

Konzernrechnungslegung nach EU-IFRS 2012

Fallstudie zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses (Teil 4: Erstkonsolidierung)

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 Vereinheitlichungsmaßnahmen dargestellt und angewandt, die erfolgen müssen, um das ausländische Tochterunternehmen (TU) BeltingBoat-Corp. in den Konzernabschluss einzubeziehen (HB II)². Im Folgenden soll der erstmalige Einbezug der TU in den Konzernabschluss für die Fälle eines 100%igen (BeltingBoat-Corp.) und 80%igen (Anker-AG) Anteilsbesitzes erfolgen.

Die Einbeziehung von TU durch eine alleinige Summation der Einzelabschlusswerte würde nicht dem Einheitsgrundsatz entsprechen, wonach der Konzernabschluss die Rechnungslegungsinformationen über die Unternehmensgruppe so darzustellen hat, als handle es sich bei dem Konzern um ein einziges Unternehmen (IAS 27.18). Diese Einheitsfiktion erfordert vielmehr – neben den Vereinheitlichungen von Bilanzierung, Bewertung, Ausweis, Stichtag und Währung – eine Eliminierung der Auswirkungen der innerkonzernlichen Beziehungen, sodass alle durch konzerninterne Beziehungen beeinflussten Einzelabschlusswerte zu korrigieren sind. Diese Korrekturen umfassen die Kapital-, die Schulden-, die Zwischenergebnisse sowie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung, wobei zum Erstkonsolidierungszeitpunkt regelmäßig nur die Kapitalkonsolidierung relevant ist. Auf diese Aufbereitungsmaßnahmen wird im Folgenden näher eingegangen.

II. IFRS-Grundsätze für die Erstkonsolidierung

1. Vollkonsolidierung als Konsolidierungsverfahren

Ist der Konsolidierungskreis im engeren und weiteren Sinne abgegrenzt und wurde die daraus resultierende Einbeziehungsart bestimmt, erfolgt nach Vereinheitlichung die Konsolidierung. Dabei sind mit Blick auf den Konsolidierungskreis im engeren und weiteren Sinne drei Konsolidierungsarten zu unterscheiden:

- Für TU und Zweckgesellschaften (ZG) ist eine Vollkonsolidierung vorgeschrieben.
- Bei Gemeinschaftsunternehmen (GU) besteht die Möglichkeit des Einbezugs durch Quotenkonsolidierung (anteilmäßige Vollkonsolidierung) oder im Wege der Equity-Methode (IAS 31.30 i.V.m. 38)³.
- Assoziierte Unternehmen (AU) sind gem. IAS 28.13 stets nach der Equity-Methode einzubeziehen⁴.

Im Folgenden steht die Vollkonsolidierung der beiden TU im Mittelpunkt der Betrachtung. Die maßgeblichen Vorschriften zur Vollkonsolidierung enthält zunächst IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse). Danach ist jeder Unternehmenszusammenschluss nach der Erwerbsmethode zu bilanzieren (IFRS 3.4), wobei ein Unterneh-

AUTOREN

Prof. Dr. Peter Lorson ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine BWL: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock.

Christiane Fuhrmann (M.Sc. with Honors), **Jennifer Handtrag** (M.Sc.), **Dr. Christian Horn** sowie **Jörg Poller** (M.A.) sind dort als wissenschaftliche Mitarbeiter beschäftigt.

menszusammenschluss immer dann vorliegt, wenn die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden einen Geschäftsbetrieb (sog. *business*) darstellen (IFRS 3.3). Die Erwerbsmethode fingiert statt des Anteilserwerbs (sog. *share deal*), dass alle identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden einzeln erworben werden (sog. *asset deal*).

Die Anwendung der Erwerbsmethode vollzieht sich als Abfolge von vier Schritten. Zunächst müssen der Erwerber identifiziert (1. Schritt) und der Zeitpunkt des Erwerbs (2. Schritt) bestimmt werden (IFRS 3.5 (a), (b)). Bezüglich der Bestimmung des Erwerbers wird auf die Regelungen des IAS 27 verwiesen, wonach das Mutterunternehmen (MU) als erwerbende und das TU als erworbene Partei zu behandeln sind. Der Erwerbszeitpunkt wird gem. IFRS 3.8 als der Zeitpunkt definiert, an dem die Beherrschung über das Unternehmen erlangt wurde, wobei dies im Allgemeinen der Tag (des Abschlusses) ist, an dem der Vertrag als beidseitig erfüllt anzusehen ist, d.h. ein etwaiger Kaufpreis gezahlt oder eine entsprechend andere Gegenleistung⁵ geleistet wurde und das erworbene Unternehmen die Vermögenswerte und Schulden übertragen hat⁶. Der Erwerber hat nun die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden anzusetzen und zu bewerten. Zudem sind alle nicht beherrschenden Anteile in den Konzernabschluss zu übernehmen (3. Schritt; IFRS 3.5 (c))⁷.

Der Erwerber hat die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden getrennt vom Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) anzusetzen (Ansatzgrundsatz gem. IFRS 3.10). Nach dem Bewertungsgrundsatz sind die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden zum beizulegenden

1 Vgl. KoR 2013 S. 261 ff., S. 320 ff.

2 Vgl. KoR 2013 S. 376 ff.

3 Nach IFRS 11 besteht dieses Wahlrecht für GU zukünftig nicht mehr. Für Geschäftsjahre, die nach dem 01.01.2014 beginnen, sind GU dann nur noch nach der Equity-Methode einzubeziehen (IFRS 11.24). Besteht jedoch nur eine kapitalmäßige Beteiligung ohne Geschäftsführungsmöglichkeit, ist dieses GU gem. IFRS 11.25 als Finanzinstrument zu bilanzieren.

4 IAS 28.13 (a)-(c) regelt verschiedene Ausnahmeregelungen, die hier nicht weiter betrachtet werden sollen.

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

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

7 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).

