Voraussetzung hierfür ist, dass die Erstkonsolidierung auf der Basis eines (Zwischen-)Abschlusses erfolgt, der auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt erstellt ist. Bei Vorhandensein gegenseitiger schuldrechtlicher Verpflichtungen zwischen MU und TU, deren Entstehung vor dem Unternehmenszusammenschluss begründet ist und die zum Erwerbszeitpunkt immer noch bestehen, ist ebenso eine Schuldenkonsolidierung durchzuführen.

16 Für detaillierte Vorgaben zu Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmenserwerben vgl. die Stellungnahme des IDW RS HFA 16.

17 Vgl. Küting/Wirth, DStR 2003 S. 479.

– nach einer Überprüfung – erfolgswirksam erfasst (IFRS 3.32-36). Bei einer Überprüfung eines negativen Unterschiedsbetrags (sog. reassessment), d.h. vor Erfassung eines Gewinns aus dem Unternehmenserwerb, müssen durch den Erwerber gem. IFRS 3.36 die Ansatzvoraussetzungen für alle Vermögenswerte und Schulden sowie deren Wertansätze und jene der Bestandteile der gewährten Gegenleistung erneut ermittelt werden. Das reassessment schließt zudem eine Überprüfung der Vorgehensweise und der angewandten Verfahren ein.

Bei Anteilsbesitz unter 100% sind die nicht beherrschenden Anteile am TU separat im Konzernabschluss auszuweisen – entweder i.H. des anteiligen neubewerteten Eigenkapitals (Neubewertungsmethode; auch Purchased-Goodwill-Methode) oder zusätzlich i.H. eines auf die nicht beherrschenden Anteile entfallenden Gewinns (Full-Goodwill-Methode). Denn gem. IFRS 3.19 besteht ein Wahlrecht zwischen diesen beiden Methoden. Bei der Full-Goodwill-Methode erfolgt die Bewertung des Anteils der nicht beherrschenden Anteile zu deren Zeitwert. Der auf die nicht beherrschenden Anteile entfallende goodwill wird – analog zur Vorgehensweise beim MU – als Unterschiedsbetrag aus diesem Zeitwert und dem anteiligen neubewerteten Eigenkapital des TU bestimmt.

Gem. IFRS 3.B44 ist der Zeitwert der nicht beherrschenden Anteile bei Nutzung der Full-Goodwill-Methode auf Basis einer Marktpreisnotierung auf einem aktiven Markt oder, sofern diese nicht verfügbar ist, unter Einsatz von Bewertungstechniken (z.B. Ertragswertverfahren) zu ermitteln. Eine Hochrechnung auf der Grundlage des Kaufpreises des MU ist unzulässig, da dieser u.a. eine Kontrollprämie enthalten kann.¹⁸

Bei der Anwendung der Full-Goodwill-Methode besteht daher die Gefahr des Ausweises eines unzutreffenden (full) goodwills in der Konzernbilanz, da der goodwill des gesamten Unternehmens nur schwer ermittelbar ist. Allerdings muss die an der Full-Goodwill-Methode geübte Kritik relativiert werden.¹⁹ So entspricht die Full-Goodwill-Methode durch den Ausweis des GoF in voller Höhe einer konsequenten Umsetzung der Einheitstheorie.²⁰ Darüber hinaus wird vermieden, dass der full goodwill erst im Zuge des jährlichen Impairment-Tests nach IAS 36 ermittelt werden muss.

4. Besonderheiten bei der Berücksichtigung latenter Steuern

In Analogie zum Einzelabschluss sind im Konzernabschluss nach IFRS latente Steuern grds. nur für temporäre Differenzen (= zeitlich begrenzte und quasi-zeitlich begrenzte Differenzen) zwischen den IFRS- und steuerrechtlichen Buchwerten der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden anzusetzen (IAS 12.15, IAS 12.24). Nicht-temporäre bzw. zeitlich unbegrenzte Differenzen werden somit nicht in die Steuerabgrenzung einbezogen.

Die Ursachen von im Konzernabschluss ausgewiesenen latenten Steuern sind vielfältig. Hierbei wird insb. zwischen inside basis differences und outside basis differences sowie zwischen primären und sekundären latenten Steuern unterschieden.²¹ Inside basis differences umfassen Differenzen zwischen IFRS- und steuerbilanziellen Werten, die bereits auf Ebene des Einzelabschlusses zu latenten Steuern führen

(primäre latente Steuern). Hierbei sind auch Differenzen zu berücksichtigen, die durch konzernerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung (HB II) und durch die Neubewertung entstehen (HB III).²² Weiterhin können berücksichtigungspflichtige Differenzen auch durch Konsolidierungsmaßnahmen (sekundäre latente Steuern; z.B. Zwischenergebniseliminierung) entstehen. Dabei besteht indes ein Verbot, bei dem erstmaligen Ansatz eines GoF eine latente Steuerschuld (passive latente Steuer) zu bilden (IAS 12.15). Beträgsmäßig entsprechen die auf inside basis differences gebildeten latenten Steuern den steuerlichen Mehr- oder Minderbelastungen aufgrund eines fiktiven Abgangsszenarios einzelner Vermögenswerte und Schulden, die mit anderen Werten als ihren steuerlichen Buchwerten Eingang in die Konzernbilanz gefunden haben. Diese bereits bei der Erstkonsolidierung berücksichtigten latenten Steuern (z.B. im Rahmen der Aufdeckung stiller Reserven bzw. Lasten) sind um die Veränderung der Differenzen bei der Folgekonsolidierung fortzuschreiben.²³

