

Klaus v. Wysocki
Michael Wohlgemuth
Gerrit Brösel

Konzernrechnungslegung

5., vollständig neu bearbeitete Auflage

UVK Verlagsgesellschaft mbH · Konstanz
mit UVK/Lucius · München



WISU-Texte sind die Lehrbuchreihe
der Zeitschrift WISU – DAS WIRTSCHAFTSSTUDIUM
(www.wisu.de)

Die Voraufgabe dieses Buches erschien im Werner-Verlag.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind
im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8252-8558-6

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.
Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes
ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und
die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© UVK Verlagsgesellschaft mbH, Konstanz und München 2014

Einbandgestaltung: Atelier Reichert, Stuttgart
Einbandmotiv: © cezars, iStockphoto.com
Druck und Bindung: fgb · freiburger graphische betriebe, Freiburg

UVK Verlagsgesellschaft mbH
Schützenstr. 24 · 78462 Konstanz
Tel. 07531-9053-0 · Fax 07531-9053-98
www.uvk.de

Vorwort zur fünften Auflage

Die „Konzernrechnungslegung“ hat seit ihrer **ersten Auflage** im Jahre **1975** die aktuelle Entwicklung der Konzernrechnungslegung in Deutschland begleitet. In der ersten Auflage ging es darum, die erstmalig durch das Aktiengesetz und durch das Publizitätsgesetz kodifizierten Grundsätze der Konzernrechnungslegung darzustellen und zu kommentieren. Grundlage dieser Auflage waren im Wesentlichen empirische Untersuchungen der aktienrechtlichen Konsolidierungspraxis in Deutschland.

In die **zweite Auflage (1984)** wurden die nach Verabschiedung der 7. EG-Richtlinie (sog. Konzernrichtlinie) im Jahre 1983 erforderlichen Änderungen und Ergänzungen der Regeln zur Konzernrechnungslegung zur Anpassung an die europäische Harmonisierung der Konzernrechnungslegung aufgenommen. Bei der Kommentierung dieser Rechnungsvorschriften und der durch die EG-Richtlinie den nationalen Gesetzgebern eingeräumten Wahlrechte wurden die Stellungnahmen des International Accounting Standards Committee (IASC) reflektiert.

Die **dritte Auflage** der „Konzernrechnungslegung“ (**1986**) entstand während der Diskussion um die Umsetzung der Konzernrichtlinie in das deutsche Recht durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz. Es gelang, in die kurz nach Verabschiedung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes erschienene Neuauflage eine erste Kommentierung der neuen §§ 290 ff. des Handelsgesetzbuchs aufzunehmen, in die unter anderem die Ergebnisse der Anhörungen des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages zum Bilanzrichtlinien-Gesetz eingeflossen sind.

Auch die **vierte Auflage (1996)** stand im Zeichen eines Umbruchs der Grundsätze der Konzernrechnungslegung. Der Gang deutscher Muttergesellschaften an internationale Wertpapierbörsen sowie die Diskussionen um die internationale Anerkennung von nach EU-Recht aufgestellten Konzernabschlüssen und um die Anpassung an internationale Regeln bzw. die Übernahme von internationalen Regeln zur Konzernrechnungslegung verlangten, den Trends zur Angleichung der Konzernrechnungslegung an angelsächsische und internationale Regelungen (US-GAAP und IAS bzw. IFRS) verstärkt Rechnung zu tragen.

Für die nun vorliegende **fünfte Auflage** der „Konzernrechnungslegung“ spielen die Neuregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) eine entscheidende Rolle. Die damit verbundene größte Bilanzrechtsreform der letzten 25 Jahre in Deutschland hat sich erheblich auf die Konzernrechnungslegung ausgewirkt und führte demgemäß auch zu größeren inhaltlichen Anpassungen des Buches.

Die Bedeutung der US-GAAP für die deutsche Konzernrechnungslegung ist in den letzten Jahren zurückgegangen. Im Interesse der Übersichtlichkeit der Darstellung des Stoffes und auch der Begrenzung des Buchumfangs wurde daher auf die Behandlung der US-amerikanischen Vorschriften zur Konzernrechnungslegung verzichtet. Der Vergleich der HGB-Konzernrechnungslegung mit der Konzernrechnungslegung nach IAS/IFRS wurde hingegen beibehalten und erheblich vertieft.

Die „Konzernrechnungslegung“ verdankt ihre fünfte Auflage nicht zuletzt dem glücklichen Umstand, dass Herr Prof. Dr. *GERRIT BRÖSEL* als **Mitautor** gewonnen werden konnte. Herr *VON WYSOCKI* und ich haben mit Herrn *BRÖSEL* abgesprochen, die bisherige Konzeption, die sich in den Voraufgaben bewährt hat, grundsätzlich beizubehalten. Leider hat Herr *VON WYSOCKI* das Erscheinen der Neuauflage nicht mehr erlebt. Ich bin mir sicher, dass das vorliegende Ergebnis ganz in seinem Sinne ist.