Keywords

Erstkonsolidierung
Kapitalkonsolidierung
Konzernabschluss

„Die Einheitsfiktion erfordert – neben den Vereinheitlichungen von Bilanzierung, Bewertung, Ausweis, Stichtag und Währung – eine Eliminierung der Auswirkungen der innerkonzernlichen Beziehungen, sodass alle durch konzerninterne Beziehungen beeinflussten Einzelabschlusswerte zu korrigieren sind.“

Zeitwert zu bewerten, der im Zeitpunkt des Erwerbs (= Zugang der Beherrschung) bestimmt werden soll (IFRS 3.18). Dabei sind für den Ansatz- und Bewertungsgrundsatz die in den IFRS 3.21-33 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 sind ein GoF (sog. *goodwill*) oder ein Gewinn bei einem Erwerb unter Marktpreis (sog. *badwill* oder *lucky buy*) zu bestimmen und zu erfassen (4. Schritt; IFRS 3.5 (d))⁸. 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. 37-40). Dabei sind Kosten, die mit dem Unternehmenszusammenschluss einhergehen, nicht als Anschaffungsnebenkosten berücksichtigungsfähig, sondern als Aufwendungen in der Periode zu erfassen, in der sie entstanden sind (IFRS 3.53). Solange ein TU beherrscht wird, ist es im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen. Der Zeitraum beginnt mit der Beherrschungserlangung und endet mit dem Beherrschungsverlust (IAS 27.32 f.). Im zuletzt genannten Zeitpunkt ist eine Entkonsolidierung vorzunehmen (IAS 27.34-37).

2. Konsolidierungsschritte

Gem. IAS 27.18 werden zur Aufstellung des Konzernabschlusses die Abschlüsse des MU und des TU 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 dem Einheitsgrundsatz gem. IAS 27.4 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 (IAS 27.18 (a)). Demgegenüber verbleibt das anteilige, auf die nicht herrschenden Gesellschafter (sog. *non-controlling-interests*) entfallende Eigenkapital des TU im Konzernabschluss – ebenso, wie deren Anteile an den Zeitwerten der Vermögenswerte und Schulden des TU. Indes ist das anteilige Eigenkapital der nicht herrschenden Gesellschafter innerhalb des Konzerneigenkapitals gesondert zu kennzeichnen und im Rahmen der Folgekonsolidierung um deren Anteile am Gewinn oder Verlust des Konzerns fortzuschreiben (IAS 27.18 (b), (c) und 27). Die auf das MU und auf die nicht herrschenden Gesellschafter entfallenden Anteile am TU bestimmen sich dabei gem. IAS 27.19 nicht – wie zur Prüfung der Beherrschung geboten – nach den Stimmrechten, sondern nach den Kapitalanteilen.

Neben der Konsolidierung des Kapitals sind alle konzerninternen Salden, Geschäftsvorfälle, Erträge und Aufwendungen in voller Höhe zu eliminieren (IAS 27.20). Dabei werden folglich Verbindlichkeiten und Forderungen, die zwischen den Konzernunternehmen bestehen, eliminiert, wobei Aufrechnungsdifferenzen entstehen können, wenn z.B. der Wert der Forderung eines Unternehmens aufgrund unterschiedlicher bilanzieller Behandlung nicht (mehr) dem Wert der Verbindlichkeit des anderen Unternehmens entspricht (Schuldenkonsolidierung)⁹. 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). Zudem ist die Zwischenergebniseliminierung durchzuführen. Entstehen Gewinne oder Verluste allein deshalb, weil eine Transaktion zwischen zwei Konzernunternehmen stattgefunden hat, müssen eben diese Gewinne oder Verluste eliminiert werden. Begründet ist dies damit, dass aus der Einheitsfiktion heraus nur dann Gewinne oder Verluste realisiert werden können, wenn die Leistung ggü. einem konzernfremden Dritten erbracht wird¹⁰.

Diese neben der Konsolidierung des Kapitals bestehenden Konsolidierungsmaßnahmen (Schulden-, Zwischenergebnis- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung) sind jedoch insbesondere dann durchzuführen, wenn im Zeitraum der Konzernzugehörigkeit konzerninterne Geschäftsvorfälle stattgefunden haben. Somit muss im Rahmen der Erstkonsolidierung grundsätzlich nur eine Kapitalkonsolidierung vorgenommen werden¹¹.

3. Erstkonsolidierung

Im Rahmen der Erstkonsolidierung wird zunächst so vorgegangen, wie in Abschn. II.1. dargestellt, d.h., sind alle Vermögenswerte und Schulden des TU identifiziert, werden sie im Konzernabschluss angesetzt und zum Zeitwert bewertet. Im Rahmen dessen entstehen häufig stille Reserven und Lasten, da sich die Buchwerte und Zeitwerte der einzelnen Bilanzpositionen nicht entsprechen. Zudem müssen auch Vermögenswerte angesetzt werden, die vom TU bislang nicht bilanziert werden durften (so beispielsweise selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte). Aufgedeckte stille Reserven und Lasten werden in der HB III des zu konsolidierenden TU in voller Höhe aufgedeckt¹². Sodann wird der Beteiligungsbuchwert des MU gegen

8 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/Ertrag) vor.

9 Vgl. Lüdenbach, IFRS Essentials, 2. Aufl. 2012, S. 245. Jedoch beschränkt sich die Schuldenkonsolidierung nicht nur auf die Eliminierung von Forderungen und Verbindlichkeiten. Beispielsweise betrifft sie auch die Rückstellungen und ausstehenden Einlagen. Für nähere Informationen siehe Petersen/Bansbach/Dornbach, IFRS Praxishandbuch, 8. Aufl. 2012, S. 523 ff.

10 Vgl. Pellens u.a., Internationale Rechnungslegung, 8. Aufl. 2011, S. 780 ff.

11 Voraussetzung hierfür ist, dass die Erstkonsolidierung auf der Basis eines (Zwischen-)Abschlusses erfolgt, der auf den Erstkonsolidierungszeitpunkt erstellt ist.

12 Vgl. Küting/Wirth, DStR 2003 S. 479. 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).

das (anteilig) erworbene und neu bewertete Eigenkapital des TU gebucht (IAS 27.18 (a)). Ein möglicher Differenzbetrag wird als *goodwill* (positiver Unterschiedsbetrag) ausgewiesen (Aktivierungsgebot) oder als *badwill* bzw. *lucky buy* (negativer Unterschiedsbetrag) – nach einer Überprüfung – erfolgswirksam erfasst (IFRS 3.32-36).

4. Besonderheiten bei der Berücksichtigung latenter Steuern

In Analogie zum Einzelabschluss sind im Konzernabschluss nach IFRS latente Steuern grundsätzlich für zeitlich begrenzte und quasi-zeitlich begrenzte Differenzen (diese bilden zusammen die temporären Differenzen) zwischen den IFRS- und steuerrechtlichen Buchwerten der ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden anzusetzen (IAS 12.15, 24). Neben den temporären Differenzen existieren im *temporary concept* nicht-temporäre bzw. zeitlich unbegrenzte Differenzen, die nicht unter die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 fallen und somit nicht in die Steuerabgrenzung einbezogen werden. Die Ursachen von im Konzernabschluss ausgewiesenen latenten Steuern sind vielfältig. Hierbei wird insbesondere zwischen *inside basis differences* und *outside basis differences* unterschieden¹³.