Im Gegensatz zu den innerhalb eines Rechtssubjekts ermittelten inside basis differences ergeben sich die outside basis differences aus der Betrachtung zwei verschiedener Rechtssubjekte.²⁴ So können Differenzen zwischen dem steuerlich ermittelten Beteiligungsbuchwert des die Beteiligung haltenden Unternehmens (MU) und dem im Konzernabschluss enthaltenen anteiligen Nettovermögen des Unternehmens (repräsentiert durch den nicht ausgewiesenen Saldo der jeweiligen Vermögenswerte und Schulden), an dem das MU beteiligt ist (TU, eventuell ZG, GU oder AU), entstehen (IAS 12.38).²⁵ Diese Differenzen, welche erst im Rahmen der Folgekonsolidierung auftreten können,²⁶ führen nach den IFRS – vor dem Hintergrund eines fiktiven Veräußerungsszenarios der Beteiligung aus Konzernsicht – grds. zu einer Abgrenzung latenter Steuern, wobei die Ausnahmen gem. IAS 12.39, IAS 12.42 sowie IAS 12.44 zu beachten sind.²⁷

Wie bereits angedeutet, können sich latente Steuereffekte aus weiteren – zu temporären Differenzen zwischen der Steuerbilanz und der Konzernbilanz führenden – Konsolidierungsmaßnahmen ergeben.²⁸ Dies ist im Rahmen der Schuldenkonsolidierung genau dann der Fall, wenn sich die konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten der betroffenen Unternehmen nicht in gleicher Höhe gegenüberstehen, sodass es im Falle der Umkehr der Differenzen zu Steuerwirkungen kommt, die durch den Ansatz latenter Steuern

18 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 9. Aufl. 2011, S. 223 f.

19 Vgl. Kühnberger, Der Konzern 2012 S. 449 ff.

20 Vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, S. 94.

21 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 14), S. 233 ff.

22 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 14), S. 235, sowie Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 20), S. 222. Somit können inside basis differences I (HB I-Ebene) und II (HB II- und HB III-Ebene) unterschieden werden. Für nähere Informationen vgl. Schulz-Danso, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 25 Rn. 122 f.

23 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 26 Rdn. 155.

24 Vgl. Wolz, DB 2010 S. 2629.

25 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 20), S. 222; Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 22), § 25 Rn. 120. Für ein einführendes Beispiel zu den outside basis differences siehe Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 22), § 25 Rn. 124.

26 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 23), § 26 Rdn. 146.

27 Für nähere Informationen zu den outside basis differences vgl. Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 22), § 25 Rn. 124 f. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Entstehung von outside basis differences u.a. von der Rechtsform des MU und TU abhängt (vgl. für nähere Informationen Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 23), § 26 Rdn. 63 ff.; Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 22), § 25 Rn. 131, 152).

28 Vgl. Wolz, DB 2010 S. 2629.

ern antizipiert werden.²⁹ Weiterhin kommt es im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung zu temporären Differenzen zwischen der Steuerbilanz und der Konzernbilanz, da das – aufgrund der konzerninternen Leistungsbeziehungen – entstandene Zwischenergebnis (Gewinn oder Verlust) die Höhe der Buchwerte von Vermögenswerten im Konzern – ohne Auswirkungen auf die Steuerbilanz – verändert. Gem. IFRS 3.25 ist IAS 12 auf diese temporären Differenzen anzuwenden.³⁰

Die Bewertung latenter Steuern ist im Konzernabschluss nach den gleichen Regeln vorzunehmen, die für den Einzelabschluss gelten. So sind latente Steueransprüche und -schulden – der liability-Methode folgend – anhand der Steuersätze zu bewerten, die im Zeitpunkt der Realisierung eines Vermögenswerts bzw. der Erfüllung einer Schuld erwartet werden (IAS 12.47). Solange der künftige Ertragsteuersatz ungewiss ist, muss bei der Bewertung grds. auf die aktuell gültigen Steuersätze zurückgegriffen werden, es sei denn eine Steuersatz- bzw. -gesetzesänderung ist bereits (materiell verbindlich) angekündigt (im englischen substantivly enacted (IAS 12.47)). Hierzu muss der zugehörige Gesetzgebungsprozess materiell abgeschlossen sein (IAS 12.48).³¹

Steuerobjekte sind die Konzernunternehmen, weshalb die temporären Differenzen mit deren lokalen Steuersätzen zu bewerten sind (IAS 12.11). Zuvor müssen daher die Vermögenswerte und Schulden bzw. die temporären Differenzen aus Konsolidierungsmaßnahmen den entsprechenden Konzernunternehmen zugeordnet werden.³² Jedoch ist aus Praktikabilitäts- und Wesentlichkeitsgründen auch die Verwendung eines durchschnittlichen Konzernsteuersatzes erlaubt.³³ Durchschnittssätze sind ebenfalls bei Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses heranzuziehen (IAS 12.49). Weiterhin dürfen latente Steueransprüche und -schulden nicht abgezinst werden (IAS 12.53).³⁴ In Abhängigkeit der Ergebniswirkung des zugrundeliegenden Geschäfts werden aktive und passive latente Steuern erfolgsneutral oder erfolgswirksam gebucht.