Ein Überarbeitungsschwerpunkt lag in einer den aktuellen Anforderungen in Lehre und Praxis angepassten **didaktischen Aufbereitung der Inhalte**. Wie bisher sind den einzelnen Kapiteln des Buches jeweils knappe Literaturübersichten vorangestellt worden, welche auf die entsprechenden Ausführungen in anderen Lehrbüchern zur Thematik, aber auch auf weiterführende Literatur verweisen. Die tiefgegliederten, aber so knapp wie möglich gehaltenen Ausführungen werden durch zahlreiche Schaubilder und Ablaufdiagramme sowie durch eine Vielzahl von Berechnungsbeispielen ergänzt. Dadurch soll der Charakter des Buches als Handreichung für diejenigen Leser, die sich in die Probleme der Konzernrechnungslegung einarbeiten wollen, gewährleistet werden.

Das Buch richtet sich an Leser, die über **Grundkenntnisse** in der Buchführung sowie der Bilanzierung nach HGB und am besten auch nach IFRS verfügen. Im Buch wurden die **Rechnungslegungsnormen** zum 1. September 2013 berücksichtigt. Ich empfehle Ihnen, diese Normen bei der Lektüre dieses Buches ‚griffbereit‘ zu haben.

Bei der Neuauflage erhielten die Autoren wertvolle Anregungen und vor allem tatkräftige Unterstützung. Ein besonderer **Dank** gebührt diesbezüglich Frau Dipl.-Ök. *MARINA MÜLLER*, FernUniversität in Hagen. Darüber hinaus danke ich – im Namen der Autoren – u. a. Herrn *ERIK LEHMANN*, M. Sc., FernUniversität in Hagen und zugleich KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Herrn *RICHARD SCHUBERT*, B. Sc., Technische Universität Ilmenau, sowie Herrn Dipl.-Kfm. *MARTIN TOLL*, FernUniversität in Hagen. Für die sehr angenehme Zusammenarbeit sind wir darüber hinaus Herrn Dr. *JÜRGEN SCHECHLER* vom UVK Lucius zu Dank verpflichtet.

Um das Buch weiterhin zu verbessern, sind die Autoren auch auf die Unterstützung der Leser des Buches angewiesen. Vor diesem Hintergrund sind **Anregungen und Anmerkungen** zum Inhalt herzlich willkommen. Nutzen Sie hierzu bitte die E-Post-Adresse: lehrstuhl.broesel@fernuni-hagen.de.

Düsseldorf, im Oktober 2013

MICHAEL WÖHLGEMUTH

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Abbildungsverzeichnis	XXVII
I Grundlagen der Konzernrechnungslegung	1
1 Konzernbegriff	3
2 Regelungsüberblick und Entwicklungen	4
3 Adressaten und Zwecke	8
4 Konzerntheorien und Grundsätze	10
5 Aufstellung, Prüfung, Vorlage und Offenlegung	34
II Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen	47
1 Verpflichtung zur Aufstellung von Gesamtkonzernabschlüssen	49
2 Konsolidierungskreis	73
3 Verpflichtung zur Aufstellung von Teilkonzernabschlüssen	83
4 Exkurs: Konzernabschlüsse nach dem Publizitätsgesetz	95
III Kapitalkonsolidierung	101
1 Grundlagen	103
2 Vollkonsolidierung	114
3 Quotenkonsolidierung	165
4 Ent- und Übergangskonsolidierung von Tochterunternehmen	172
5 Besonderheiten der Kapitalkonsolidierung nach IFRS	178
IV Bewertung von Beteiligungen nach der Equity-Methode	187
1 Anwendungsbereich der Equity-Methode	189
2 Merkmale eines assoziierten Unternehmens	190
3 Vorgehen bei der Equity-Methode	193
4 Beendigung der Equity-Methode	203
5 Equity- und Anschaffungskostenmethode im Vergleich	204
6 Besonderheiten der Equity-Methode nach IFRS	206
V Zwischenergebniseliminierung	209
1 Grundlagen	211
2 Kriterien der Zwischenergebniseliminierung	214
3 Ermittlung der Zwischenergebnisse	220
4 Verrechnung der Zwischenergebnisse	232
5 Besonderheiten bei Beteiligung anderer Gesellschafter	238
6 Besonderheiten bei Anwendung der Equity-Methode	243
7 Tabellarischer Überblick	249
8 Besonderheiten der Zwischenergebniseliminierung nach IFRS	250
VI Schuldenkonsolidierung	257
1 Grundlagen	259
2 Gegenstand der Schuldenkonsolidierung	259
3 Aufrechnungsdifferenzen	267
4 Konsolidierung von Haftungsverhältnissen	275
5 Besonderheiten der Schuldenkonsolidierung nach IFRS	279