Inside basis differences umfassen Differenzen zwischen den Werten in der HB und denen in der Steuerbilanz, die bereits auf Ebene des Einzelabschlusses der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zu latenten Steuern führen. Hierbei sind nicht nur die Werte in dem originären Einzelabschluss (HB I) zu berücksichtigen, sondern auch die in dem Einzelabschluss nach konzern einheitlicher Bilanzierung und Bewertung (HB II) und in dem Einzelabschluss nach Neubewertung (HB III)¹⁴. Da jedoch i.d.R. bereits im Rahmen des Einzelabschlusses latente Steuern auf die Differenzen auf Ebene der HB I abgegrenzt worden sind und sich der Konzernabschluss aus der Summe der Einzelabschlüsse der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen zusammensetzt, bleiben im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses diese Differenzen bei der Bildung latenter Steuern regelmäßig unberücksichtigt¹⁵. Weiterhin darf bei dem erstmaligen Ansatz eines GoF keine latente Steuerschuld (passive latente Steuer) gebildet werden (IAS 12.15). Die auf die *inside basis differences* gebildeten latenten Steuern geben vor dem Hintergrund eines fiktiven Veräußerungsszenarios die sich aus der Veräußerung einzelner Vermögenswerte durch das TU resultierenden steuerlichen Mehr- oder Minderbelastungen aufgrund des Abgangs unterschiedlicher Werte aus der Konzernbilanz und der Steuerbilanz wieder. Diese bereits bei der Erstkonsolidierung berücksichtigten latenten Steuern (z.B. im Rahmen der Aufdeckung stiller Reserven bzw. Lasten) sind in Abhängigkeit von der Veränderung der Differenzen bei der Folgekonsolidierung fortzuschreiben¹⁶.

Im Gegensatz zu den innerhalb eines Rechtssubjekts ermittelten *inside basis differences* ergeben sich die *outside basis differences* aus der Betrachtung zweier verschiedener Rechtssubjekte¹⁷. So können Differenzen zwischen dem steuerlich ermittelten Beteiligungsbuchwert des die Beteiligung haltenden Unternehmens (MU) und dem im Konzernabschluss ausgewiesenen anteiligen Nettovermögen des Unternehmens, an dem das MU beteiligt ist (TU, eventuell ZG, GU oder AU), entstehen (IAS 12.38)¹⁸. Diese Differenzen, welche erst im Rahmen der Folgekonsolidierung auftreten können¹⁹, führen nach den IFRS – vor dem Hintergrund eines fiktiven Veräußerungsszenarios der Beteiligung aus Konzernsicht – grundsätzlich zu einer Abgrenzung latenter Steuern, wenngleich sich aus IAS 12.39, 42 sowie 44 deutliche Einschränkungen ergeben²⁰.

Neben den latenten Steuern aufgrund von *inside* und *outside basis differences* können sich latente Steuereffekte aus weiteren Konsoli-

dierungsmaßnahmen ergeben, sofern diese Maßnahmen zu temporären Differenzen zwischen der Steuerbilanz und der Konzernbilanz führen²¹. 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 antizipiert werden²². 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 Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vermögenswerte im Konzern verändert. Gem. IAS 27.21 ist IAS 12 auf diese temporären Differenzen anzuwenden²³.

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 zum Zeitpunkt der Realisierung eines Vermögenswerts bzw. der Erfüllung einer Schuld erwartet werden (IAS 12.47). Da jedoch die künftige Ertragsteuersatzentwicklung i.d.R. ungewiss ist, kann bei der Bewertung grundsätzlich auf die aktuell gültigen Steuersätze zurückgegriffen werden, es sei denn, eine Steuersatz- bzw. -gesetzänderung ist bereits angekündigt²⁴ und der zugehörige Gesetzgebungsprozess materiell abgeschlossen (IAS 12.48)²⁵. 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 werden²⁶. Jedoch ist aus Praktikabilitäts- und Wesentlichkeitsgründen auch die Verwendung eines durchschnittlichen Konzernsteuersatzes erlaubt²⁷. Durchschnittsätze sind ebenfalls bei Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses heranzuziehen (IAS 12.49). Weiterhin sind latente Steueransprüche

13 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 10), S. 225 ff.

14 Vgl. Pellens u.a., a.a.O. (Fn. 10), S. 227. Somit können *inside basis differences* I (HB I-Ebene) und II (HB II- und HB III-Ebene) unterschieden werden. Für nähere Informationen siehe Schulz-Danso, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 25 Rdn. 122 f.

15 Vgl. Küting/Weber, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, S. 221.

16 Vgl. Hoffmann, IFRS Kommentar, 10. Aufl. 2012, § 26 Rdn. 75.

17 Vgl. Wolz, DB 2010 S. 2629.

18 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 15), S. 222, oder auch Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 14), § 25 Rdn. 120. Für ein einführendes Beispiel zu den *outside basis differences* siehe Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 14), § 25 Rdn. 124.

19 Vgl. Hoffmann, a.a.O. (Fn. 16), § 26 Rdn. 69.

20 Für nähere Informationen zu den *outside basis differences* siehe Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 14), § 25 Rdn. 124 f. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Entstehung von *outside basis differences* u.a. von der Rechtsform des MU und TU abhängt (vgl. und siehe für nähere Informationen Hoffmann, a.a.O. (Fn. 16), § 26 Rdn. 81 ff., oder auch Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 14), § 25 Rdn. 131 ff.).

21 Vgl. Wolz, a.a.O. (Fn. 17), S. 2629.

22 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 9), S. 528, oder auch Senger/Diersch, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2013, § 35 Rdn. 128 ff.

23 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 9), S. 537, oder auch Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 22), § 35 Rdn. 132.

24 Im Englischen: substantively enacted (IAS 12.47).

25 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. 10), S. 234).

26 Vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 22), § 35 Rdn. 135. Bei der Zwischenergebniseliminierung auftretende temporäre Differenzen sind daher dem Lieferungsbzw. Leistungsempfänger zuzuordnen, der den betreffenden Vermögenswert aktiviert hat (vgl. Senger/Diersch, a.a.O. (Fn. 22), § 35 Rdn. 137).

