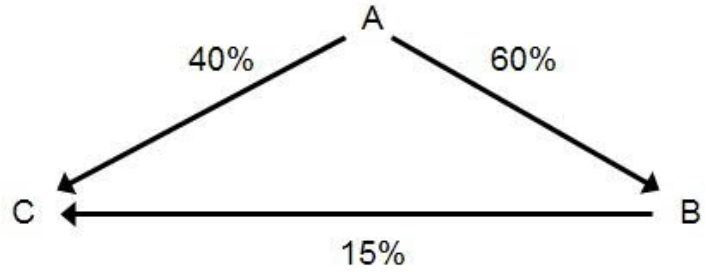
Gliederung

1. Grundlagen der Konzernrechnungslegung
2. Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Konzern
3. Konsolidierungsvorgänge bei Vollkonsolidierung
   3.1. Kapitalkonsolidierung
   3.2. Schuldenkonsolidierung
   3.3. Zwischenergebniskonsolidierung
   3.4. Aufwands- und Ertragskonsolidierung
4. Sonderformen der Konsolidierung, konsolidierungsähnliche Bewertung
   4.1. Quotenkonsolidierung
   4.2. Equity-Methode

E1-1
Wer ist Tochter von A?
Dargestellt sind die Stimmrechtsverhältnisse.

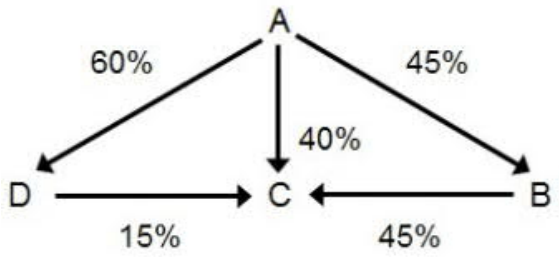


Rechts-beziehung	Unmittelbare Stimmrechte	Mittelbare Stimmrechte	Summe	Rechtsfolge

E1-2
Wer ist Tochterunternehmen von A?

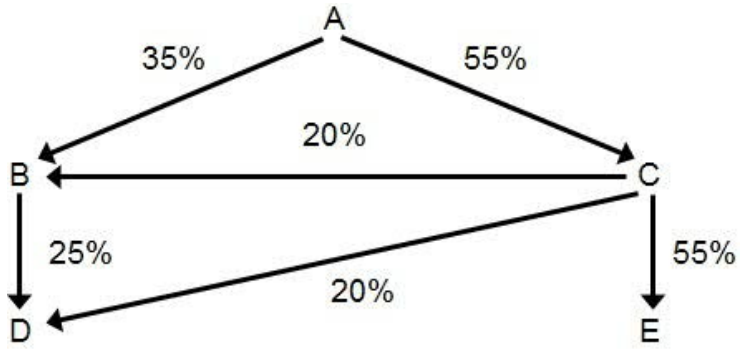
A
↓ 60 % Stimmrechtsanteil
B
↓ Beherrschungsvertrag
C
↓ Besetzungsrecht des Aufsichtsrats nach § 290 (2) Nr. 2 HGB
D

E1-3



Rechts-beziehung	Unmittelbare Stimmrechte	Mittelbare Stimmrechte	Summe	Rechtsfolge

E1-4

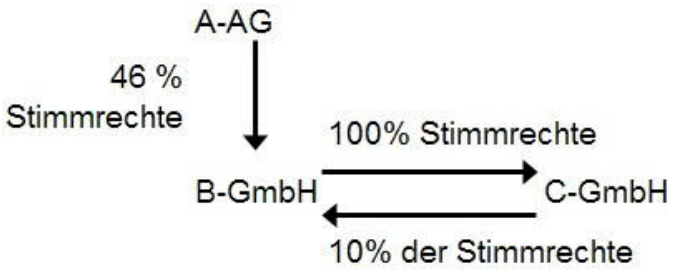


Rechts-beziehung	Unmittelbare Stimmrechte	Mittelbare Stimmrechte	Summe	Rechtsfolge

E1-5

Wie hoch ist der Stimmrechtsanteil der A-AG an der B-GmbH? Besteht für die A-AG die grundsätzliche Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses?

➔ § 290 (1) i.V. m. §290 (4) HGB



Berechnung:

E1-6

Die X-AG mit Sitz im Inland hält 425.000 Aktien der Y-AG, darunter 230.000 stimmrechtslose Vorzugsaktien.

Die Y-AG weist folgendes Eigenkapital aus (in EUR):

I.	Gezeichnetes Kapital	2.000.000	
	- eigener Anteile	76.000	
			1.924.000
II.	Kapitalrücklage		12.376.000
III.	Gewinnrücklagen		35.568.000
IV.	Bilanzgewinn		3.824.266
	(davon Gewinnvortrag: 4.266)		

Das gezeichnete Kapital ist in 400.000 Stammaktien mit jeweils einem Stimmrecht und in 600.000 stimmrechtslose Vorzugsaktien zerlegt.

Bei den erworbenen eigenen Anteilen handelt es sich ausschließlich um Stammaktien.

Entscheiden Sie, ob die X-AG aufgrund der dargestellten Verhältnisse grundsätzlich zur Aufstellungen eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Die Entscheidung ist rechnerisch zu begründen.

E1-7

Die M-AG mit Sitz in München hält 55% der Stimmrechte an der T1-GmbH in Starnberg, der wiederum eine Beteiligung an der TT1-GmbH (ebenfalls Starnberg) einen Stimmrechtsanteil an dieser von 70% gewährleistet. Weiter besitzt die M-AG 60% der T2-OHG in Augsburg, in deren Besitz sich die restlichen 30% an der TT1-GmbH befinden. Über das Vermögen der T2-OHG ist das Insolvenzverfahren eröffnet. Daneben hält die M-AG noch einen Anteil von 20% an der T3-AG in Kempten, der sich die TT2-AG in Lindau durch Beherrschungsvertrag unterstellt hat. Der Anteil an der T3-AG wird von der M-AG nur als lukrative Geldanlage gesehen; an eine wirtschaftliche Zusammenarbeit ist nicht gedacht. Außerdem besteht eine 25%ige Beteiligung an der T4-Corp. in den USA, deren Geschäftspolitik wegen ihrer technologischen und finanziellen Abhängigkeit von der M-AG bestimmt wird.

a) Zeichnen Sie ein Schaubild der Unternehmensverflechtung!