Zu jedem Bilanzstichtag sind zum einen die Bewertung der latenten Steuern an die geltenden bzw. angekündigten Steuersätze und -vorschriften anzupassen und zum anderen der Buchwert latenter Steueransprüche zu überprüfen (IAS 12.47, IAS 12.56). Sofern festgestellt wurde, dass Korrekturen notwendig werden, sind diese in Abhängigkeit der Ergebniswirkung des zugrundeliegenden Geschäfts erfolgsneutral oder erfolgswirksam anzupassen (IAS 12.57 f.).

Der Ausweis latenter Steueransprüche und -schulden in der Konzernbilanz erfolgt getrennt von anderen Vermögenswerten und Schulden, zu denen auch die tatsächlichen Steuerschulden

29 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 13), S. 528; Senger/Diersch, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 35 Rn. 128, 131.

30 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 13), S. 537; Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 29), § 35 Rn. 132.

31 In Deutschland ist dies mit Abschluss des parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens (Zustimmung des Bundestags und -rats zu den verabschiedeten Steuergesetzen) der Fall (vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 14), S. 242).

32 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 29), § 35 Rn. 135. Bei der Zwischenergebniseliminierung auftretende temporäre Differenzen sind daher dem Lieferungs- bzw. Leistungsempfänger zuzuordnen, der den betreffenden Vermögenswert aktiviert hat (vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 29), § 35 Rn. 137).

33 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 13), S. 338; Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 22), § 25 Rn. 163.

34 Eine implizite Diskontierung erfolgt zwangsläufig dann, wenn latente Steuern auf Barwerte abzugrenzen sind (z.B. auf langfristige Rückstellungen).

und -erstattungsansprüche gehören (IAS 1.54). Zudem erfolgt der Ausweis von aktiven und passiven latenten Steuern grds. unsaldiert. Eine Saldierungspflicht ist an die in IAS 12.74 f. aufgeführten Tatbestände gebunden, bei denen ein Rechtsanspruch auf Saldierung besteht und ein Ausgleich auf Netto-Basis herbeigeführt werden soll.

III. Erstkonsolidierung der TU der Schiffbau-AG

Aus dem dritten Teil der Fallstudie ist bekannt, dass die Schiffbau-AG als MU u.a. zwei TU beherrscht.³⁵ Die Konzernbilanzrichtlinie sieht für die Vollkonsolidierung von TU die Neubewertungsmethode, d.h. keinen Ausweis eines Goodwills der nicht beherrschenden Gesellschafter vor (IFRS 3.32 i.V.m. IFRS 3.19).

1. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz von 100%

a) Weiterführender Sachverhalt: BeltingBoat-Corp.

Die 100%ige Beteiligung an der BeltingBoat-Corp. (USA) hat die Schiffbau-AG am 01.01.t₁ für 12.000 T€ erworben. Vor dem 01.01.t₁ bestanden keine geschäftlichen Beziehungen zwischen der BeltingBoat-Corp. und der Schiffbau-AG einerseits sowie ihren Töchtern andererseits. Die Tab. 1 auf S. 322 enthält die IFRS-Bilanz (HB II) der BeltingBoat-Corp. in funktionaler Währung (US-\$) zum Erwerbszeitpunkt.³⁶

Ein Vertriebsgebäude der BeltingBoat-Corp. befindet sich am Great Salt Lake im 585 Meilen entfernten Salt Lake City. Die Grundstückspreise (Buchwert: 6.318.855 US-\$) sind in den vergangenen Jahren um 20% gestiegen. Zudem verfügt die BeltingBoat-Corp. über selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte (Marke) im Wert von 151.645 US-\$, für die aus Sicht der BeltingBoat-Corp. ein Aktivierungsverbot besteht (IAS 38.63). Die Geschäftsstrategie der BeltingBoat-Corp. war es, auch größere Yachten zu produzieren. Da die Schiffbau-AG aber Wettbewerbsvorteile im Bereich kleinerer und mittlerer Yachten sieht, sollen nunmehr nicht mehr benötigte Produktionsanlagen, wozu auch einige Krane gehören, veräußert werden. Die Buchwerte dieser Anlagen, die weder gem. IFRS 5 zum Netto-Veräußerungserlös noch nach IAS 36 zu einem niedrigeren erzielbaren Betrag zu bewerten sind, betragen zum Bilanzstichtag (31.12.t₀) 6.318.556 US-\$. Aus Sicht des MU können hierfür voraussichtlich in t₁ aber nur noch 5.686.700 US-\$ erzielt werden.

b) Kapitalkonsolidierung der BeltingBoat-Corp.