27 Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach, a.a.O. (Fn. 9), S. 338, oder auch Schulz-Danso, a.a.O. (Fn. 14), § 25 Rdn. 163.

und -schulden nicht abzuzinsen (IAS 12.53)²⁸. Zu jedem Bilanzstichtag ist 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, 56). Sofern festgestellt wurde, dass der Buchwert nicht mehr werthaltig ist, ist dieser in Abhängigkeit der Ergebniswirkung des zugrunde liegenden Geschäfts erfolgsneutral oder erfolgswirksam anzupassen (IAS 12.57).

Der Ausweis latenter Steueransprüche und -schulden in der Konzernbilanz erfolgt getrennt von anderen Vermögenswerten und Schulden, zu denen auch die tatsächlichen Steuerschulden und -erstattungsansprüche gehören (IAS 1.54). Zudem erfolgt deren Ausweis grundsätzlich 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 Tochterunternehmen

1. BeltingBoat-Corp.

a) Weiterführender Sachverhalt

Wie dem dritten Teil der Fallstudie zu entnehmen ist, hat die Schiffbau-AG am 01.01.t₁ unter anderem eine 100%ige Beteiligung an der BeltingBoat-Corp. (USA) erworben. Der Kaufpreis dieser Beteiligung betrug zum Erwerbszeitpunkt 12.000 T€. Vor dem Erwerb standen die BeltingBoat-Corp. und die Schiffbau-AG sowie ihre Töchter nicht in geschäftlicher Beziehung zueinander. Tab. 1 enthält die IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. zum Erwerbszeitpunkt (01.01.t₁).

Ein Vertriebsgebäude der BeltingBoat-Corp. befindet sich am Great Salt Lake im 585 Meilen entfernten Salt Lake City. Die Grundstückspreise (Buchwert: 6.318.556 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 nach IFRS 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 einige der nicht mehr benötigten Produktionsanlagen, wozu auch einige Krane gehören, veräußert werden. Der Buchwert dieser Anlagen beträgt zum Bilanzstichtag (31.12.t₀) 6.318.556 US-\$, aus Sicht des MU kann voraussichtlich in t₁ aber nur noch ein Wert i.H.v. 5.686.700,40 US-\$ erzielt werden.

b) Kapitalkonsolidierung der BeltingBoat-Corp.

Wie in Teil drei der Fallstudie dargestellt, handelt es sich bei der BeltingBoat-Corp. um ein TU. Dieses ist entsprechend den dargelegten Vollkonsolidierungsgrundsätzen in den Konzernabschluss einzubeziehen. Um die Kapitalkonsolidierung vorzunehmen, ist daher in einem ersten Schritt die Neubewertung der erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden durchzuführen²⁹. 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 der Netto-Effekt in eine Neubewertungsrücklage eingestellt werden. Diese sind dann auch Gegenstand der Währungsumrechnung, die ebenfalls im Rahmen der HB III durchgeführt wird. Danach erfolgt erst die Ausbuchung des Beteiligungsbuchwerts gegen das Eigenkapital des TU³⁰. Aus diesem Grund müssen an dieser Stelle zunächst die beschriebenen Tatbestände berücksichtigt werden.

| Assets | in US-\$ |
|--|-------------------|
| (a) Sachanlagevermögen | |
| 1. Grundstücke | 11.002.000 |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | 16.368.000 |
| 3. Andere Anlagen | 11.804.000 |
| (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 | 2.995.220 |
| 4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen | 85.000 |
| (h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | |
| (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente | 280.000 |
| Summe | 42.534.220 |
| Equity & liabilities | |
| (j) Gezeichnetes Kapital | 5.303.000 |
| (k) Kapitalrücklage | 2.751.220 |
| (l) Gewinnrücklagen | 5.341.000 |
| (m) Jahresüberschuss | |
| (n) Finanzverbindlichkeiten | 2.064.554 |
| (o) Rückstellungen | 162.000 |
| (p) Passive latente Steuern | |
| (q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | |
| (r) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen | 146.000 |
| (s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | 26.766.446 |
| Summe | 42.534.220 |

Tab. 1: IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in funktionaler Währung)

Laut dem Sachverhalt weist das Grundstück am Great Salt Lake in der HB II einen Buchwert i.H.v. 6.318.556 US-\$ auf. Der *fair value* beträgt jedoch – aufgrund der zuvor geschilderten Umstände – 7.582.267,20 US-\$, sodass sich stille Reserven i.H.v. 1.263.711,20 US-\$ ergeben. Diese sind aufzudecken und gelten als zu diesem Wert erworben.

In Bezug auf die Marke sind die besonderen Bestimmungen für den Erwerb eines immateriellen Vermögenswerts im Rahmen eines Un-

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

29 Dabei ist nicht eindeutig dargelegt, ob dies erst im Rahmen der Kapitalkonsolidierung selbst erfolgen soll oder möglicherweise bereits davor. Vgl. Küting/Wirth, DStR 2003 S. 479.

30 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 15), S. 265.

ternehmenszusammenschlusses zu beachten. Demnach 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, 18), ist die Marke im Konzernabschluss zu erfassen. Sie ist gem. IAS 38.18 nicht mit ihrem Nutzungswert, sondern mit ihrem Marktwert (*fair value*) zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten und folglich i.H.v. 151.645,34 US-\$ anzusetzen.

Weiter wird erläutert, dass das Unternehmen über nicht mehr benötigte Krane verfügt. Da diese aus Sicht des MU zukünftig nicht zu ihrem Buchwert von 6.318.556 US-\$ verkauft werden können, ist eine Korrektur des Werts vorzunehmen. Die stillen Lasten betragen 631.855,60 US-\$, weswegen diese Krane nur mit einem Wert i.H.v. 5.686.700,40 US-\$ im Konzernabschluss zu berücksichtigen sind³¹. Es ergibt sich somit folgender Buchungssatz:

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

Unter Berücksichtigung dieser Buchung ist zunächst die HB III des TU in funktionaler Währung aufzustellen (vgl. Tab. 2 auf S. 436). Danach folgt die Transformation des Einzelabschlusses in Berichtswährung des MU, wobei auf die Darstellung der Grundlagen in Teil drei der Fallstudie verwiesen wird³².

Da die BeltingBoat-Corp. eine selbstständige Einheit darstellt, sind die Vorschriften für die Umrechnung eines in funktionaler Währung erstellten Abschlusses in eine abweichende Darstellungswährung maßgeblich (IAS 21.38-43), wobei kein Hochinflationlandfall vorliegt. Demnach 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 (IAS 21.40) umzurechnen und alle Umrechnungsdifferenzen erfolgsneutral³³ zu erfassen (IAS 21.39 (c)). Lediglich die Eigenkapitalkomponenten sind von der Stichtagsbewertung ausgenommen. Für deren Fortführung sind die jeweiligen Einstandskurse (historischer Kurs) zu verwenden³⁴. Als Einstandskurs wird hierbei der Kurs verstanden,

- 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* genutzt werden musste³⁵.