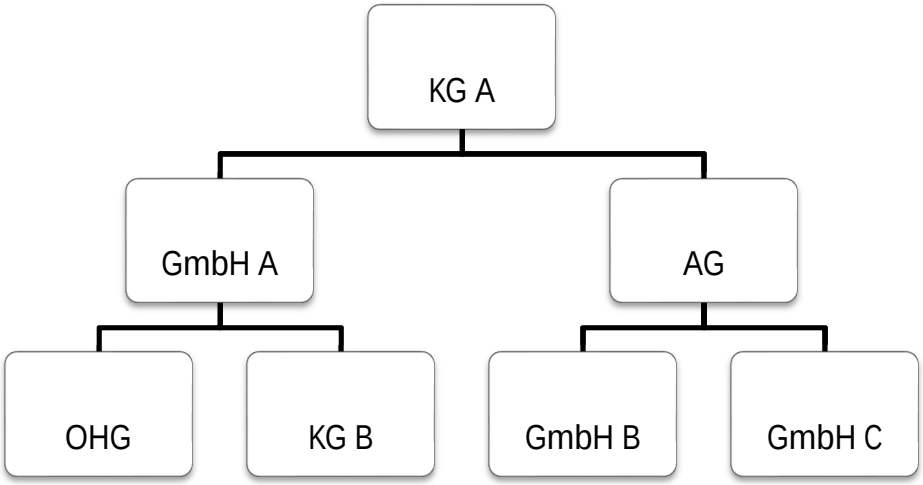
b) Wer muss im vorliegenden Fall grundsätzlich einen Konzernabschluss aufstellen? Gibt es Ausnahmen von dieser Erstellungspflicht? Wenn ja - welche?

c) Welche Unternehmen sind im Wege der Vollkonsolidierung in den jeweiligen Konzernabschluss grundsätzlich einzubeziehen, welche nicht?

E1-8

Welches Unternehmen ist als Mutterunternehmen in folgenden Fällen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet?

a) Folgender reiner Inlandskonzern liegt vor. Die Größengrenze für kleine Konzerne nach HGB ist durchweg überschritten.



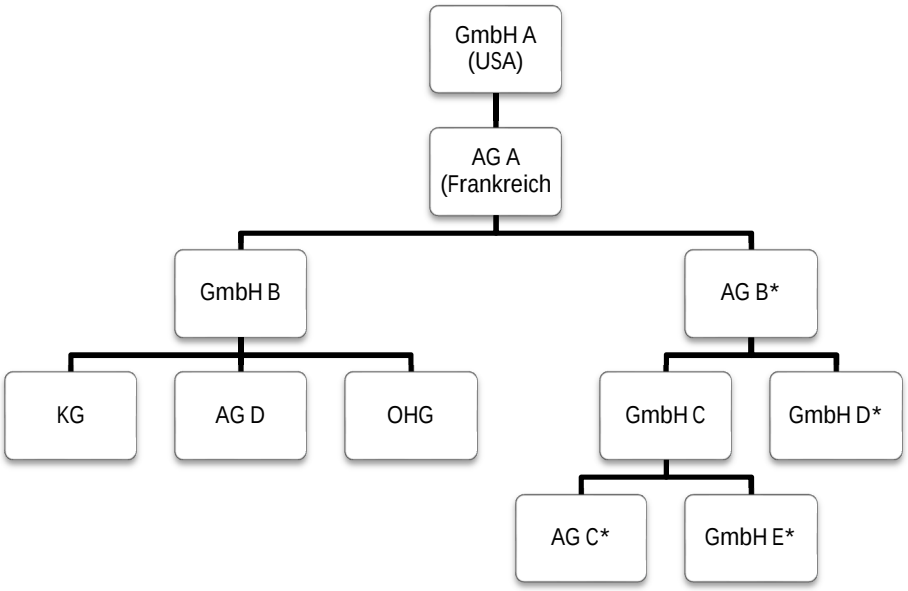
b) Konzernstruktur wie in a), aber folgende Größenrelationen liegen am Abschlussstichtag vor. Entsprechende Relationen galten auch am vorangegangenen Stichtag, bei der KG auch an den beiden vorangegangenen Stichtagen.

	Bilanzsumme Mio. EUR	Umsatz Mio. EUR	Arbeitnehmer
KG A	70	180	3.000
GmbH A	5	15	250
OHG	3	10	400
KG B	2	4	200
AG	20	50	1.000
GmbH B	4	15	300
GmbH C	11	5	200
KG-A-Konzernwerte*	59	121	5.600
GmbH-A-Teilkonzernwerte*	7	25	850
AG Teilkonzernwerte*	12	30	1.500

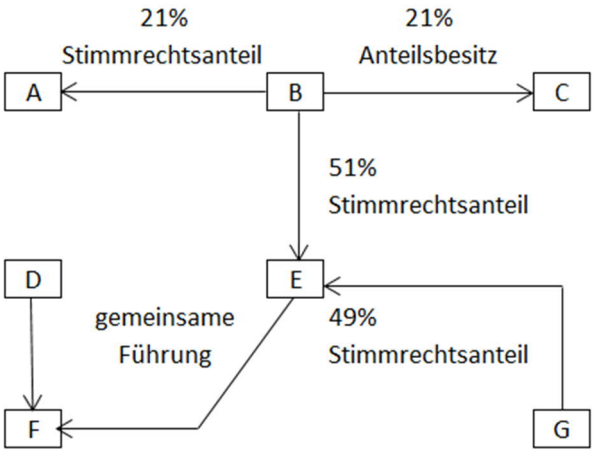
*Teilkonzernwerte nach Vornahme notwendiger Konsolidierungen, also geringer als die Summe der jeweiligen Einzelbilanzen.

E1-9

Folgende Konzernverflechtung ist gegeben.
Außer der „GmbH A“ haben alle Unternehmen ihren Sitz im EU-Raum, davon die mit * gekennzeichnete im Inland.
Zur besseren Übersichtlichkeit werden für die Auslandsfirmen die deutschen Kürzel verwendet. Die Größengrenzen sind überall überschritten.
Wer muss in Deutschland eine Konzernbilanz erstellen?



E1-10



a) Wer muss einen Konzernabschluss aufstellen?
b) Welche Unternehmen sind wie in diesen Abschluss einzubeziehen bzw. in diesem Abschluss zu berücksichtigen?

Annahme: Die aus den jeweiligen Anteilen ableitbaren Vermutungen sind nicht widerlegt.

E2-1

Die Bauer GmbH in Frankfurt a. M. ist Mutterunternehmen eines Konzerns. Wie sind folgende Sachverhalte bei Tochterunternehmen aus Konzernsicht zu aktivieren oder zu passivieren?

a) Die Hebewerkzeuge-GmbH hat in ihrem Abschluss 300.000 € Entwicklungskosten für ein selbst geschaffenes Patent als Aufwand in der GuV erfasst.

b) Die Maier-OHG hat als Personengesellschaft keine latenten Steuern ausgewiesen, obwohl

   a. aktive latente Steuern vorhanden sind,

   b. passive latente Steuern vorhanden sind.

c) Die Produits mécaniques S.A. in Bordeaux hat selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aktiviert.

d) Die Hebewerkzeuge GmbH hat ein Disagio aus Verbindlichkeitenaufnahme nicht aktiviert (Betrag des Diagios: 100.000 EUR – 10.000 EUR Abschreibung, Laufzeit 10 Jahre).

e) Die Hebewerkzeuge GmbH hat bei der Maier OHG (beide Tochterunternehmen der Bauer GmbH) ein Patent entgeltlich erworben und aktiviert, welches die Maier OHG selbst entwickelt hatte.
(120.000 EUR Anschaffungskosten – 24.000 EUR lineare Abschreibung = 96.000 EUR).

f) Ein ausländisches Tochterunternehmen hat in Übereinstimmung mit seinen nationalen Rechtsnormen eine Aufwandsrückstellung für unterlassene Instandhaltung gebildet, die im April des Folgejahres nachgeholt wurde.