VII	Umrechnung von Jahresabschlüssen ausländischer Tochterunternehmen in die Konzernberichtswährung	281
1	Grundlagen	283
2	Umrechnung nach dem HGB	287
3	Umrechnung nach den IFRS	293
4	Sonderprobleme der Umrechnung bei hochinflationären Währungen	301
VIII	Steuerlatenzierung im Konzern	303
1	Grundlagen	305
2	Entstehung von latenten Steuern auf verschiedenen Ebenen des Konzerns	308
3	Technik der Ermittlung von latenten Steuern	313
4	Ausweis latenter Steuern	315
5	Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS	316
IX	Konzerngewinn- und -verlustrechnung	319
1	Grundlagen	321
2	Einzelne Konsolidierungsvorgänge	325
3	Darstellung der Erfolgsverwendung im Konzernabschluss	355
4	Besonderheiten nach IFRS	374
X	Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung des Konzerns	377
1	Analoge Anwendung der Vorschriften für den Einzelabschluss	379
2	Erleichterungen gegenüber den Vorschriften für den Einzelabschluss	380
3	Abweichungen gegenüber den Vorschriften für den Einzelabschluss	381
4	Besonderheiten im Hinblick auf die Gliederung nach IFRS	383
XI	Konzernanhang	387
1	Relevante Regelungen und Anwendungsbereich	389
2	Funktionen	390
3	Grundsätze für die Aufstellung	392
4	Ausgewählte Einzelangaben nach HGB	397
5	Ausgewählte Einzelangaben nach IFRS	407
XII	Konzernlagebericht	411
1	Relevante Regelungen und Anwendungsbereich	413
2	Funktion	414
3	Grundsätze für die Aufstellung	414
4	Inhalte	416
5	Besonderheiten der Lageberichterstattung nach IFRS	419
XIII	Konzernkapitalflussrechnung	423
1	Relevante Regelungen, Anwendungsbereich und Zweck	425
2	Grundsätze für die Aufstellung	426
3	Fondsabgrenzung und Gliederung der Kapitalflussrechnung	427
4	Besonderheiten bei der Aufstellung von Konzernkapitalflussrechnungen	430
5	Besonderheiten der Konzernkapitalflussrechnungen nach IFRS	436
XIV	Weitere Komponenten der Konzernrechnungslegung	439
1	Konzern Eigenkapitalspiegel	441
2	Konzernsegmentberichterstattung	443
	Literaturverzeichnis	453
	Normenverzeichnis	463
	Stichwortverzeichnis	467

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Abbildungsverzeichnis	XXVII
I Grundlagen der Konzernrechnungslegung	1
1 Konzernbegriff	3
2 Regelungsüberblick und Entwicklungen	4
3 Adressaten und Zwecke	8
4 Konzerntheorien und Grundsätze	10
4.1 Generalnorm, Einheitsfiktion und Konzerntheorien	10
4.2 Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit	16
4.3 Grundsätze der Vollständigkeit und des einheitlichen Ansatzes	18
4.4 Grundsatz der einheitlichen Bewertung	23
4.4.1 Überblick	23
4.4.2 Umbewertung bei Abweichung der Wertansätze	25
4.4.3 Ausnahmen	26
4.5 Grundsatz des einheitlichen Ausweises	27
4.6 Grundsatz der Stetigkeit	28
4.7 Grundsatz der Stichtageinheitlichkeit	29
4.7.1 Überblick	29
4.7.2 Stichtagsabweichungen	30
4.8 Sonstige bedeutende Grundsätze	34
5 Aufstellung, Prüfung, Vorlage und Offenlegung	34
5.1 Aufstellung	34
5.2 Prüfung	39
5.2.1 Prüfung des Konzernabschlusses	39
5.2.2 Prüfung der Abschlüsse der Tochterunternehmen	41
5.3 Vorlage	42
5.4 Offenlegung	43
II Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen	47
1 Verpflichtung zur Aufstellung von Gesamtkonzernabschlüssen	49
1.1 Überblick	49
1.2 Grundvoraussetzungen der handelsrechtlichen Aufstellungspflicht	51
1.3 Möglichkeit der Beherrschung	51
1.3.1 Überblick	51
1.3.2 Stimmrechtsmehrheit	54
1.3.3 Organbestellungsrecht	56
1.3.4 Beherrschungsvertrag oder Satzungsbestimmung	57
1.3.5 Zweckgesellschaften	58
1.3.6 Zurechnung von Rechten	61
1.3.7 Weitere Beherrschungssachverhalte	64

1.4	Befreiungen von der Aufstellung	65
1.4.1	Überblick	65
1.4.2	Befreiung mangels konsolidierungspflichtiger Tochterunternehmen	66
1.4.3	Größenabhängige Befreiung	66
1.4.4	Befreiung durch Konzernabschluss nach internationalen Normen	70
1.5	Aufstellungspflicht und Befreiungstatbestände nach IFRS	71
2	Konsolidierungskreis	73
2.1	Überblick	73
2.2	Einbeziehungspflicht	74
2.3	Einbeziehungswahlrechte	76
2.3.1	Überblick und Konsequenzen	76
2.3.2	Beschränkungen der Rechte des Mutterunternehmens	76
2.3.3	Unverhältnismäßig hohe Kosten oder Verzögerungen in der Angabenbeschaffung	78
2.3.4	Weiterveräußerungsabsicht	79
2.3.5	Untergeordnete Bedeutung	80
2.4	Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach IFRS	81
3	Verpflichtung zur Aufstellung von Teilkonzernabschlüssen	83
3.1	Teilkonzernabschlüsse im HGB	83
3.1.1	Überblick	83
3.1.2	Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland, der EU bzw. dem EWR	85
3.1.2.1	Überblick	85
3.1.2.2	Offenlegung des befreienden Konzernabschlusses	87
3.1.2.3	Anforderungen an den befreienden Konzernabschluss	87
3.1.2.4	Ausnahmen von der Befreiung	89
3.1.3	Befreiende Konzernabschlüsse von Mutterunternehmen mit Sitz außerhalb der EU bzw. des EWR	90
3.1.3.1	Überblick	90
3.1.3.2	Offenlegung des befreienden Konzernabschlusses	93
3.1.3.3	Anforderungen an den befreienden Konzernabschluss	93
3.1.3.4	Ausnahmen von der Befreiung	95
3.2	Teilkonzernabschlüsse nach IFRS	95
4	Exkurs: Konzernabschlüsse nach dem Publizitätsgesetz	95
4.1	Überblick	95
4.2	Verpflichtung zur Erstellung von Gesamtkonzernabschlüssen	96
4.3	Verpflichtung zur Erstellung von Teilkonzernabschlüssen	99
III	Kapitalkonsolidierung	101
1	Grundlagen	103
1.1	Zweck der Kapitalkonsolidierung	103
1.2	Gegenstand der Kapitalkonsolidierung	103
1.2.1	Gesetzliche Regelung	103
1.2.2	Anteile des Mutterunternehmens an einbezogenen Unternehmen	104
1.2.2.1	(Ir-)Relevanz der Rechtsform des einbezogenen Unter- nehmens	104
1.2.2.2	(Ir-)Relevanz des Ausweises der Anteile	105