Entsprechend diesem Vorgehen erfolgt die Transformation der HB III der BeltingBoat-Corp. Der Kurs zum Stichtag des Erwerbs beträgt nach den bisherigen Ausführungen 0,79132 €/US-\$ und führt zu der in Tab. 2 enthaltenen IFRS-Bilanz der BeltingBoat-Corp. in Berichtswährung des MU zum 01.01.t₁.

Mit den in Tab. 2 ausgewiesenen Werten kann nun die Summenbilanz erstellt werden (vgl. Tab. 5 in Abschn. III.2.b auf S. 439). Im Rahmen der Summenbilanz werden sodann die Anteile des MU (Be-

teiligungsbuchwert) mit dem neu bewerteten Eigenkapital des TU verrechnet (IAS 27.18 (a)). Ein möglicher Differenzbetrag wird als *goodwill* ausgewiesen oder als Gewinn (*badwill* oder *lucky buy*) erfasst (IFRS 3.32).

Das neu bewertete Eigenkapital bzw. der beizulegende Zeitwert der Beteiligung errechnen 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 € |
| - Passive latente Steuern | <u>155.012 €</u> |
| + | 465.035 € |
| = Beizulegender Zeitwert der Beteiligung | 11.064.940 € |

Nun wird der Beteiligungsbuchwert gegen das Eigenkapital des TU ausgebucht, woraus sich ein positiver Unterschiedsbetrag (= GoF bzw. *goodwill*) ergibt:

| | |
|--|--------------|
| Beteiligungsbuchwert | 12.000.000 € |
| - Beizulegender Zeitwert der Beteiligung | 11.064.940 € |
| = Goodwill | 935.060 € |

Die Erstkonsolidierungsbuchung lautet demnach:

| Konto | € | an | Konto | € | |
|-----------------------|-----------|----|--|------------|------|
| Gezeichnetes Kapital | 4.196.370 | an | Sonstige (langfristige) finanzielle Vermögenswerte | 12.000.000 | F4B2 |
| Gewinnrücklagen | 4.226.440 | | | | |
| Kapitalrücklage | 2.177.095 | | | | |
| Neubewertungsrücklage | 465.035 | | | | |
| Goodwill | 935.060 | | | | |

Hiermit ist die Kapitalkonsolidierung für den Fall eines 100%igen Anteilsbesitzes abgeschlossen.

2. Anker-AG

a) Weiterführender Sachverhalt

Die Schiffbau-AG ist seit dem 01.01.t₁ auch 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 unverändert als eigener Geschäftsbereich in die Organisationsstruktur der Schiffbau-AG integriert. Tab. 3 auf S. 437 enthält die IFRS-Bilanz der Anker-AG zum 01.01.t₁.

Im Rahmen der *due diligence* wurde festgestellt, dass die bilanziell ausgewiesenen Werte der Vermögenswerte und Schulden der Anker-AG teilweise nicht mit den *fair values* übereinstimmen. Der von der Schiffbau-AG beauftragte Sachverständige hat folgende, von den bilanziellen Buchwerten (BU) abweichende *fair values* ermittelt:

| | |
|----------------|-------------------------|
| Grundstücke | 1.500 T€ (BU: 1.780 T€) |
| Andere Anlagen | 1.000 T€ (BU: 500 T€) |
| Vorräte | 3.000 T€ (BU: 2.700 T€) |

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

32 Vgl. KoR 2013 S. 376 ff.

33 Vgl. Lüdenbach, IFRS Kommentar, 10. Aufl. 2012, § 20 Rdn. 77.

34 Vgl. Küting/Weber, a.a.O. (Fn. 15), S. 269; Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 33), § 27 Rdn. 47.

35 Vgl. Lüdenbach, a.a.O. (Fn. 33), § 27 Rdn. 47.

| Bilanzpositionen | Belting-Boat-Corp. (HB II) | Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten | | Belting-Boat-Corp. (HB III) in funktionaler Währung | Belting-Boat-Corp. (HB III) in Berichtswährung |
|--|----------------------------|--|------------------|---|--|
| | | Soll | Haben | | |
| Assets | | | | | |
| (a) Sachanlagevermögen | | | | | |
| 1. Grundstücke | 11.002.000 | F4B1 1.263.771 | | 12.265.771 | 9.706.150 |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | 16.368.000 | | F4B1 631.856 | 15.736.144 | 12.452.325 |
| 3. Andere Anlagen | 11.804.000 | | | 11.804.000 | 9.340.741 |
| (b) Immaterielle Vermögenswerte | | | | | |
| 1. Marken | | F4B1 151.645 | | 151.645 | 120.000 |
| 2. Patente | | | | | |
| (c) At-equity bewertete Finanzinvestitionen | | | | | |
| (d) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | | | | | |
| (e) Aktive latente Steuern | | F4B1 157.964 | | 157.964 | 125.000 |
| (f) Vorräte | | | | | |
| (g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | | | | | |
| 1. Forderungen ggü. Kunden | | | | | |
| 2. POC Forderungen | | | | | |
| 3. Forderungen ggü. nahestehenden Unternehmen | 2.995.220 | | | 2.995.220 | 2.370.177 |
| 4. Vorauszahlungen und sonstige Forderungen | 85.000 | | | 85.000 | 67.262 |
| (h) Sonstige finanzielle Vermögenswerte | | | | | |
| (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente | 280.000 | | | 280.000 | 221.570 |
| Summe | 42.534.220 | | | 43.475.744 | 34.403.226 |
| Equity & liabilities | | | | | |
| (j) Gezeichnetes Kapital | 5.303.000 | | | 5.303.000 | 4.196.370 |
| (k) Kapitalrücklage | 2.751.220 | | | 2.751.220 | 2.177.095 |
| (l) Gewinnrücklagen | 5.341.000 | | | 5.341.000 | 4.226.440 |
| (m) Neubewertungsrücklage | | | F4B1 587.670 | 587.670 | 465.035 |
| (n) Jahresüberschuss | | | | | |
| (o) Finanzverbindlichkeiten | 2.064.554 | | | 2.064.554 | 1.633.723 |
| (p) Rückstellungen | 162.000 | | | 162.000 | 128.194 |
| (q) Passive latente Steuern | | | F4B1 353.854 | 353.854 | 280.012 |
| (r) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | | | | | |
| (s) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen | 146.000 | | | 146.000 | 115.533 |
| (t) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | 26.766.446 | | | 26.766.446 | 21.180.824 |
| Summe | 42.534.220 | | | 43.475.744 | 34.403.226 |
| SUMME | | 1.573.380 | 1.573.380 | | |