E2-2

Für den Bauer–Konzern (Mutter: Bauer GmbH, Frankfurt a. M.) sollen konzerneinheitlich folgende Bewertungsgrundsätze gelten:

- In die Herstellungskosten werden auch alle zulässigen Gemeinkosten eingerechnet.
- Abschreibungen werden im Regelfall linear vorgenommen.
- Sonstige Bewertungswahlrechte sollen so ausgeübt werden, dass möglichst in diesem Jahr ein großer Erfolg ausgewiesen wird.

Wie werden die folgenden Sachverhalte bei den Tochterwerken gemäß § 308 HGB konzerneinheitlich bewertet?

a) Die Hebewerkzeug GmbH hat am Jahresende eine Hebevorrichtung selbst erstellt und in ihrer Handelsbilanz mit 260.000 EUR bewertet.
Nicht eingerechnet wurden dabei angemessene anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung und sozialer Leistungen in Höhe von 120.000 EUR sowie auf den Herstellungszeitraum entfallende Fremdkapitalzinsen in Höhe von 20.000 EUR.

b) Die Maier-OHG hat in diesem Jahr ein Gebäude, das einen Buchwert nach planmäßiger Jahresabschreibung von 10 Mio. EUR hatte, auf den Wert von 7 Mio. EUR abgeschrieben, nachdem sie im Rahmen einer „vernünftiger kaufmännischen Beurteilung“ zu diesem Wertansatz gelangte.

c) Die Produits mécaniques S.A. in Bordeaux hat anfangs des Jahres in eine Fertigungsstraße 20 Mio. EUR investiert und nach Abschreibung von 40 % degressiv mit 12 Mio. EUR bilanziert. Aus Konzernsicht muss mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren gerechnet werden.

d) Die Bauer-GmbH hat die Anschaffungskosten eines Vorratspostens mit Lifo-Verfahren mit 450.000 € bewertet. Ein anderes zulässiges Bewertungsverfahren führt zu einem Wertansatz von 500.000 €.

e) Die Visser-Production, Amsterdam, hat einen Vorratsposten mit Anschaffungskoten von 80.000 EUR mit dem heutigen Wiederbeschaffungspreis von 150.000 EUR bilanziert, was nach niederländischem Bilanzrecht möglich ist.

f) Die Hebewerkzeug GmbH hat Wertpapiere des Anlagevermögens mit 3 Mio. EUR bilanziert, weil der Börsenkurswert (wahrscheinlich vorübergehend) auf diesen Betrag gesunken ist. Im Vorjahr waren diese Papiere zu Anschaffungskosten von 4 Mio. EUR bilanziert gewesen.

E2-3

Leiten Sie aus untenstehender Handelsbilanz I der Hebewerkzeuge GmbH tabellarisch die Handelsbilanz II im Rahmen des Konzernabschlusses des Bauer-Konzerns ab, indem Sie die Ansatz - und Bewertungsänderungen der vorangegangenen Übungen 1 und 2 berücksichtigen.

Ansatzwahlrechte sollen gewinnerhöhend ausgenutzt werden. Korrigieren Sie am Schluss auch die Steuerabgrenzung mit fiktiv 50% Steueranteil der Erfolgsänderung.

Hebewerkzeuge GmbH (TEUR)	HB I		Korrekturbuchungen		HB II	
	Aktiva	Passiva	S	H	Aktiva	Passiva
Immaterielle Wirtschaftsgüter						
Patente	96					
Firmenwert	0					
Sachanlagen						
Grundstücke	1.000					
Maschinelle Anlagen	260					
Finanzanlagen	3.000					
Umlaufvermögen	5.000					
ARA (Disagio)	0					
Aktive Latente Steuern						
Eigenkapital						
Stammkapital		1.000				
Gewinnrücklagen		656				
Jahresüberschuss		500				
Passive latent St.		200				
Verbindlichkeiten		7.000				
Summe	9.356	9.356				

Hebewerkzeuge GmbH (TEUR)	GuV-Rechnung I		Korrekturbuchungen		GuV-Rechnung II	
Umsatzerlöse		16.240				
Andere aktivierte Eigenleistungen		260				
Sonstige betriebl. Erträge		0				
Abschr. auf immat. u. Sachanlagen	600					
Abschr. auf Finanzanlagen	1.000					
Zinsaufwand	100					
Steueraufwand	600					
Übr. Aufwendungen	13.700					
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag	500					
Summe	16.500	16.500				

E3.1

Im Zuge Ihrer Expansionsstrategie und zur Aufrechterhaltung Ihrer Marktstellung erwarb die M-AG am 28.12.t_1 eine Beteiligung an der T-AG zu einem Kaufpreis von 1.130 TEUR.

Nach den erfolgten Anpassungen an den konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsrahmen liefern die Handelsbilanzen II zum 31.12. t_1 die folgenden Daten (Angaben in TEUR; vereinfachte Darstellung):

	M-AG		T-AG	
Handelsbilanz II	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva
Grundstücke	400		200	
Maschinen	1.500		800	
Anteile an verbundenen Unternehmen	1.330		200	
Vorräte	800		300	
Sonstiges Umlaufvermögen	1.450		1.350	
gezeichnetes Kapital		1.500		400
Kapitalrücklage		300		100
Gewinnrücklagen		1.000		300
Jahresüberschuss		200		100
Rückstellungen		1.000		500
Sonstige Passiva		1.480		1.450
Summe	5.480	5.480	2.850	2.850

Gewinn- und Verlustrechnung

	Aufw.	Ertr.	Aufw.	Ertr.
Umsatzerlöse		1.450		685
Materialaufwand	300		200	
Abschreibungen auf Maschinen	300		160	
Sonstige Erträge und Aufwendungen	600		200	
Gewinn vor Steuern	250		125	
Steuern v. Einkommen und Ertrag	50		25	
Jahresüberschuss	200		100	

Die Aktiva der T-AG beinhalten folgende stille Reserven:

- Grundstücke: 50 TEUR,
- Maschinen: 100 TEUR.

Im Folgenden soll die Kapitalkonsolidierung durchgeführt werden, und zwar als Erst- und als Folgekonsolidierung sowohl für den Fall eines 100%igen als auch eines geringeren Anteilsbesitzes.