1.2.2.3	Relevanter Wertansatz der Anteile	105
1.2.2.4	Zurechnung der Anteile	105
1.2.2.5	Eigene Anteile und Rückbeteiligungen	106
1.2.2.6	Gegenseitige Beteiligungen	109
1.2.3	Konsolidierungspflichtiges Kapital der einbezogenen Unternehmen	110
1.3	Erwerbs- vs. Interessenzusammenführungsmethode	113
2	Vollkonsolidierung	114
2.1	Überblick	114
2.1.1	Grundgedanken der Erwerbsmethode	114
2.1.2	Ausprägungen der Erwerbsmethode (Buchwert- vs. Neubewertungsmethode im Überblick)	115
2.1.3	Ursachen für den Unterschied zwischen dem Beteiligungsbuchwert und dem konsolidierungspflichtigen Kapital	118
2.1.4	Zeitpunkt der Erstkonsolidierung	119
2.2	Erstkonsolidierung von Tochterunternehmen ohne Beteiligung anderer Gesellschafter (100%ige Beteiligung)	121
2.2.1	Buchwertmethode	121
2.2.1.1	Vorgehensweise	121
2.2.1.2	Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes und des konsolidierungspflichtigen Eigenkapitals	121
2.2.1.3	Verteilung der sich ergebenden Aufrechnungsdifferenzen unter Berücksichtigung der stillen Reserven und Lasten	122
2.2.1.3.1	Aufdeckung stiller Reserven und Lasten	122
2.2.1.3.2	Bilanzansatzkorrekturen	123
2.2.1.3.3	Verteilung des Unterschiedsbetrags	124
2.2.1.4	Erstellung der Konzernbilanz	124
2.2.1.5	Beispielhafter Konsolidierungsfall	125
2.2.2	Neubewertungsmethode	128
2.2.2.1	Vorgehensweise	128
2.2.2.2	Neubewertung des Eigenkapitals	128
2.2.2.3	Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes und des neu bewerteten Eigenkapitals sowie Erstellung der Konzernbilanz	130
2.2.2.4	Beispielhafter Konsolidierungsfall	131
2.3	Folgekonsolidierung von Tochterunternehmen ohne Beteiligung anderer Gesellschafter (100%ige Beteiligung)	132
2.3.1	Fortschreibung der Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden aus der Erstkonsolidierung	132
2.3.2	Folgebehandlung des nicht aufgeteilten Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung	134
2.3.2.1	Behandlung eines aktiven Unterschiedsbetrags	134
2.3.2.1.1	Ausweis in der Konzernbilanz	134
2.3.2.1.2	Planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes	134
2.3.2.1.3	Außerplanmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes	136