Wie dargelegt, ist die BeltingBoat-Corp. als 100%iges TU voll zu konsolidieren, wobei im Schiffbau-Konzern die Kapitalkonsolidierung nach Maßgabe der Neubewertungsmethode zu erfolgen hat.³⁷ Zur Vorbereitung der Kapitalkonsolidierung sind nun in einem ersten Schritt alle stillen Reserven und Lasten bei den erworbenen Vermögenswerten und Schulden aufzudecken.³⁸ In der Literatur wird i.d.R. im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung eines ausländischen TU erst die HB III erstellt, in der die stillen Reserven und Lasten aufgedeckt und

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

36 Die HB II der BeltingBoat-Corp. zum 01.01.t₁ ergibt sich hierbei auf Basis der in Teil 3 der Fallstudie (Lorson u.a., KoR 2015 S. 268) dargestellten vorläufigen IFRS-Bilanz, welche um Geschäftsvorfälle korrigiert wurde, die das Jahr t₁ betreffen.

37 Bei 100%igem Anteilsbesitz treten im Übrigen keine Unterschiede zwischen Full-Goodwill-Methode und Neubewertungsmethode auf.

38 Dabei ist nicht eindeutig dargelegt, ob dies erst im Rahmen der Kapitalkonsolidierung selbst erfolgen soll oder möglicherweise bereits davor. Vgl. Küting/Wirth, a.a.O. (Fn. 17), S. 479.

Tab. 1: IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in TUS-\$)

Assets	in TUS-\$
(a) Sachanlagevermögen	
1. Grundstücke	11.002
2. Technische Anlagen und Maschinen	16.368
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	
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
1. Forderungen ggü. Kunden	
2. POC Forderungen	
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	85
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.280
Summe	44.534
Equity & liabilities	in TUS-\$
(j) Gezeichnetes Kapital	5.303
(k) Kapitalrücklage	2.751
(l) Gewinnrücklagen	5.341
(m) Neubewertungsrücklage	
(n) Jahresüberschuss	
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065
(p) Rückstellungen	2.162
(q) Passive latente Steuern	
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766
Summe	44.534

der Netto-Effekt in eine Neubewertungsrücklage (NBW-RL) eingestellt werden. Diese sind dann auch Gegenstand der Währungsumrechnung, die ebenfalls im Rahmen der HB III durchgeführt wird. Danach erst erfolgt die Kapitalkonsolidierung.³⁹ Aus diesem Grund müssen an dieser Stelle zunächst die beschriebenen Tatbestände berücksichtigt werden:

- Bei dem Grundstück am Great Salt Lake sind stille Reserven i.H.v. 1.263.771 US-\$ aufzudecken. Der fair value (= neuer Buchwert) beträgt somit 7.582.626 US-\$.
- Werden immaterielle Vermögenswerte im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben, sind sowohl das Ansatzkriterium über die Wahrscheinlichkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzens als auch das Ansatzkriterium der verlässlichen Bewertbarkeit stets als erfüllt anzusehen (IAS 38.33). Zu prüfen sind allein die Definitionskriterien: Handelt es sich um einen nicht

monetären Vermögenswert ohne physische Substanz, der identifizierbar ist und in der Verfügungsmacht des Erwerbers steht (IAS 38.8, IAS 38.18)? Somit ist die Marke mit ihrem Marktwert (fair value) zum Erwerbszeitpunkt im Konzernabschluss zu erfassen (hier 151.645 US-\$). Ein Nutzungswert kommt als Zugangswert nicht in Betracht (IAS 38.33).

- Stille Lasten liegen bei den zukünftig nicht mehr benötigten Kranen vor. Sie betragen 631.856 US-\$ (neuer Buchwert: 5.686.700 US-\$).⁴⁰

Die Gegenbuchung aller stillen Reserven und Lasten erfolgt erfolgsneutral in einer NBW-RL. Unter der Annahme eines konzerneinheitlichen Steuersatzes von 25% lautet der Buchungssatz in der HB III der BeltingBoat-Corp.:

Grundstücke	1.263.771 US-\$		Technische Anlagen und Maschinen	631.856 US-\$	
Marken	151.645 US-\$	an	NBW-RL	587.670 US-\$	F4B1
Aktive latente Steuern	157.964 US-\$		Passive latente Steuern	353.854 US-\$	