Tab. 2: HB III der BeltingBoat-Corp. zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in Konzernwährung)

Darüber hinaus hat der Sachverständige einige bei der Anker-AG nicht bilanzierte immaterielle Werte identifiziert, deren Ansätze in der Konzernbilanz noch geklärt werden müssen:

1. Die Anker-AG besitzt ein weltweit geschütztes Markenlogo, welches – laut Meinung des Sachverständigen – einen *fair value* i.H.v. 5.000 T€ aufweist. Die von der Schiffbau-AG erworbenen Rechte an dem Markenlogo sind zeitlich nicht begrenzt.
2. Die Anker-AG weist ein gut eingespieltes Team mit hoch qualifizierten Mitarbeitern auf. Diesem Team (bzw. dem hieraus resultierenden Wettbewerbsvorteil) wird ein *fair value* i.H.v. 2.000 T€ zugesprochen.

3. Die Anker-AG verfügt über eine Datenbank, in der Kundeninformationen, wie Name, Anschrift, E-Mail-Adresse, Bestellungen des letzten Jahres, gespeichert sind. Diese möchte die Schiffbau-AG für eine zielgerichtete Werbung und Kundenansprache nutzen. Die Anker-AG möchte die Datenbank auf unbegrenzte Zeit weiterführen, sodass die Schiffbau-AG diese ebenfalls auf unbegrenzte Zeit nutzen kann. Der Sachverständige schätzt den Wert der Datenbank auf 700 T€. Zudem ist davon auszugehen, dass die Kundendatenbank verkauft oder lizenziert werden könnte.

Um die bei Anwendung der *full goodwill method* bestehende Gefahr des Ausweises unzutreffender Werte in der Konzernbilanz (da der Firmenwert des gesamten Unternehmens nur schwer ermittelbar ist) zu umgehen³⁶, hat sich der Leiter Rechnungswesen dazu entschieden, dass den anderen Gesellschaftern kein *goodwill* zugewiesen werden soll (Neubewertungsmethode).

b) Kapitalkonsolidierung der Anker-AG

Die Anker-AG gehört als TU seit dem 01.01.t₁ dem Konsolidierungskreis im engeren Sinne³⁷ an. Im Gegensatz zur Belting-Boat-Corp. sind auch nicht herrschende (bzw. andere) Gesellschafter an der Anker-AG beteiligt. Deshalb ist hier eine Vollkonsolidierung mit Ausweis der Anteile anderer Gesellschafter im Eigenkapital der Konzernbilanz vorzunehmen (IAS 27.27). Laut Sachverhalt hat sich der Leiter

Rechnungswesen für die Neubewertungsmethode und daher gegen die sog. *full goodwill method* entschieden (IFRS 3.32 i.V.m. IFRS 3.19), wonach bei der Bewertung dieser Anteile den anderen Gesellschaftern ein eigener GoF zuzuweisen ist. Mithin kommt der Ansatz eines *goodwills* bzw. die Erfassung eines Gewinns aus dem Unternehmenszusammenschluss nur für auf die Schiffbau-AG (MU) entfallende Anteile in Betracht³⁸.

36 Dass die gegen die *full goodwill method* hervorgebrachte Kritik nur teilweise gerechtfertigt ist, zeigt Kühnberger, Der Konzern 2012 S. 449 ff.

37 Vgl. den dritten Teil dieser Fallstudie in KoR 2013 S. 376 ff.

38 Diese Vorgehensweise entspricht der Neubewertungsmethode im Handelsrecht.

| 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 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 | |
| (j) Gezeichnetes Kapital | 500 |
| (k) Kapitalrücklage | 1.500 |
| (l) Gewinnrücklagen | 2.540 |
| (m) Jahresüberschuss*) | 100 |
| (n) Finanzverbindlichkeiten | 5.280 |
| (o) Rückstellungen | 635 |
| (p) Passive latente Steuern | |
| (q) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | 39.000 |
| (r) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen | 80 |
| (s) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | 1.000 |
| Summe | 50.635 |
| *) Aus didaktischen Gründen wird 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. 3: IFRS-Bilanz der Anker-AG zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in T€)

Im Vergleich zum 100%igen Anteilsbesitz besteht jedoch in Bezug auf die Erstellung der HB III kein Unterschied. Auch hier sind 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 |

Weiterhin muss ebenfalls der Ansatz und die Bewertung von bislang nicht bilanzierten identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden geprüft werden:

1. Für das Markenlogo gelten die Ausführungen, die bei der BeltingBoat-Corp. gemacht worden sind. Somit ist die Marke zu 5.000 T€ anzusetzen.
2. Das gut eingespielte Team mit hoch qualifizierten Mitarbeitern kann nicht als immaterieller Wert angesetzt werden, da gem. IAS 38.15 ein Unternehmen keine hinreichende Verfügungsgewalt über den voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der ihm durch das Team erwächst, hat und das Team gem. IFRS 3.B37 kein identifizierbarer Vermögenswert ist. Somit kann der dem Team zugeschriebene Wert lediglich (implizit) als Teil des *goodwills* angesetzt werden (IFRS 3.B37).
3. Die Datenbank erfüllt sowohl die Definition eines immateriellen Vermögenswerts (IAS 38.8-17) als auch die Ansatzkriterien des IAS 38.21-23, zumal derartige Transaktionen auch marktüblich sind. Folglich wird durch den Unternehmenszusammenschluss eine Datenbank erworben, die als aktivierungspflichtiger immaterieller Vermögenswert getrennt vom *goodwill* i.H.v. 700 T€ aktiviert werden muss.

Somit ergibt sich folgender Buchungssatz:

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

Tab. 4 auf S. 438 gibt die zugehörige HB III wieder, mit der die Anker-AG Eingang in die Summenbilanz findet.