2.3.2.2	Folgebehandlung eines passiven Unterschiedsbetrags	136
2.3.2.2.1	Ausweis in der Konzernbilanz	136
2.3.2.2.2	Erfolgswirksame Auflösung bei Eintritt der erwarteten ungünstigen Ergebnisentwicklung	137
2.3.2.2.3	Erfolgswirksame Auflösung bei Gewinnrealisierung	137
2.3.2.3	Saldierung aktiver und passiver Unterschiedsbeträge	138
2.3.3	Veränderung der für die Kapitalkonsolidierung relevanten Größen	138
2.3.4	Fortsetzung des beispielhaften Konsolidierungsfalls	141
2.4	Besonderheiten der Kapitalkonsolidierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	144
2.4.1	Grundproblematik	144
2.4.2	Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter	145
2.4.2.1	Ausweis des Ausgleichspostens	145
2.4.2.2	Zusammensetzung des Ausgleichspostens	146
2.4.3	Auswirkungen der Anteile anderer Gesellschafter auf die Ausgestaltung der Buchwertmethode	147
2.4.3.1	Abstrakte Darstellung der Auswirkungen	147
2.4.3.1.1	Erstkonsolidierung	147
2.4.3.1.2	Folgekonsolidierung	148
2.4.3.2	Beispielhafte Darstellung der Auswirkungen	149
2.4.4	Auswirkungen der Anteile anderer Gesellschafter auf die Ausgestaltung der Neubewertungsmethode	152
2.4.4.1	Abstrakte Darstellung der Auswirkungen	152
2.4.4.2	Beispielhafte Darstellung der Auswirkungen	153
2.5	Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern	154
2.5.1	Überblick	154
2.5.2	Kettenkonsolidierung	155
2.5.2.1	Anwendung der Buchwertmethode	155
2.5.2.2	Anwendung der Neubewertungsmethode	158
2.5.3	Simultankonsolidierung	160
2.5.3.1	Gleichungsverfahren	160
2.5.3.2	Matrizenrechnung	163
3	Quotenkonsolidierung	165
3.1	Merkmale eines Gemeinschaftsunternehmens	165
3.2	Grundsätzliche Vorgehensweise der Quotenkonsolidierung	167
3.3	Beispielhafter Konsolidierungsfall	168
3.4	Beurteilung	169
4	Ent- und Übergangskonsolidierung von Tochterunternehmen	172
4.1	Überblick	172
4.2	Entkonsolidierung	172
4.2.1	Entkonsolidierung ohne die Beteiligung anderer Gesellschafter	172
4.2.1.1	Fiktion des Einzelabgangs	172
4.2.1.2	Ermittlung des Veräußerungserfolgs	173
4.2.1.3	Behandlung der Unterschiedsbeträge	174
4.2.2	Entkonsolidierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	175
4.3	Übergangskonsolidierung	176

5	Besonderheiten der Kapitalkonsolidierung nach IFRS	178
5.1	Überblick	178
5.2	Behandlung des nicht aufgeteilten Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung	178
5.3	Kapitalkonsolidierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter	181
IV	Bewertung von Beteiligungen nach der Equity-Methode	187
1	Anwendungsbereich der Equity-Methode	189
2	Merkmale eines assoziierten Unternehmens	190
3	Vorgehen bei der Equity-Methode	193
3.1	Grundgedanken der Equity-Methode im Vergleich zur Kapitalkonsolidierung	193
3.2	Erstbewertung nach der Buchwertmethode	195
3.3	Folgebewertung nach der Buchwertmethode	197
3.4	Weitere Problemfelder bei der Equity-Methode	202
4	Beendigung der Equity-Methode	203
4.1	Übergänge zwischen Equity-Methode und Kapitalkonsolidierung	203
4.2	Übergang von der Equity-Methode auf die Anschaffungskostenmethode	204
5	Equity- und Anschaffungskostenmethode im Vergleich	204
6	Besonderheiten der Equity-Methode nach IFRS	206
6.1	Anwendungsbereich der Equity-Methode im Konzernabschluss	206
6.2	Erst- und Folgebewertung nach der Neubewertungsmethode	207
V	Zwischenergebniseliminierung	209
1	Grundlagen	211
1.1	Begriff und Zweck der Zwischenergebniseliminierung	211
1.2	Relevante Regelungen	213
2	Kriterien der Zwischenergebniseliminierung	214
2.1	Überblick	214
2.2	Voraussetzungen	215
2.2.1	Lieferung oder Leistung zwischen einbezogenen Unternehmen	215
2.2.2	Vorliegen eines Vermögensgegenstands	216
2.2.3	Aktivierung in der Konzernbilanz	217
2.2.4	Konzernspezifisch nicht zulässiger Wertansatz	218
2.3	Befreiungstatbestände	218
3	Ermittlung der Zwischenergebnisse	220
3.1	Organisatorische Voraussetzungen	220
3.2	Ermittlung der auf konzerninternen Lieferungen und Leistungen beruhenden Vermögensgegenstände	222
3.3	Bewertung der auf konzerninternen Lieferungen und Leistungen beruhenden Vermögensgegenstände	223
3.3.1	Konkretisierung des Begriffs ‚Zwischenergebnisse‘	223
3.3.2	Konzernanschaffungskosten	225
3.3.3	Konzernherstellungskosten	227