Die Grundlagen der Fremdwährungsumrechnung wurden in Teil drei der Fallstudie dargelegt.⁴¹ Im Fall der BeltingBoat-Corp. (selbstständige Einheit; kein Hochinflationsland) sind die Vorschriften für die Umrechnung eines in funktionaler Währung erstellten Abschlusses in eine abweichende Darstellungswährung maßgeblich (IAS 21.38-43). In Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode sind die Posten der Bilanz mit dem Stichtagskurs (IAS 21.39 (a)) und die der Gesamtergebnisrechnung mit dem Transaktionskurs (IAS 21.39 (b)) oder vereinfachend mit dem Durchschnittskurs (DK) (IAS 21.40)⁴² umzurechnen und alle Umrechnungsdifferenzen erfolgsneutral⁴³ zu erfassen (IAS 21.39 (c)). Auch die Eigenkapitalkomponenten sind von der Stichtagsbewertung ausgenommen. Für deren Fortführung sind die jeweiligen Einstandskurse (historischer Kurs (HK)) zu verwenden.⁴⁴ Historischer Kurs ist jener, mit dem die Erstkonsolidierung erfolgt ist, der bei einer Kapitalzuführung in späteren Jahren galt, der zum Stichtag für die, nach Erstkonsolidierung, thesaurierten Gewinne zu verwenden war oder der zum Zeitpunkt der Einstellung von Ergebnissen in das other comprehensive income (OCI) genutzt wurde.⁴⁵

Entsprechend diesem Vorgehen erfolgt die Transformation der HB III der BeltingBoat-Corp. Der Kurs zum Stichtag des Erwerbs beträgt 1,2637 €/US-\$⁴⁶ (0,79132 US-\$/€).⁴⁷ Hiermit werden alle Vermögensgegenstände und Schulden sowie die Eigenkapitalkomponenten umgerechnet, weil der Einstandskurs im Beispiel dem Stichtagskurs zum 01.01.t₁ entspricht. Die

40 Annahmegemäß sollen die Kriterien zur Klassifizierung als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte gem. IFRS 5.6 ff. nicht erfüllt sein.

41 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 272 ff., insb. Abb. 3 und 5.

42 Bei der Bewertung planmäßiger Abschreibungen ist regelmäßig auf den DK abzustellen; vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 14), S. 724.

43 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 23), § 27 Rdn. 53; § 20 Rdn. 92.

44 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 20), S. 269; Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 23), § 27 Rdn. 50.

45 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 23), § 27 Rdn. 50.

46 In Mengennotierung.

47 Vgl. Lorson u.a., KoR 2015 S. 271.

39 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 20), S. 265.

Tab. 2: HB III der BeltingBoat.-Corp. zum Erstkonsolidierungszeitpunkt

Bilanzpositionen in TUS-\$ / T€	BeltingBoat-Corp. (100%)				
	HB II (TUS-\$)	Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten (TUS-\$)		HB III in funkti- onaler Währung (TUS-\$)	HB III in Berichtswäh- rung (T€)
		Soll	Haben		
Assets					
(a) Sachanlagevermögen					
1. Grundstücke	11.002	F4B1	1.264	12.266	9.706
2. Technische Anlagen und Maschinen	16.368		F4B1 632	15.736	12.452
3. Andere Anlagen	11.804			11.804	9.341
(b) Immaterielle Vermögenswerte					
1. Marken		F4B1	152	152	120
2. Patente					
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen					
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(e) Aktive latente Steuern		F4B1	158	158	125
(f) Vorräte					
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					
1. Forderungen ggü. Kunden					
2. POC Forderungen					
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	2.995			2.995	2.370
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	85			85	67
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte					
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	2.280			2.280	1.804
Summe	44.534			45.476	35.986
Equity & liabilities					
(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			F4B1 588	588	465
(n) Jahresüberschuss					
(o) Finanzverbindlichkeiten	2.065			2.065	1.634
(p) Rückstellungen	2.162			2.162	1.711
(q) Passive latente Steuern			F4B1 354	354	280
(r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen					
(s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	146			146	116
(t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	26.766			26.766	21.181
Summe	44.534			45.476	35.986
SUMME			1.574	1.574	

umgerechnete HB III der BeltingBoat-Corp. zum 01.01._{t₁} zeigt Tab. 2 auf S. 323.

Mit den in Tab. 2 ausgewiesenen Werten geht die Beteiligung an der BeltingBoat-Corp. in die Summenbilanz des Schiffbau-Konzerns ein (vgl. Tab. 5 auf S. 327). Hier erfolgt nun die Kapitalkonsolidierung durch Verrechnung der Anteile des MU (Beteiligungsbuchwert) mit dem neu bewerteten Eigenkapital des TU (IFRS 10.B86 (b)). Das neu bewertete Eigenkapital errechnet sich wie folgt:

Gezeichnetes Kapital	4.196.370 €
+ Kapitalrücklage	2.177.095 €
+ Gewinnrücklagen	4.226.440 €
= Bilanzielles Eigenkapital der BeltingBoat-Corp.	10.599.905 €
[+/- Stille Reserven/ Lasten	620.047 €
(783.560 US-\$ × 0,79132 US-\$/€)	
- Saldo latente Steuern (195.890 US-\$ × 0,79132 US-\$/€)	155.012 €]
+	465.035 €
= Neubewertetes Eigenkapital der BeltingBoat-Corp.	11.064.940 €