Bei der nun gebotenen Verrechnung des Beteiligungsbuchwerts mit dem neu bewerteten Eigenkapital des TU ist ein Ausgleichsposten für die Anteile anderer (nicht-herrschender) Gesellschafter zu bilden, da mehr aktiviert wird, als dem MU – gemessen an seinem Kapitalanteil – zusteht. Es sind folgende Berechnungen vorzunehmen:

| | |
|--|-------------------|
| Gezeichnetes Kapital | 500 T€ |
| + Kapitalrücklage | 1.500 T€ |
| + Gewinnrücklagen | 2.540 T€ |
| + Jahresüberschuss | 100 T€ |
| = Bilanzielles Eigenkapital der Anker-AG | 4.640 T€ |
| [+/- Stille Reserven/Lasten | 6.220 T€ |
| - Passive latente Steuern | <u>1.555 T€</u>] |
| + | 4.665 T€ |
| = Beizulegender Zeitwert der Beteiligung (100%) | 9.305 T€ |
| × Konzernanteil | 80% |
| = Anteiliger beizulegender Zeitwert der Beteiligung des MU | 7.444 T€ |

Weiterhin ergibt sich ein *badwill*:

| | |
|--|----------|
| Beteiligungsbuchwert | 7.000 T€ |
| - Anteiliger beizulegender Zeitwert der Beteiligung des MU | 7.444 T€ |
| = <i>Badwill</i> | - 444 T€ |

Unter der Annahme, dass die nun notwendige Überprüfung des Ansatzes und der Bewertung aller erworbenen identifizierbaren Ver-

| Bilanzpositionen (in T€) | Anker-AG (80%) | | | | |
|---|----------------|---------------|--|--------------|---------------|
| | HB II | | Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten | | HB III |
| | Aktiva | Passiva | 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 anderer 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. 4: HB III der Anker-AG zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in T€)

mögenswerte und Schulden die bisherigen Berechnungen bestätigt (sog. *reassessment*; IFRS 3.36), ist der *badwill* erfolgswirksam aufzulösen (IFRS 3.34)³⁹. Bezogen auf den Eigenkapitalanteil des MU lautet die Erstkonsolidierungsbuchung:

| Konto | € | an | Konto | € | |
|-----------------------|-----------|----|-------------------------------------|-----------|------|
| Gezeichnetes Kapital | 400.000 | an | Sonstige finanzielle Vermögenswerte | 7.000.000 | F4B4 |
| Gewinnrücklagen | 2.032.000 | | Jahresüberschuss | 444.000 | |
| Kapitalrücklage | 1.200.000 | | | | |
| Jahresüberschuss | 80.000 | | | | |
| Neubewertungsrücklage | 3.732.000 | | | | |

Schließlich sind die Anteile anderer Gesellschafter durch folgende Rechnung zu bewerten:

| | |
|---|-------------------------|
| Bilanzielles Eigenkapital der Anker-AG | 4.640 T€ |
| × Anteil anderer Gesellschafter | 20% |
| = Anteiliges bilanzielles Eigenkapital der Anker-AG | 928 T€ |
| +/- Anteilige stille Reserven/Lasten | 0,2 × 6.220 T€ 1.244 T€ |
| - Anteilige passive latente Steuern | 0,2 × 1.555 T€ 311 T€ |
| = Beizulegender Zeitwert der Anteile anderer Gesellschafter | 1.861 T€ |

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

| Bilanzpositionen (in T€) | Schiffbau-AG | Belting-Boat-Corp. | Anker-AG | SUMMENBILANZ | | Konsolidierungsspalte | | Konzernbilanz | |
|---|---------------|--------------------|---------------|----------------|----------------|-----------------------|---------------------------|----------------|----------------|
| | HB II | HB III | HB III | Aktiva | Passiva | Soll | Haben | Aktiva | Passiva |
| Assets | | | | | | | | | |
| (a) Sachanlagevermögen | | | | | | | | | |
| 1. Grundstücke | 624 | 9.706 | 10.970 | 21.300 | | | | 21.300 | |
| 2. Technische Anlagen und Maschinen | 10.000 | 12.452 | 20.025 | 42.477 | | | | 42.477 | |
| 3. Andere Anlagen | 150 | 9.341 | 3.940 | 13.431 | | | | 13.431 | |
| (b) Immaterielle Vermögenswerte | | | | | | | | | |
| 1. Marken | 1.500 | 120 | 5.320 | 6.940 | | | | 6.940 | |
| 2. Patente | 1.000 | | 680 | 1.680 | | | | 1.680 | |
| 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 | 19.153 | | 1.610 | 20.763 | | | F4B2 12.000 F4B4 7.000 | 1.763 | |
| (e) Aktive latente Steuern | 300 | 125 | 70 | 495 | | | | 495 | |
| (f) Vorräte | 4.940 | | 11.000 | 15.940 | | | | 15.940 | |
| (g) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | | | | | | | | | |
| 1. Forderungen ggü. Kunden | 750 | | 1.526 | 2.276 | | | | 2.276 | |
| 2. POC Forderungen | 1.200 | | 250 | 1.450 | | | | 1.450 | |
| 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 | 203 | | | 203 | | | | 203 | |
| (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente | 2.800 | 222 | 824 | 3.846 | | | | 3.846 | |
| Summe | 84.905 | 34.403 | 56.925 | 176.233 | | | | 158.168 | |
| Equity & liabilities | | | | | | | | | |
| (j) Gezeichnetes Kapital | 20.489 | 4.196 | 500 | | 25.185 | F4B2 | 4.196 | | 20.489 |
| | | | | | | F4B4 | 400 | | |
| | | | | | | F4B5 | 100 | | |
| (k) Kapitalrücklage | 22.500 | 2.177 | 1.500 | | 26.177 | F4B2 | 2.177 | | 22.500 |
| | | | | | | F4B4 | 1.200 | | |
| | | | | | | F4B5 | 300 | | |
| (l) Gewinnrücklagen | 6.500 | 4.226 | 2.540 | | 13.266 | F4B2 | 4.226 | | 6.500 |
| | | | | | | F4B4 | 2.032 | | |
| | | | | | | F4B5 | 508 | | |
| (m) Neubewertungsrücklage | | 465 | 4.665 | | 5.130 | F4B2 | 465 | | |
| | | | | | | F4B4 | 3.732 | | |
| | | | | | | F4B5 | 933 | | |
| (n) Jahresüberschuss | 2.793 | | 100 | | 2.893 | F4B4 | 80 | F4B4 | 444 |
| | | | | | | F4B5 | 20 | | |
| (o) Differenz aus der Währungsumrechnung | | | | | | | | | |
| (p) Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschaften | | | | | | | F4B5 | 1.861 | 1.861 |
| (q) Finanzverbindlichkeiten | 900 | 1.634 | 5.280 | | 7.814 | | | | 7.814 |
| (r) Rückstellungen | | 128 | 635 | | 763 | | | | 763 |
| (s) Passive latente Steuern | 655 | 280 | 1.625 | | 2.560 | | | | 2.560 |
| (t) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | 30.848 | | 39.000 | | 69.848 | | | | 69.848 |
| (u) Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen | 120 | 116 | 80 | | 316 | | | | 316 |
| (v) Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten | 100 | 21.181 | 1.000 | | 22.281 | | | | 22.281 |
| Summe | 84.905 | 34.403 | 56.925 | | 176.233 | | | | 158.168 |
| SUMME | | | | | | | 21.305 | 21.305 | |