E3.1-1a) Kapitalkonsolidierung bei 100%igem Anteilsbesitz – Erstkonsolidierung

Nebenrechnung
Vollständige Zuordnung stiller Reserven/Lasten auf Vermögensgegenstände und/oder Schulden des Tochterunternehmens

Grundstücke		
Maschinen		
Neubewertungsrücklage		

Erstellung der HB III für die T-AG zum 31.12.t_1

	HB II	Korrekturbuchungen		HB III
		S	H	
Aktiva				
Grundstücke	200			
Maschinen	800			
Anteile an verbundenen Unternehmen	200			
Vorräte	300			
Sonstiges Umlaufvermögen	1.350			
Summe	2.850			
Passiva				
gezeichnetes Kapital	400			
Kapitalrücklage	100			
Gewinnrücklagen	300			
Jahresüberschuss	100			
Rückstellungen	500			
Sonstige Passiva	1.450			
Summe	2.850			

Konsolidierung - Nebenrechnung
(1) Aufrechnung des Beteiligungsbuchwerts des MU
mit dem neu bewerteten EK des TU (HB III)

Gezeichnetes Kapital		
Kapitalrücklage		
Gewinnrücklagen		
Neubewertungsrücklage		
Jahresüberschuss		
Anteile an verbundenen Unternehmen		
…….. Unterschiedsbetrag		

(2) Nicht zuordenbarer aktiver/passiver Unterschiedsbetrag

(3) Dotierung des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter

	M-AG HB II	T-AG HB III	Summen-abschluss	Konsolidierung		Konzern-abschluss
				S	H	
Bilanz						
Aktiva						
Geschäfts- oder Firmenwert						
Grundstücke	400					
Maschinen	1.500					
Anteile an verb. Unternehmen	1.330					
Vorräte	800					
Sonstiges UV	1.450					
Ausgleichsposten aus Kapitalkonsolidierung						
Summe	5.480					
Passiva						
Gezeichnetes Kapital	1.500					
Kapitalrücklage	300					
Gewinnrücklagen	1.000					
JÜ vor Erstkonsolidierung						
Jahresüberschuss	200					
Neubewertungsrücklage						
Rückstellungen	1.000					
Sonstige Passiva	1.480					
Summe	5.480					
Gewinn- und Verlustrechnung[1]						
Umsatzerlöse	1.450					
Materialaufwand	(300)					
Abschreibungen auf Maschinen	(300)					
sonstige Aufw. u. Ertr.	(600)					
Gewinn vor Steuern	250					
Steuern v. EE	(50)					
Jahresüberschuss	200					

Aufwendungen und Erträge, die vor dem Zeitpunkt der Wertermittlung entstanden sind, stellen keinen Teil des Ergebnisses der wirtschaftlichen Einheit Konzern dar und dürfen daher nicht in die Konzern-GuV eingehen. Ein aus diesen Aufwendungen und Erträgen resultierender Jahresüberschuss ist in einen Ausgleichsposten (im Beispiel: „Jahresüberschuss vor Erstkonsolidierung) einzustellen.

([1] Aufwendungen bzw. Fehlbeträge wurden durch Einklammerung gekennzeichnet.)

E3.1-1b) Kapitalkonsolidierung bei 100%igem Anteilsbesitz - Folgekonsolidierung

Für die Folgekonsolidierung zum 31.12.t_2 gelten die folgenden Prämissen:

- Ein sich ergebender Geschäfts- oder Firmenwert ist ab dem Jahr t_2 planmäßig zu 20% abzuschreiben. Auf eine Abschreibung in t_1 wurde aus Wesentlichkeitsgründen verzichtet.
- Die Restnutzungsdauer der Maschinen beträgt fünf Jahre. Aus Vereinfachungsgründen soll die Abschreibung der aufgedeckten stillten Reserven erstmalig im Geschäftsjahr t_2 erfolgen.
- Die Bilanzdaten bleiben zum 31.12.t_2 bis auf folgende Modifikationen unverändert:
    - Beide Unternehmen haben den Jahresüberschuss des Vorjahres vollständig thesauriert.
    - Im abzuschließenden Geschäftsjahr $t_2$wurde ein Jahresüberschuss von 200 TEUR bzw. 100 TEUR erwirtschaftet. Das hierdurch erhöhte Eigenkapital widerspiegelt sich auf der Aktivseite in einer Erhöhung des sonstigen Umlaufvermögens.

Erstellung der HB III für die T-AG zum 31.12.t_2	HB II	Korrekturbuchungen		HB III
		S	H	
Bilanz				
Aktiva				
Grundstücke	200			
Maschinen	800			
Anteile an verbundenen Unternehmen	200			
Vorräte	300			
Sonstiges Umlaufvermögen	1.450			
Summe	2.950			
Passiva				
gezeichnetes Kapital	400			
Kapitalrücklage	100			
Gewinnrücklagen	400			
Jahresüberschuss	100			
Neubewertungsrücklage				
Rückstellungen	500			
Sonstige Passiva	1.450			
Summe	2.950			
Gewinn- und Verlustrechnung				
Umsatzerlöse	685			
Materialaufwand	(200)			
Abschreibungen auf Maschinen	(160)			
Sonstige Erträge u. Aufwendungen	(200)			
Gewinn vor Steuern	125			
Steuern vom EE	(25)			
Jahresüberschuss	100			

	M-AG HB II	T-AG HB III	Summen-abschluss	Konsolidierung S	Konsolidierung H	Konzern-abschluss
Bilanz						
Aktiva						
Geschäfts- oder Firmenwert						
Grundstücke	400					
Maschinen	1.500					
Anteile an verb. Unternehmen	1.330					
Vorräte	800					
Sonstiges UV	1.650					
Ausgleichsposten aus Kapitalkonsolidierung						
Summe	5.680					
Passiva						
Gezeichnetes Kapital	1.500					
Kapitalrücklage	300					
Gewinnrücklagen	1.200					
Jahresüberschuss	200					
Neubewertungsrücklage						
Rückstellungen	1.000					
Sonstige Passiva	1.480					
Summe	5.680					
Gewinn- und Verlustrechnung						
Umsatzerlöse	1.450					
Materialaufwand	(300)					
Abschreibung auf GoF						
Abschreibungen auf Maschinen	(300)					
sonstige Aufw. u. Ertr.	(600)					
Gewinn vor Steuern	250					
Steuern v. EE	(50)					
Jahresüberschuss	200					

E3.1-2a) Kapitalkonsolidierung bei 80%igem Anteilsbesitz – Erstkonsolidierung

Die Ausgangslage vor Kapitalkonsolidierung wird wie folgt geändert:

- Die M-AG erwirbt zum 28.12.t_1 nur 80% der Anteile an der T-AG zu einem Kaufpreis von 1.130 TEUR.
- Der Zeitwert des Vorratsvermögens bei der T-AG beträgt zum 31.12.t_1 insgesamt 400 TEUR.