3.3.3.1	Grundlagen und Problemstellung	227
3.3.3.2	Anpassung der Herstellungskosten in der HB II	228
3.3.3.3	Ermittlung der Konzernherstellungskosten	229
3.3.4	Pauschale Ermittlung der Zwischenergebnisse	232
4	Verrechnung der Zwischenergebnisse	232
4.1	Grundlagen	232
4.2	Durchführung der Verrechnung	235
4.2.1	Überblick	235
4.2.2	Erfolgswirksame Verrechnung	235
4.2.3	Erfolgsneutrale Verrechnung	236
5	Besonderheiten bei Beteiligung anderer Gesellschafter	238
5.1	Besonderheiten bei Beteiligung anderer Gesellschafter an Tochterunternehmen	238
5.1.1	Umfang der Zwischenergebniseliminierung	238
5.1.2	Verrechnung der auf die Beteiligung anderer Gesellschafter entfallenden Zwischenergebnisse	239
5.2	Besonderheiten bei Anwendung der Quotenkonsolidierung	239
5.2.1	Grundlagen	239
5.2.2	Umfang der Zwischenergebniseliminierung	240
6	Besonderheiten bei Anwendung der Equity-Methode	243
6.1	Grundlagen	243
6.2	Ausmaß der Zwischenergebniseliminierung	243
6.2.1	Überblick	243
6.2.2	Bedeutung der Einordnung der Equity-Methode als Bewertungs- oder Konsolidierungsmethode für die Abgrenzung der zu berücksichtigenden Lieferungen und Leistungen	244
6.2.3	Vollständige oder anteilige Eliminierung von Zwischenergebnissen	245
6.2.3.1	Gesetzliche Regelung	245
6.2.3.2	Umfang der Zwischenergebniseliminierung bei assoziierten Unternehmen	245
6.2.3.3	Umfang der Zwischenergebniseliminierung bei Gemeinschaftsunternehmen	246
6.2.3.4	Umfang der Zwischenergebniseliminierung bei nichtkonsolidierten Tochterunternehmen	246
6.3	Befreiungstatbestände	247
6.3.1	Überblick	247
6.3.2	Allgemeine Ausnahmeregelung	247
6.3.3	Besondere Ausnahmeregelung gemäß § 312 Abs. 5 Satz 3 HGB	248
6.4	Verrechnung von Verbundergebnissen	248
7	Tabellarischer Überblick	249
8	Besonderheiten der Zwischenergebniseliminierung nach IFRS	250
8.1	Grundlagen	250
8.2	Ermittlung und Verrechnung der Zwischenergebnisse	251
8.3	Zwischenergebniseliminierung bei Beteiligung anderer Gesellschafter, Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode	252
8.4	Tabellarischer Überblick	254

VI	Schuldenkonsolidierung	257
1	Grundlagen	259
2	Gegenstand der Schuldenkonsolidierung	259
2.1	Überblick	259
2.2	Behandlung einzelner Bilanzpositionen	261
2.2.1	Grundlagen	261
2.2.2	Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	262
2.2.3	Forderungen und Verbindlichkeiten aus eingeforderten ausstehenden Einlagen	262
2.2.4	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	263
2.2.5	Anzahlungen	264
2.2.6	Rechnungsabgrenzungsposten	264
2.2.7	Rückstellungen	265
2.2.8	Anleihen	266
2.3	Ausnahmeregelung für Schuldverhältnisse von untergeordneter Bedeutung	267
3	Aufrechnungsdifferenzen	267
3.1	Arten von Aufrechnungsdifferenzen im Überblick	267
3.2	Arten von Aufrechnungsdifferenzen im Detail	268
3.2.1	„Unechte“ Aufrechnungsdifferenzen	268
3.2.2	Aufrechnungsdifferenzen aufgrund abweichender Abschlussstichtage	269
3.2.3	„Echte“ Aufrechnungsdifferenzen	270
3.3	Verrechnung von Aufrechnungsdifferenzen	270
3.3.1	Überblick	270
3.3.2	Grundsatz der periodenanteiligen Verrechnung	271
3.3.3	Behandlung der Aufrechnungsdifferenzen des abgelaufenen Geschäftsjahres	272
3.3.4	Behandlung der Aufrechnungsdifferenzen in den Folgeperioden	272
3.3.5	Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen aus der Währungs-umrechnung	274
4	Konsolidierung von Haftungsverhältnissen	275
4.1	Grundlagen	275
4.2	Haftungsverhältnisse gegenüber einbezogenen Unternehmen	276
4.3	Haftungsverhältnisse gegenüber konzernfremden Dritten für Verbindlichkeiten anderer einbezogener Unternehmen	277
4.4	Sonstige finanzielle Verpflichtungen	278
5	Besonderheiten der Schuldenkonsolidierung nach IFRS	279
VII	Umrechnung von Einzelabschlüssen ausländischer Tochterunternehmen in die Konzernberichtswährung	281
1	Grundlagen	283
2	Umrechnung nach dem HGB	287
2.1	Umrechnung nach der modifizierten Stichtagskursmethode	287

2.2	Behandlung der Umrechnungsdifferenzen	290
2.3	Berichterstattung über die Kursumrechnung	292
3	Umrechnung nach den IFRS	293
3.1	Bestimmung der Umrechnungsmethode	293
3.2	Umrechnung nach der Zeitbezugsmethode	295
3.3	Umrechnung nach der modifizierten Stichtagskursmethode	299
3.4	Berichterstattung über die Kursumrechnung	300
4	Sonderprobleme der Umrechnung bei hochinflationären Währungen	301
VIII Steuerlatenzierung im Konzern		303
1	Grundlagen	305
1.1	Begriff und Zweck der latenten Steuern im Konzern	305
1.2	Anzuwendendes Steuerrecht	307
1.3	Relevante Normen der Steuerlatenzierung im Einzel- und im Konzernabschluss und deren Anwendungsbereich	307
2	Entstehung von latenten Steuern auf verschiedenen Ebenen des Konzerns	308
2.1	Überblick	308
2.2	Steuerlatenzierung auf der Basis der HB I bei Abweichungen zwischen handelsrechtlichem Ergebnis und steuerlichem Einkommen (1. Stufe)	309
2.3	Steuerlatenzierung bei Aufstellung der HB II aufgrund der Anpassung an die konzerneinheitlichen Ansatz und Bewertungsmaßstäbe (2. Stufe)	310
2.4	Steuerlatenzierung aufgrund von Konsolidierungsmaßnahmen (3. Stufe)	311
3	Technik der Ermittlung von latenten Steuern	313
3.1	Anzuwendende Steuersätze	313
3.2	Bemessungsgrundlage	314
4	Ausweis latenter Steuern	315
5	Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern nach IFRS	316
IX Konzerngewinn- und -verlustrechnung		319
1	Grundlagen	321
1.1	Anwendungsbereich und gesetzliche Regelungen	321
1.2	Aufstellung der Konzerngewinn- und -verlustrechnung	322
1.2.1	Aufstellung nach dem HGB	322
1.2.2	Aufstellung nach dem Publizitätsgesetz	322
1.3	Verzicht auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung	323
1.3.1	Grundsatz der Wesentlichkeit	323
1.3.2	Verhältnis des Verzichts auf die Aufwands- und Ertragskonsolidierung zum Verzicht auf die Zwischenergebniseliminierung	324
2	Einzelne Konsolidierungsvorgänge	325
2.1	Überblick	325
2.2	Aufwands- und Ertragskonsolidierung bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens oder des Umsatzkostenverfahrens	326
2.3	Konsolidierung der Innenumsatzerlöse	327