Tab. 5: Konzernbilanz zum Erstkonsolidierungszeitpunkt (in T€)

Die Erstkonsolidierungsbuchung bezogen auf den Anteil der anderen Gesellschafter am neu bewerteten Eigenkapital der Anker-AG lautet:

| Konto | € | an | Konto | € | |
|-----------------------|---------|----|---|-----------|------|
| Gezeichnetes Kapital | 100.000 | an | Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter | 1.861.000 | F4B5 |
| Gewinnrücklagen | 508.000 | | | | |
| Kapitalrücklage | 300.000 | | | | |
| Jahresüberschuss | 20.000 | | | | |
| Neubewertungsrücklage | 933.000 | | | | |

Tab. 5 auf S. 439 gibt das Konsolidierungstableau wieder. Hierin wird zunächst der Summenabschluss (die Summenbilanz) aufgestellt. Die Konsolidierungsspalte enthält die Erstkonsolidierungsbuchungen beider TU. Nach Summation über Summenbilanz und Konsolidierungsspalte ergibt sich in der letzten Spalte der Konzernabschluss.

Gewinnermittlung: BMF-Entwürfe zur Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung und zum Reisekostenrecht

Zu für Unternehmen besonders wichtigen Bereichen wählt das BMF zumindest gelegentlich den Weg der vorherigen intensiven Abstimmung mit den Praxisbedürfnissen, indem es Entwürfe von Verordnungen bzw. Einführungsschreiben versendet, um so auch der Gefahr vorzubeugen, dass bei der Umsetzung zu große praktische Schwierigkeiten entstehen. Dies betrifft in jüngster Zeit die zum 01.01.2014 anstehende Reform des steuerlichen Reisekostenrechts und die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung.

1. Entwurf zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung

Das BMF hat den Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) veröffentlicht (vgl. DB060617). Hintergrund ist, dass die OECD in 2010 die Gewinnermittlung für Betriebsstätten gem. Art. 7 OECD-MA reformiert hat. Mit der Einführung des sog. Authorised OECD Approach (AOA) sollte die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch auf (ausländische) Betriebsstätten und grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen von Personengesellschaften ausgedehnt werden. Mit der neuen Vorschrift werden Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ohne zugrundeliegende schuldrechtliche Vereinbarungen (sog. Dealings) künftig so behandelt, als existierten solche schuldrechtlichen Vereinbarungen. Diesen AOA hat der deutsche Gesetzgeber im Rahmen des AmtshilfeRLUmsG umgesetzt (nachdem der erste Versuch einer Umsetzung mit dem JStG 2013 im Jahr 2012 gescheitert war). Mit dem nun veröffentlichten Entwurf einer BsGaV wird die Regelung des § 1 Abs. 5 AStG präzisiert. Die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme gegenüber dem BMF besteht noch bis zum 11.10.2013.

2. Entwurf eines Einführungsschreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl. I 2013 S. 285 = BStBl. I 2013 S. 188) werden sich ab dem 01.01.2014 erhebliche Änderungen im steuerlichen

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Im vorliegenden Teil 4 der Fallstudie wurde die Erstkonsolidierung von TU nach der Erwerbsmethode unter Berücksichtigung von latenten Steuern exemplarisch veranschaulicht. In Übereinstimmung mit der weit überwiegenderen Praxis wurde von der Anwendung der *full goodwill method* abgesehen. Das Anwendungsbeispiel zur alternativ anwendbaren 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 aus dem Unternehmenszusammenschluss.

Gegenstand des in KoR 11/2013 folgenden Teils 5 der Fallstudie wird die Folgekonsolidierung der BeltingBoat-Corp. und der Anker-AG sein.

Reisekostenrecht ergeben. Die bisherigen LStR, in denen die steuerliche Behandlung der Reisekosten bislang geregelt war, werden diesbezüglich in vielen Punkten überholt sein. Das BMF hat in diesem Zusammenhang am 29.07.2013 den Entwurf eines umfangreichen Einführungsschreibens (vgl. DB0605993) veröffentlicht. Nachfolgend werden wesentliche Punkte des Entwurfs dargestellt:

Erste Tätigkeitsstätte: Der Entwurf erläutert den Begriff der dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber zu einer betrieblichen Einrichtung, die über das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte entscheiden kann. Es wird darauf hingewiesen, dass diese Zuordnungsentscheidung bei Gesellschafter-Geschäftsführern, Arbeitnehmer-Ehegatten und sonstigen mitarbeitenden Familienmitgliedern einem Fremdvergleich standhalten muss und dass der Arbeitgeber die Zuordnungsentscheidung dokumentieren muss.

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet: Der bislang völlig unbestimmte Rechtsbegriff des „weiträumigen Tätigkeitsgebiets“ wird definiert. Ein solches soll vorliegen, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung ausgeübt werden soll. In einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet werden i.d.R. z.B. Zusteller, Hafendarbeiter und Forstarbeiter tätig. Mobile Pflegekräfte, Bezirksleiter, Vertriebsmitarbeiter und Schornsteinfeger sollen von der Regelung nicht betroffen sein.

Verpflegungsmehraufwendungen: Bei der Ermittlung der Verpflegungspauschale entfällt für den An- und Abreisetag einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit die Prüfung der Abwesenheitszeiten. Für die Qualifizierung als An- oder Abreisetag genügt es bei Auslandsreisen, wenn der Mitarbeiter unmittelbar nach der Anreise oder vor der Abreise auswärtig übernachtet.

Unterkunftskosten: Ohne Einzelnachweis der Übernachtungskosten darf der Arbeitgeber (wie bisher) eine Pauschale von 20 € je Übernachtung im Inland bzw. die jeweils vom BMF festgelegte Auslandspauschale steuerfrei erstatten.

Hinweis: Weitere Ausführungen enthält der Entwurf u.a. zur doppelten Haushaltsführung und zur Mahlzeitengestellung durch Arbeitgeber (zur Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2014 vgl. auch *Niermann*, DB 2013 S. 1015 = DB0586097).