Erstellung der HB III für die T-AG zum 31.12.t_1	HB II	Korrekturbuchungen		HB III
		S	H	
Aktiva				
Grundstücke	200			
Maschinen	800			
Anteile an verbundenen Unternehmen	200			
Vorräte	300			
Sonstiges Umlaufvermögen	1.350			
Summe	2.850			
Passiva				
gezeichnetes Kapital	400			
Kapitalrücklage	100			
Gewinnrücklagen	300			
Jahresüberschuss	100			
Neubewertungsrücklage				
Rückstellungen	500			
Sonstige Passiva	1.450			
Summe	2.850			

Konsolidierung - Nebenrechnung	(1) Aufrechnung des Beteiligungsbuchwerts des MU mit dem anteiligen neu bewerteten EK des TU (HB III)		(3) Dotierung des Ausgleichspostens für Anteile anderer Gesellschafter	
Gezeichnetes Kapital				
Kapitalrücklage				
Gewinnrücklagen				
Neubewertungsrücklage				
Jahresüberschuss				
Anteile an verbundenen Unternehmen				
..... Unterschiedsbetrag				
(2) Nicht zuordenbarer aktiver/passiver Unterschiedsbetrag				
		Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter		

	M-AG HB II	T-AG HB III	Summen-abschluss	Konsolidierung S	Konsolidierung H	Konzern-abschluss
Bilanz						
Aktiva						
Geschäfts- oder Firmenwert						
Grundstücke	400	250				
Maschinen	1.500	900				
Anteile an verb. Unternehmen	1.330	200				
Vorräte	800	400				
Sonstiges UV	1.450	1.350				
Ausgleichsposten aus Kapitalkonsolidierung						
Summe	5.480	3.100				
Passiva						
Gezeichnetes Kapital	1.500	400				
Kapitalrücklage	300	100				
Gewinnrücklagen	1.000	300				
JÜ vor Erstkonsolidierung		100				
Jahresüberschuss der Anteilseigner des MU	200					
Neubewertungsrücklage		250				
Ausgleichsposten f. Anteile anderer Gesellschafter						
Rückstellungen	1.000	500				
Sonstige Passiva	1.480	1.450				
Summe	5.480	3.100				
Gewinn- und Verlustrechnung						
Umsatzerlöse	1.450					
Materialaufwand	(300)					
Abschreibungen auf Maschinen	(300)					
sonstige Aufw. u. Ertr.	(600)					
Gewinn vor Steuern	250					
Steuern v. EE	(50)					
Jahresüberschuss	200					
• der Anteilseigner des Mutterunternehmens • der Fremdgesellschafter	200					

Eigenkapital des Konzerns =

E3.1-2ba) Kapitalkonsolidierung bei 80%igem Anteilsbesitz – Folgekonsolidierung

Für die Folgekonsolidierung zum 31.12.t_2 wird unterstellt, dass die Vorräte der T-AG, bei denen stille Reserven identifiziert wurden, im Jahresverlauf t_2 vollständig verbraucht und neue Vorräte angeschafft wurden. Außerdem gilt:

- Ein sich ergebender Geschäfts- oder Firmenwert ist ab dem Jahr t_2 planmäßig zu 20% abzuschreiben. Auf eine Abschreibung in t_1 wurde aus Wesentlichkeitsgründen verzichtet.
- Die Restnutzungsdauer der Maschinen beträgt fünf Jahre. Aus Vereinfachungsgründen soll die Abschreibung der aufgedeckten stillten Reserven erstmalig im Geschäftsjahr t_2 erfolgen.
- Die Bilanzdaten bleiben zum 31.12.t_2 bis auf folgende Modifikationen unverändert:
    - Beide Unternehmen haben den Jahresüberschuss des Vorjahres vollständig thesauriert.
    - Im abzuschließenden Geschäftsjahr $t_2$wurde ein Jahresüberschuss von 200 TEUR bzw. 100 TEUR erwirtschaftet. Das hierdurch erhöhte Eigenkapital widerspiegelt sich auf der Aktivseite in einer Erhöhung des sonstigen Umlaufvermögens.

Erstellung der HB III für die T-AG zum 31.12.t_2	HB II	Korrekturbuchungen		HB III
		S	H	
Bilanz				
Aktiva				
Grundstücke	200			
Maschinen	800			
Anteile an verbundenen Unternehmen	200			
Vorräte	300			
Sonstiges Umlaufvermögen	1.450			
Summe	2.950			
Passiva				
gezeichnetes Kapital	400			
Kapitalrücklage	100			
Gewinnrücklagen	400			
Jahresüberschuss	100			
Rückstellungen	500			
Sonstige Passiva	1.450			
Summe	2.950			
Gewinn- und Verlustrechnung				
Umsatzerlöse	685			
Materialaufwand	(200)			
Abschreibungen auf Maschinen	(160)			
Sonstige Erträge u. Aufwendungen	(200)			
Gewinn vor Steuern	125			
Steuern vom EE	(25)			
Jahresüberschuss	100			

	M-AG HB II	T-AG HB III	Summen-abschluss	Konsolidierung S	Konsolidierung H	Konzern-abschluss
Bilanz						
Aktiva						
Geschäfts- oder Firmenwert						
Grundstücke	400					
Maschinen	1.500					
Anteile an verb. Unternehmen	1.330					
Vorräte	800					
Sonstiges UV	1.650					
Ausgleichsposten aus Kapitalkonsolidierung						
Summe	5.680					
Passiva						
Gezeichnetes Kapital	1.500					
Kapitalrücklage	300					
Gewinnrücklagen	1.200					
Jahresüberschuss der Anteilseigner des MU	200					
Neubewertungsrücklage						
Ausgleichsposten f. Anteile anderer Gesellschafter						
Rückstellungen	1.000					
Sonstige Passiva	1.480					
Summe	5.680					
Gewinn- und Verlustrechnung						
Umsatzerlöse	1.450					
Materialaufwand	(300)					
Abschreibung auf GoF						
Abschreibungen auf Maschinen	(300)					
sonstige Aufw. u. Ertr.	(600)					
Gewinn vor Steuern	250					
Steuern v. EE	(50)					
Jahresüberschuss	200					
• der Anteilseigner des Mutterunternehmens • der Fremdgesellschafter	200					

E3.2-1
Welche Posten innerhalb (und eventuell auch außerhalb) der Bilanz können Gegenstand der Schuldenkonsolidierung sein?

E3.2-2
Am 28.12.t_1 hat die T-AG die am 01.01.t_2 fällige Miete für Lagerräume für die Zeit vom 01.12.t_1 bis 31.03.t_2 an die M-AG überwiesen (8.000 €). Die Zahlung ist bei der M-AG erst am 02.01.t_2 eingegangen und wurde zu diesem Datum verbucht.

Welche Konsolidierungsmaßnahmen sind erforderlich?

	M-AG		T-AG		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P

	GuV M-AG		GuV T-AG		Konsolidierung		Konzern-GuV	
	Aufw.	Ertr.	Aufw.	Ertr.	S	H	Aufw.	Ertr.