Nach Verrechnung ergibt sich ein positiver Unterschiedsbeitrag, der als GoF bzw. Goodwill aktivierungspflichtig ist:

Beteiligungsbuchwert	12.000.000 €
- Neubewertetes Eigenkapital der BeltingBoat-Corp.	11.064.940 €
= Goodwill	935.060 €

Die Kapitalkonsolidierung der BeltingBoat-Corp. wird mit folgender Erstkonsolidierungsbuchung abgeschlossen:

Gezeichnetes Kapital	4.196.370 €	an	Sonstige (lang- fristige) finanzielle Vermö- genswerte	12.000.000 €	F4B2
Kapitalrücklage	2.177.095 €				
Gewinnrücklagen	4.226.440 €				
NBW-RL	465.035 €				
Goodwill	935.060 €				

2. Konsolidierung bei einem Anteilsbesitz unter 100%

a) Weiterführender Sachverhalt: Anker-AG

Die Schiffbau-AG ist seit dem 01.01._{t₁} an der Anker-AG (Deutschland) mit 80% beteiligt, wobei Stimmrechts- und Kapitalanteil übereinstimmen. Der Kaufpreis der Beteiligung betrug 7.000 T€. Die Anker-AG wurde ohne Reorganisation als eigener Geschäftsbereich in die Organisationsstruktur der Schiffbau-AG integriert. Ihre HB II zum 01.01. _{t₁} zeigt Tab. 3.

Im Rahmen der Due Diligence wurden durch einen externen Gutachter folgende Abweichungen zwischen den Buchwerten der Vermögenswerte und Schulden der Anker-AG und deren fair values festgestellt:

Vermögenswerte	fair value in T€	Buchwert in T€
Grundstücke	1.500	1.780
Andere Anlagen	1.000	500
Vorräte	3.000	2.700

Tab. 3: IFRS-Bilanz der Anker-AG zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in T€)

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
3. Datenbank	
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610
(e) Aktive latente Steuern	
(f) Vorräte	10.700
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	
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	824
Summe	50.635
Equity & liabilities	in T€
(j) Gezeichnetes Kapital	500
(k) Kapitalrücklage	1.500
(l) Gewinnrücklagen	2.540
(m) Neubewertungsrücklage	
(n) Jahresüberschuss*)	100
(o) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter	
(p) Finanzverbindlichkeiten	5.280
(q) Rückstellungen	635
(r) Passive latente Steuern	
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	39.000
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	80
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	1.000
Summe	50.635

*) Der Jahresüberschuss i.H.v. 100 T€ ist dem Jahr _{t₀} zuzurechnen und wird im Jahr _{t₁} nach Abschluss der Hauptversammlung in die Gewinnrücklagen eingestellt.

Darüber hinaus hat der Sachverständige folgende nicht bilanzierte immaterielle Werte identifiziert und bewertet, deren Berücksichtigung in der HB III noch geklärt werden muss:

1. Die Anker-AG besitzt ein weltweit geschütztes Markenlogo (fair value i.H.v. 5.000 T€). Die Nutzungsrechte der Schiffbau-AG an dem Markenlogo sind zeitlich nicht begrenzt.
2. Die Anker-AG weist ein gut eingespieltes Team mit hoch qualifizierten Mitarbeitern auf. Damit verbunden ist ein Wettbewerbsvorteil i.H.v. 2.000 T€.
3. Die Anker-AG verfügt über eine Kundendatenbank, die die Schiffbau-AG für eine zielgerichtete Werbung und

Kundenansprache zu nutzen beabsichtigt. Die Anker-AG möchte die Datenbank auf unbegrenzte Zeit weiterführen, sodass die Schiffbau-AG diese ebenfalls auf unbegrenzte Zeit nutzen kann. Der fair value der Kundendatenbank, die verkauft oder lizenziert werden könnte, beträgt 700 T€.

b) Kapitalkonsolidierung der Anker-AG

Die Anker-AG gehört als TU seit dem 01.01.t₁ dem Konsolidierungskreis i.e.S.⁴⁸ an. Aufgrund des 80%igen Anteilsbesitzes ist eine Vollkonsolidierung mit Ausweis der Anteile der nicht beherrschenden Gesellschafter im Konzerneigenkapital vorzunehmen (IFRS 10.22). Die Konzernbilanzrichtlinie schreibt für die Kapitalkonsolidierung die Anwendung der Neubewertungsmethode vor (vgl. Abschn. III.). Mithin kommt nur der Ansatz eines goodwills für die beherrschenden Gesellschafter (hier Schiffbau-AG (MU)) in Betracht.⁴⁹

Ungeachtet der Höhe des Anteilsbesitzes des MU sind gem. Neubewertungsmethode im Zuge der Erstellung der HB III die stillen Reserven bzw. Lasten in voller Höhe aufzudecken:

Vermögenswerte	fair value in T€	Buchwert in T€	Stille Reserven (+)/ Lasten (-) in T€
Grundstücke	1.500	1.780	-280
Andere Anlagen	1.000	500	+500
Vorräte	3.000	2.700	+300