2.3.1	Überblick	327
2.3.2	Innenumsatzerlöse aus Lieferungen	328
2.3.2.1	Überblick	328
2.3.2.2	Von liefernden Konzernunternehmen hergestellte oder bearbeitete Gegenstände	328
2.3.2.2.1	Lieferungen in das Anlagevermögen des empfangenden Konzernunternehmens	328
2.3.2.2.2	Lieferungen in das Umlaufvermögen des empfangenden Konzernunternehmens	332
2.3.2.3	Von liefernden Konzernunternehmen erworbene und unbearbeitet weiterveräußerte Gegenstände	340
2.3.2.3.1	Überblick	340
2.3.2.3.2	Lieferungen in das Anlagevermögen des empfangenden Konzernunternehmens	340
2.3.2.3.3	Lieferungen in das Umlaufvermögen des empfangenden Konzernunternehmens	341
2.3.3	Innenumsatzerlöse aus Leistungen	343
2.4	Konsolidierung anderer Erträge und Aufwendungen	345
2.4.1	Überblick	345
2.4.2	Andere Erträge aus Leistungen	346
2.4.2.1	Verrechnung mit den Aufwendungen des Empfängers	346
2.4.2.2	Aktivierung der Aufwendungen beim Empfänger	346
2.4.3	Andere Erträge aus Lieferungen	348
2.4.4	Andere Aufwendungen aus Lieferungen	349
2.5	Konsolidierung von Ergebnisübernahmen im Konsolidierungskreis	350
2.5.1	Überblick	350
2.5.2	Ergebnisübernahmen aufgrund von Ergebnisübernahmeverträgen	350
2.5.3	Erträge aus Beteiligungen	351
2.6	Konsolidierungsvorgänge aus dem Bereich der erfolgswirksamen Schuldenkonsolidierung	352
2.6.1	Abschreibung von Forderungen gegenüber einbezogenen Unternehmen	352
2.6.2	Konsolidierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gegenüber einbezogenen Unternehmen	352
2.7	Konsolidierungsvorgänge im Bereich der erfolgswirksamen Kapitalkonsolidierung	353
2.8	Konsolidierungsvorgänge im Bereich der Bewertung von Beteiligungen nach der Equity-Methode	354
2.9	Konsolidierung im Bereich der latenten Steuern	355
3	Darstellung der Erfolgsverwendung im Konzernabschluss	355
3.1	Übersicht und rechtliche Grundlagen	355
3.1.1	Darstellung der Erfolgsverwendung im Einzelabschluss	355
3.1.2	Darstellung der Erfolgsverwendung im Konzernabschluss	356
3.1.3	Zur Diskussion um die Bestimmung des auszuweisenden Konzernbilanzergebnisses	357
3.2	Darstellung der Erfolgsverwendung bei ergebniswirksamer Verrechnung der Konsolidierungsunterschiede	358
3.2.1	Überblick	358

3.2.2	Ergebniswirksame Verrechnung der Konsolidierungsunterschiede mit dem „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“	359
3.2.2.1	Darstellung	359
3.2.2.2	Kritische Würdigung	363
3.2.3	Modifikation: Ausweis der Konsolidierungsunterschiede in einem Sonderposten	365
3.3	Darstellung der Erfolgsverwendung bei Identität zwischen dem Konzernbilanzgewinn/-verlust und dem Bilanzgewinn/-verlust des Mutterunternehmens	367
3.3.1	Überblick	367
3.3.2	Entwicklung der Erfolgsverwendungsrechnung	368
3.3.3	Kritische Würdigung	371
3.4	Verzicht auf die Erfolgsverwendungsrechnung im Konzernabschluss	372
4	Besonderheiten nach IFRS	374
4.1	Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach IFRS	374
4.2	Darstellung der Erfolgsverwendung nach IFRS	375
X	Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung des Konzerns	377
1	Analoge Anwendung der Vorschriften für den Einzelabschluss	379
2	Erleichterungen gegenüber den Vorschriften für den Einzelabschluss	380
3	Abweichungen gegenüber den Vorschriften für den Einzelabschluss	381
3.1	Gesetzlich vorgeschriebene Abweichungen	381
3.2	Abweichungen aufgrund der Eigenart des Konzernabschlusses	382
4	Besonderheiten im Hinblick auf die Gliederung nach IFRS	383
XI	Konzernanhang	387
1	Relevante Regelungen und Anwendungsbereich	389
2	Funktionen	390
3	Grundsätze für die Aufstellung	392
3.1	Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns	392
3.2	Inhaltliche Anforderungen an die Berichterstattung	393
3.3	Aufbau und Gliederung des Konzernanhangs	395
3.4	Zusammenfassung des Konzernanhangs mit dem Anhang des Mutterunternehmens	396
4	Ausgewählte Einzelangaben nach HGB	397
4.1	Überblick	397
4.2	Berichtspflichten zum Konsolidierungskreis i. w. S.	397
4.2.1	Überblick	397
4.2.2	Angaben zu den Tochterunternehmen	398
4.2.3	Angaben zu assoziierten Unternehmen	399
4.2.4	Angaben zu quotenkonsolidierten Unternehmen	399
4.2.5	Angaben zu anderen Unternehmen, an denen eine Beteiligung von mindestens 20 % besteht	400
4.2.6	Schutzklauseln zur Abwendung erheblicher Nachteile	400