E3.2-3
Konzernunternehmen A beliefert als Hersteller das Konzernunternehmen B. Es bildet in der gleichen Periode eine Rückstellung für Gewährleistungen. Konzernunternehmen B als Vertriebsunternehmen veräußert die Waren in der gleichen Periode an Konzernfremde und unterlässt eine Rückstellungsbildung, weil sämtliche Gewährleistungsanprüche der Abnehmer gegenüber B von A erfüllt werden.
Wie ist aus Konzernsicht zu verfahren?

E3.2-4
Konzernunternehmen C erhält von Konzernunternehmen D vertragsgemäß eine Anzahlung.
Wie wird das in den Einzelabschlüssen und im Konzernabschluss ausgewiesen?

E3.2-5
Das Mutterunternehmen bürgt für die Verbindlichkeit seines Tochterunternehmens gegenüber einem Konzernfremden. Wie ist in den Einzelabschlüssen zu verfahren, wie im Konzernabschluss?

E3.2-6
Die M-AG weist in ihrer Bilanz eine Forderung gegenüber ihrer Tochter T-AG in Höhe von 100 TEUR aus, während die Tochter in gleicher Höhe eine entsprechende Verbindlichkeit passiviert hat. Die Tochter hat der Mutter im Jahresverlauf für dieses Darlehen 5.000 EUR Zinsen überwiesen.
Wie ist aus Konzernsicht zu verfahren?

E3.2-7

Die Konzerntochter T hat der Konzernmutter M ein unverzinsliches Darlehen für 2 Jahre über 100 TEUR gewährt.
M passiviert das Darlehen mit 100 TEUR,
T aktiviert das Darlehen mit dem niedrigeren Tageswert (Barwert) von 90 TEUR im ersten und 96 TEUR im 2. Jahr. Im 3. Jahr wird das Darlehen zurückgezahlt.

Nehmen Sie die Schuldenkonsolidierung für die drei Jahre vor.

JAHR 01	M-AG		T-AG		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P

	GuV M-AG		GuV T-AG		Konsolidierung		Konzern-GuV	
	Aufw.	Ertr.	Aufw.	Ertr.	S	H	Aufw.	Ertr.

JAHR 02	M-AG		T-AG		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P

	GuV M-AG		GuV T-AG		Konsolidierung		Konzern-GuV	
	Aufw.	Ertr.	Aufw.	Ertr.	S	H	Aufw.	Ertr.

JAHR 03	M-AG		T-AG		Summenbilanz		Konsolidierung		Konzernbilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P

	GuV M-AG		GuV T-AG		Konsolidierung		Konzern-GuV	
	Aufw.	Ertr.	Aufw.	Ertr.	S	H	Aufw.	Ertr.

E3.3-1

Das Konzernunternehmen A hat an das Konzernunternehmen B 6.000 Stück eines selbsterstellten Erzeugnisses geliefert, wo sie zum Bilanzstichtag noch auf Lager liegen.

Die Kalkulation von A sieht wie folgt aus (je Stück):

Einzelkosten

Materialeinzelkosten	500
Fertigungseinzelkosten	800
Sondereinzelkosten der Fertigung (Lizenzgebühr an das Konzernunternehmen C für ein von C selbst entwickeltes Verfahren)	150
Sondereinzelkosten des Vertriebs (davon 40 Transportkosten)	60

Gemeinkostenzuschläge

Materialgemeinkosten (fix)	10%
Fertigungsgemeinkosten (100% variabel, 50% fix)	150%
Verwaltungsgemeinkosten (fix)	20%
Vertriebsgemeinkosten (fix)	30%

1. Welche Herstellungskosten je Stück darf das Konzernunternehmen A in seiner Einzelbilanz ansetzen (Unter-/Obergrenze)?

2. Wie hoch sind die Konzernherstellungskosten?

Einzelabschluss	Konzernspezifische Mehrungen/Minderungen	Konzernabschluss

3. Welche Erfolgskonsolidierungen sind bei den folgenden alternativen Szenarien vorzunehmen, wenn B für den Kauf von 6.000 Stück Erzeugnissen von A

    a. einen konzerninternen Verrechnungspreis von 4.000 €/Stück an A gezahlt und diese Vorräte in seiner Bilanz mit diesem Wert aktiviert hat?

    b. einen konzerninternen Verrechnungspreis von 3.000 €/Stück an A gezahlt und diese Vorräte in seiner Bilanz mit diesem Wert aktiviert hat?

    c. einen konzerninternen Verrechnungspreis von 1.000 €/Stück an A gezahlt und diese Vorräte in seiner Bilanz mit diesem Wert aktiviert hat?

4. Wie lauten die Konsolidierungsbuchungen bei der Eliminierung des Zwischengewinns von 720 € im Fall 3.a?
   Die Zwischengewinne entstehen im Jahr 20x5. Im Jahr 20x7 werden die Vorräte vollständig verbraucht.

Jahr	GuV-Rechnung	Bilanz
20x5		
20x6		
20x7		

➔ § 305 HGB

E3.4-1 (Innenumsatzerlöse bei fremdbeschafften Gegenständen)
Das Konzernunternehmen A liefert an das Konzernunternehmen B fremdbeschaffte Waren (Kaufpreis 150.000 €) zum konzerninternen Verrechnungspreis von 200.000 €.

Szenario 1: B hat diese Waren für 220.000 € an Dritte verkauft.

GuV-Rechnung	GuV A		GuV B		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

Szenario 2: B hat diese Gegenstände am Bilanzstichtag noch zur Weiterveräußerung auf Lager (Bewertung mit Anschaffungskosten)

GuV-Rechnung	GuV A		GuV B		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

Bilanz	Bilanz A		Bilanz B		Konsolidierungs-buchungen		Konzernbilanz	

E3.4-2 (Innenumsatzerlöse bei selbsterstellten Gegenständen)
Konzernunternehmen A liefert an Konzernunternehmen B eine selbsterstellte Maschine zu Herstellungskosten (Obergrenze) von 60.000 €. B führt diese Maschine im Anlagevermögen.

	GuV A		GuV B		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

E3.4-3 (Innenumsatzerlöse bei selbsterstellten Gegenständen)
Konzernunternehmen A hat für 500.000 € Herstellungskosten (Obergrenze auch aus Konzernsicht) Erzeugnisse hergestellt und an Konzernunternehmen B zum Preis von 600.000 € geliefert, wo sie noch als Waren lagern und zur Weiterveräußerung bestimmt sind.

GuV-Rechnung	GuV A		GuV B		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

Bilanz	Bilanz A		Bilanz B		Konsolidierungs-buchungen		Konzernbilanz	

E3.4-4 (konzernintern erbrachte Leistungen)
Konzernunternehmen A vermietet an Konzernunternehmen B Räume für 100.000 €.

GuV-Rechnung	GuV A		GuV B		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

E3.4-5 (konzernintern erbrachte Leistungen)
Konzernunternehmen A führt bei Konzernunternehmen B eine aktivierungspflichtige Reparatur für 15.000 € durch.