Hinsichtlich der bislang nicht bilanzierten Vermögenswerte und Schulden gilt:

- Das Markenlogo ist analog zu den Darlegungen für die BeltingBoat-Corp. (vgl. Abschn. III.1.b)) mit 5.000 T€ anzusetzen.
- Die eingespielte und hoch qualifizierte Belegschaft (work force) darf nicht als immaterieller Wert angesetzt werden, da gem. IAS 38.15 ein Unternehmen keine hinreichende Verfügungsgewalt über dessen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen hat und das Team gem. IAS 38.11 keinen identifizierbaren Vermögenswert darstellt. Die work force muss somit (implizit) als Teil des goodwills angesetzt werden (IAS 38.11).
- Die Datenbank genügt sowohl den Definitions- (IAS 38.8-17) als auch den Ansatzkriterien (IAS 38.21-23) für immaterielle Vermögenswerte aus Unternehmenserwerben. Da derartige Transaktionen auch marktüblich sind, muss die Datenbank getrennt vom goodwill i.H.v. 700 T€ aktiviert werden.

Unter Berücksichtigung des konzerneinheitlichen Ertragsteuersatzes von 25% lautet der Buchungssatz zur Erstellung der HB III der Anker-AG (vgl. Tab. 4 auf S. 326):

Andere Anlagen	500.000 €	an	Grundstücke	280.000 €	F4B3
Vorräte	300.000 €		NBW-RL	4.665.000 €	
Marken	5.000.000 €		Passive latente Steuern	1.625.000 €	
Datenbank	700.000 €				
Aktive latente Steuern	70.000 €				

48 Vgl. den dritten Teil dieser Fallstudie Lorson u.a., KoR 2015 S. 265 ff.

49 Im Konzernabschluss nach HGB ist die Neubewertungsmethode als alleiniges Verfahren im Rahmen der Kapitalkonsolidierung von TU zugelassen.

Nunmehr ist das neu bewertete Eigenkapital der Anker-AG zu ermitteln und anteilig auf das MU sowie auf die nicht beherrschenden Gesellschafter aufzuteilen. Hierzu sind folgende Berechnungen vorzunehmen:

Gezeichnetes Kapital		500.000 €
+ Kapitalrücklage		1.500.000 €
+ Gewinnrücklagen		2.540.000 €
+ Jahresüberschuss		100.000 €
= Bilanzielles Eigenkapital der Anker-AG		4.640.000 €
	[+/- Stille Reserven/Lasten	6.220.000 €
	- Saldo latente Steuern	1.555.000 €]
+		4.665.000 €
= Neubewertetes Eigenkapital der Anker-AG (100%)		9.305.000 €
Davon Konzernanteil	80%	7.444.000 €
Davon Anteil nicht beherrschender Gesellschafter	20%	1.861.000 €

Bei Ausbuchung des Beteiligungswerts i.H.v. 7.000 T€ gegen den Konzernanteil ergibt sich – nach reassessment⁵⁰ (IFRS 3.36) – ein Badwill i.H.v. 444 T€, der erfolgswirksam aufzulösen ist (IFRS 3.34).⁵¹ Bezogen auf den Eigenkapitalanteil des MU lautet die Erstkonsolidierungsbuchung:

Gezeichnetes Kapital	400.000 €	an	Sonstige (langfristige) Vermögenswerte	7.000.000 €	F4B4
Kapitalrücklage	1.200.000 €				
Gewinnrücklagen	2.032.000 €				
Jahresüberschuss	80.000 €		Jahresüberschuss	444.000 €	
NBW-RL	3.732.000 €				

Schließlich sind die Anteile anderer Gesellschafter zu bewerten. Die zugehörige Erstkonsolidierungsbuchung lautet:

Gezeichnetes Kapital	100.000 €	an	Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter	1.861.000 €	F4B5
Kapitalrücklage	300.000 €				
Gewinnrücklagen	508.000 €				
Jahresüberschuss	20.000 €				
NBW-RL	933.000 €				

50 Vgl. Abschn. II.3.

51 Vgl. ausführlich zur Bilanzierung eines negativen Unterschiedsbetrages Küting/Wirth, IRZ 2006 S. 143 ff.

Tab. 4: HB III der Anker-AG zum Erstkonsolidierungszeitpunkt

Bilanzpositionen (in T€)	Anker-AG (80%)			
	HB II	Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten		HB III
		Soll	Haben	
Assets				
(a) Sachanlagevermögen				
1. Grundstücke	11.250		F4B3 280	10.970
2. Technische Anlagen und Maschinen	20.025			20.025
3. Andere Anlagen	3.440	F4B3 500		3.940
(b) Immaterielle Vermögenswerte				
1. Marken	320	F4B3 5.000		5.320
2. Patente	680			680
3. Datenbank		F4B3 700		700
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen				
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	1.610			1.610
(e) Aktive latente Steuern		F4B3 70		70
(f) Vorräte	10.700	F4B3 300		11.000
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen				
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	824			824
Summe	50.635			56.925
Equity & liabilities				
(j) Gezeichnetes Kapital	500			500
(k) Kapitalrücklage	1.500			1.500
(l) Gewinnrücklagen	2.540			2.540
(m) Neubewertungsrücklage			F4B3 4.665	4.665
(n) Jahresüberschuss	100			100
(o) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter				
(p) Finanzverbindlichkeiten	5.280			5.280
(q) Rückstellungen	635			635
(r) Passive latente Steuern			F4B3 1.625	1.625
(s) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	39.000			39.000
(t) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	80			80
(u) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	1.000			1.000
Summe	50.635			56.925
SUMME		6.570	6.570	