4.2.7	Angaben bei wesentlicher Änderung des Konsolidierungskreises i. w. S.	401
4.3	Berichtspflichten zu den Konsolidierungsvorgängen	402
4.3.1	Angaben zu den Konsolidierungsvorgängen	402
4.3.2	Angaben zu Abweichungen von Konsolidierungsmethoden	403
4.4	Berichtspflichten zu den Ansatz- und Bewertungsvorschriften	403
4.4.1	Angaben zu den angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden	403
4.4.2	Angaben zu Abweichungen von Ansatz- und Bewertungsmethoden	404
4.4.3	Angaben zur Währungsumrechnung	404
4.5	Angaben zu einzelnen Posten	405
4.6	Zusätzliche Angaben im Hinblick auf die Generalnorm	406
4.7	Sonstige Angaben	407
5	Ausgewählte Einzelangaben nach IFRS	407
XII	Konzernlagebericht	411
1	Relevante Regelungen und Anwendungsbereich	413
2	Funktion	414
3	Grundsätze für die Aufstellung	414
4	Inhalte	416
4.1	Überblick	416
4.2	Inhalte im Detail	417
4.2.1	Grundlagen des Konzerns	417
4.2.2	Wirtschaftsbericht	417
4.2.3	Nachtragsbericht	418
4.2.4	Prognose-, Chancen- und Risikobericht	418
4.2.5	Weitere Inhalte	419
5	Besonderheiten der Lageberichterstattung nach IFRS	419
XIII	Konzernkapitalflussrechnung	423
1	Relevante Regelungen, Anwendungsbereich und Zweck	425
2	Grundsätze für die Aufstellung	426
3	Fondsabgrenzung und Gliederung der Kapitalflussrechnung	427
3.1	Abgrenzung des Finanzmittelfonds	427
3.2	Gliederung der Kapitalflussrechnung	428
3.2.1	Grundlagen	428
3.2.2	Direkte Darstellung aller Zahlungssalden	429
3.2.3	Indirekte Darstellung des Zahlungssaldos aus laufender Geschäftstätigkeit sowie direkte Darstellung der Zahlungssalden aus Investition und Finanzierung	430
4	Besonderheiten bei der Aufstellung von Konzernkapitalflussrechnungen	430
4.1	Anwendung der Einheitsfiktion auf die Konzernkapitalflussrechnung	430
4.2	Herleitungsformen der Konzernkapitalflussrechnung	431

4.3	Abgrenzung zwischen den Tätigkeitsbereichen in der Konzernkapitalflussrechnung	432
4.4	Währungsumrechnung in der Konzernkapitalflussrechnung	432
4.5	Abgrenzung des Konsolidierungskreises und Berücksichtigung von Änderungen im Konsolidierungskreis	434
4.5.1	Abgrenzung des Konsolidierungskreises	434
4.5.2	Berücksichtigung von Änderungen im Konsolidierungskreis	434
4.6	Behandlung von Gemeinschaftsunternehmen und von assoziierten Unternehmen	435
4.7	Angabe von wesentlichen Fondsbeständen, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen	436
5	Besonderheiten der Konzernkapitalflussrechnungen nach IFRS	436
XIV	Weitere Komponenten der Konzernrechnungslegung	439
1	Konzerneigenkapitalspiegel	441
1.1	Relevante Regelungen, Anwendungsbereich und Funktion	441
1.2	Grundsätze für die Aufstellung und Einzelangaben	441
1.3	Besonderheiten nach IFRS – Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung	443
2	Konzernsegmentberichterstattung	443
2.1	Relevante Regelungen und Anwendungsbereich	443
2.2	Funktion	444
2.3	Grundsätze für die Aufstellung	445
2.4	Abgrenzung der Segmente	446
2.4.1	Bestimmung der operativen Segmente	446
2.4.2	Bestimmung der anzugebenden operativen Segmente	447
2.5	Angabepflichten	448
2.6	Besonderheiten nach IFRS	450
	Literaturverzeichnis	453
	Normenverzeichnis	463
	Stichwortverzeichnis	467