GuV-Rechnung	GuV A		GuV B		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

E3.4-6

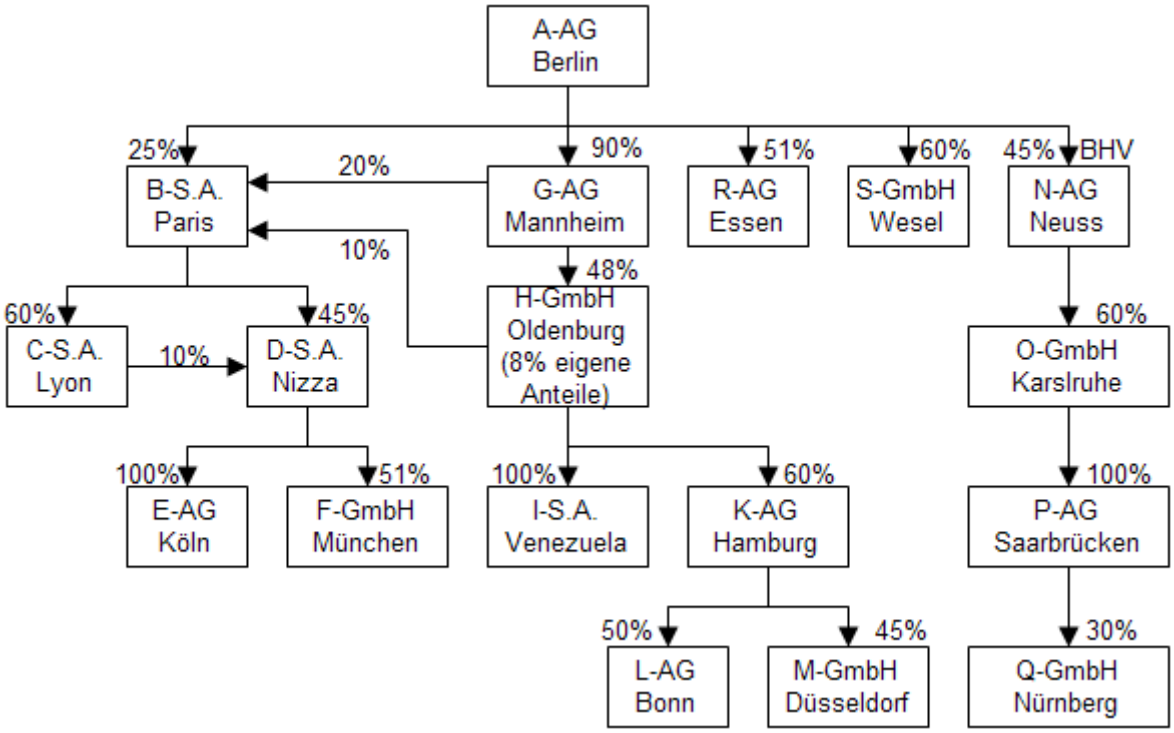
Das Konzernunternehmen X liefert an das Konzernunternehmen Y 5.000 kg selbst erstellte Erzeugnisse zum Preis von 500.000 €. Die Herstellungskosten betrugen 80 EUR/kg (Obergrenze Herstellungskosten auch aus Konzernsicht).

Am Bilanzstichtag liegen davon bei Y noch 2.000 kg als Rohstoffe auf Lager. Y bewertet diese Rohstoffe mit den Anschaffungskosten. Die übrigen 3.000 kg wurden für 380.000 € an Konzernfremde weiterveräußert.

Bilanz	Bilanz X		Bilanz Y		Konsolidierungs-buchungen		Konzernbilanz	

GuV-Rechnung	GuV X		GuV Y		Konsolidierungs-buchungen		Konzern-GuV	

E4-1
Struktur des A-Konzerns:



Die angegebenen Prozentsätze entsprechen sowohl dem Kapital- wie auch dem Stimmrechtsanteil.

Es gelten die folgenden Prämissen:

(1) Bei der E-AG handelt es sich um ein noch in der Aufbauphase befindliches Unternehmen, das ausschließlich Forschungsarbeiten durchführt. Für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des A-Konzerns zu vermitteln, ist es zusammen mit der Q-GmbH, die nicht den Tatbestand eines Tochterunternehmens erfüllt, nur von untergeordneter Bedeutung.

(2) Die F-GmbH ist eine rechtlich selbständige, gemeinnützige Unterstützungskasse. Im Falle einer Konsolidierung dieses Unternehmens stellt sich die Kapitalstruktur des A-Konzerns erheblich schlechter dar.

(3) Aufgrund der besonderen politischen Verhältnisse in Venezuela ist die A-AG nicht mehr in der Lage, frei über das Vermögen der I-S.A. zu verfügen. Die Möglichkeit, einen beherrschenden Einfluss auf die I-S.A. auszuüben, besteht nicht mehr. Es ist davon auszugehen, dass dieser Umstand von Dauer ist.

(4) Die L-AG wird gemeinsam mit einem nicht zum Konzern gehörenden Unternehmen geführt.

(5) Die K-AG sowie die P-AG haben auf den Hauptversammlungen der M-GmbH sowie der Q-GmbH keine Präsenzmehrheit.

(6) Die Beschaffung der für die Konsolidierung der R-AG erforderlichen Daten führt zu erheblichen zeitlichen Verzögerungen in der Abschlusserstellung.

(7) Die Anteile an der S-GmbH werden ausschließlich zum Zweck ihrer Weiterveräußerung gehalten.

Teilaufgaben:
Bestimmen Sie

1. bei welchen Unternehmen es sich nach HGB um
   1.1. Tochterunternehmen
   1.2. Gemeinschaftunternehmen
   1.3. Assoziierte Unternehmen handelt und
2. wie diese Unternehmen in den Konzernabschluss der A-AG einzubeziehen sind.

Gesellschaft	Stimmrechtsanteil	Art der Beziehung (Mutter-, Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziertes Unternehmen	Art der Einbeziehung (Voll-, Quotenkonsolidierung, Equity-Methode,
A-AG			
B-S.A			
C-S.A.			
D-S.A.			
E-AG			
F-GmbH			
G-AG			
H-GmbH			
I-S.A.			
K-AG			
L-AG			
M-GmbH			
N-AG			
O-GmbH			
P-AG			
Q-GmbH			
R-AG			
S-GmbH			

E4-2

Wer ist konzernabschlusspflichtig? Welche Unternehmen sind in welcher Form in den Konzernabschluss aufzunehmen?

Fall 1:

Die A-AG hält 80% sowohl der Kapital- als auch der Stimmrechtsanteile der B-AG sowie 50% sowohl der Kapital- als auch der Stimmrechtsanteile der C-GmbH, die sie gemeinsam mit einem konzernfremden Unternehmen führt.

Fall 2:

Die D-AG hält 25% sowohl der Kapital- als auch der Stimmrechtsanteile der E-AG und 50% der Kapital- und Stimmrechtsanteile an der F-GmbH, die sie gemeinsam mit einem konzernfremden Unternehmen führt.