Tab. 5: Konzernbilanz zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in 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	524	9.706	10.970	21.200			21.200
2. Technische Anlagen und Maschinen	6.775	12.452	20.025	39.252			39.252
3. Andere Anlagen	150	9.341	3.940	13.431			13.431
(b) Immaterielle Vermögenswerte							
1. Marken		120	5.320	5.440			5.440
2. Patente			680	680			680
3. Datenbank			700	700			700
4. Goodwill					F4B2	935	935
(c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen	8.600			8.600			8.600
(d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	19.150		1.610	20.760		F4B2 12.000 F4B4 7.000	1.760
(e) Aktive latente Steuern	300	125	11.000	11.425			11.425
(f) Vorräte	7.122		70	7.192			7.192
(g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen							
1. Forderungen ggü. Kunden	750		1.526	2.276			2.276
2. POC Forderungen			250	250			250
3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen	33.571	2.370		35.941			35.941
4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen	114	67	10	191			191
(h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte	200			200			200
(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	22.600	1.804	824	25.228			25.228
Summe	99.856	35.986	56.925	192.767			174.702
Equity & liabilities							
(j) Gezeichnetes Kapital	20.489	4.196	500	25.185	F4B2	4.196 F4B4 400 F4B5 100	20.489

Bilanzpositionen (in T€)	Schiffbau-AG	Belting-Boat-Corp.	Anker-AG	Summenbilanz	Konsolidierungsspalte		Konzernbilanz
	HB II	HB III	HB III		Soll	Haben	
(k) Kapitalrücklage	6.500	2.177	1.500	10.177	F4B2 2.177 F4B4 1.200 F4B5 300		6.500
(l) Gewinnrücklagen	22.500	4.226	2.540	29.266	F4B2 4.226 F4B4 2.032 F4B5 508		22.500
(m) Neubewertungsrücklage		465	4.665	5.130	F4B2 465 F4B4 3.732 F4B5 933		0
(n) Jahresüberschuss	1.424		100	1.524	F4B4 80 F4B5 20	F4B4 444	1.868
(o) Differenz aus der Währungsumrechnung							
(p) Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschafter						F4B5 1.861	1.861
(q) Finanzverbindlichkeiten	19.900	1.634	5.280	26.814			26.814
(r) Rückstellungen		1.711	635	2.346			2.346
(s) Passive latente Steuern	200	280	1.625	2.105			2.105
(t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	26.823		39.000	65.823			65.823
(u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen	1.920	116	80	2.116			2.116
(v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten	100	21.181	1.000	22.281			22.281
Summe	99.856	35.986	56.925	192.767			174.702
SUMME					21.305	21.305	

Tab. 5 auf S. 327-328 gibt das Konsolidierungstableau wieder. Hierin wird zunächst der Summenabschluss (die Summenbilanz) durch zeilenweise Queraddition über die HB II des MU⁵² und die HB III der TU gebildet. Die Konsolidierungsspalte enthält die Erstkonsolidierungsbuchungen beider TU. In Fortsetzung der zeilenweisen Queraddition von der Summenbilanz über die Konsolidierungsspalte ergibt sich in der letzten Spalte der Konzernabschluss.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Im vorliegenden Teil der Fallstudie wurde die Erstkonsolidierung von TU nach der Erwerbsmethode unter Berücksichtigung von latenten Steuern exemplarisch veranschaulicht. In

52 Die HB II der Schiffbau-AG (MU) zum 01.01.t. ergibt sich hierbei auf Basis der in Teil 2 der Fallstudie (Lorson u.a., KoR 2015 S. 266) dargestellten vorläufigen IFRS-Bilanz, welche um Geschäftsvorfälle korrigiert wurde, die das Jahr t₁ betreffen.

Übereinstimmung mit der weit überwiegenderen Praxis wurde von der Anwendung der Full-Goodwill-Methode abgesehen. Das Anwendungsbeispiel zur dann alternativ anzuwendenden Neubewertungsmethode 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 bei 100%igem und 80%igem Anteilsbesitz;
- Buchung eines derivativen GoF sowie eines Gewinns (lucky buy) aus dem Unternehmenszusammenschluss.

Gegenstand des folgenden Teils der Fallstudie (KoR 07-08/2015) wird die Folgekonsolidierung der BeltingBoat-Corp. und der Anker-AG sein.