E4.1-1

Die M-AG hält an der T-GmbH 100% der Stimmrechte und stellt einen Konzernabschluss auf.
Sie hat Ende 01 zu Anschaffungskosten von 450.000 EUR eine Beteiligung in Höhe von 50% an der G-GmbH erworben, die sie gemeinsam mit einem konzernfremden Unternehmen führt.

Bilanzpositionen [Angaben in TEUR]	HB II der M-AG zum 31.12.01		HB II der G-GmbH zum 31.12.01	
	A	P	A	P
Anlagevermögen	500		380	
GoF				
Beteiligung (an G-GmbH)	450			
Vorräte	100		380	
Forderungen a. LL	250		100	
	1.300		860	
Gezeichnetes Kapital		550		300
Rücklagen		200		220
Gewinnvortrag				
Jahresüberschuss		150		80
Verbindl. a. LI		250		150
Verbindl. gg. Beteil. G-GmbH		100		
Sonstige Verbindl.		50		110
		1.300		860

Die Zeitwerte des abnutzbaren Anlagevermögens der G-GmbH liegen um 180.000 € höher als die Buchwerte.
Die Bilanz der G-GmbH enthält u.a. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 100.000 € gegen die M-AG. Die M-AG weist in gleicher Höhe „Verbindlichkeiten gegen ein Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht“ aus.

Aus methodischen Gründen verzichten wir an dieser Stelle auf die Vollkonsolidierung der T-GmbH und konzentrieren uns ausschließlich auf die Einbeziehung der G-GmbH in den Konzernabschluss.
Latente Steuern werden aus Vereinfachungsgründen ebenfalls nicht berücksichtigt.

Bilanzpositionen [Angaben in TEUR]	HB II MU		HB III GU		Summen-bilanz		Konsoli-dierung		Konzern-bilanz	
	A	P	A	P	A	P	S	H	A	P
Anlagevermögen	500									
GoF										
Beteiligung GU	450									
Vorräte	100									
Forderungen a. LL	250									
	1.300									
Gezeichnetes Kapital		550								
Rücklagen		200								
Gewinnvortrag										
Jahresüberschuss		150								
Verbindl. a. LL		250								
Verbindl. gg. Beteil. GU		100								
sonstige Verbindl.		50								
		1.300								

E4.1-2

(1) Die M-AG ist an dem Gemeinschaftsunternehmen G-AG mit 50% beteiligt.

(2) Im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs 31.12.t_1 (Erstkonsolidierung) ergab ein Vergleich von Zeit- und Buchwerten der G-AG:

Abschlussposten	Zeitwert	Buchwert	Stille Reserven
Grundstücke	2.800	1.000	1.800
Maschinen	3.200	2.000	1.200

Bei einem Steuersatz von 20% hat die M-AG hierauf gem. § 306 HGB passive latente Steuern i.H.v. 600 abzugrenzen (360 auf die stillen Reserven in den Grundstücken und 240 auf die in den Maschinen).

(3) Ein sich ergebender Geschäfts- oder Firmenwert soll in der Betrachtungsperiode t_2 erstmalig linear um 20 % angeschrieben werden. In dieser Höhe wird das Konzernergebnis gemindert.

(4) Die stillen Reserven im Abschlussposten Maschinen sollen ebenfalls erstmalig in der Betrachtungsperiode t_2 linear abgeschrieben werden. Die Restnutzungsdauer beträgt 10 Jahre.

(5) Aus Geschäften zwischen der M-AG und der G-AG in t_2 liegen bei der G-AG Vorräte auf Lager, in denen Zwischengewinne i.H.v. 100 enthalten sind. Die Vermögenswerte standen bei der M-AG zu Beginn des Jahres mit 100 zu Buche und wurden zu 200 veräußert. Weitere Kosten sind nicht zu berücksichtigen.

(6) Die M-AG weist eine Forderung gegenüber der G-AG i.H.v. 50 aus, die bei der G-AG im Einzelabschluss in gleicher Höhe als Verbindlichkeit bilanziert wird.

Erstellung der HB III in t_2 (Anwendung der Neubewertungsmethode)

	HB II	Korrekturbuchungen		HB III
		S	H	
Aktiva				
Grundstücke	1.000			
Maschinen	2.000			
Forderungen	2.000			
Vorräte	5.000			
Sonstige Aktiva	6.000			
Summe	16.000			
Passiva				
gezeichnetes Kapital	5.000			
Rücklagen	3.000			
Jahresüberschuss				
Neubewertungsrücklage				
Verbindlichkeiten	3.000			
Sonstige Passiva	5.000			
Passive latente Steuern				
Summe	16.000			
Gewinn- und Verlustrechnung				
Erträge				
Umsatzerlöse	3.500			
Aufwendungen				
Sonstige Aufwendungen	700			
Bestandsveränderungen	800			
Abschreibungen	2.000			
Steuern vom Einkommen und Ertrag				
Jahresüberschuss				

	Bilanz M-AG	Bilanz G-AG	Summen-bilanz	Kapitalkonsolidierung		Zwischenergebniseliminierung		Schuldenkonsolidierung		Konzern-bilanz
				S	H	S	H	S	H	
Bilanz										
Aktiva										
Geschäfts- oder Firmenwert										
Grundstücke	2.000									
Maschinen	5.000									
Beteiligungen	6.000									
Ausgleichsposten aus der Kapitalkonsolidierung										
Forderungen	3.800									
Vorräte	8.000									
Sonstige Aktiva	10.000									
Aktive latent Ssteuern										
Summe	34.800									
Passiva										
Gezeichnetes Kapital	10.000									
Rücklagen	5.000									
Jahresüberschuss	2.800									
Neubewertungsrücklage										
Verbindlichkeiten	4.000									
Sonstige Passiva	13.000									
Passive latent Steuern										
Summe	34.800									
GuV-Rechnung										
Umsatzerlöse	5.800									
Sonst. Aufwendungen	1.200									
Bestandsveränd.	800									
Abschreibungen	500									
Steuern v.EuE	500									
Jahresüberschuss	2.800									

E4.2-1

Die Motorenfabrik AG (MAG) kauft zum 31.12.01 einen Anteil von 15% an der Copper Industry Engineering Corp. /USA. Die restlichen Anteile befinden sich im Streubesitz. Die MAG ist der Hauptauftraggeber der CIE Corp., die sich deshalb zur Erlangung langfristiger Lieferverträge nicht unerheblich am Produkt- und Forschungsprogramm der MAG ausrichtet.

Wie sind die Anteile an CIE Corp. bei Konzernabschlusserstellung zu behandeln?

E4.2-2

Die MAG bezahlte für den Anteil an der CIE Corp. 2 Mio. €. Das Eigenkapital der CIE Corp. beträgt zum Kaufzeitpunkt 8 Mio. € (umgerechnete Werte). Die Aktiva und Passiva der CIE enthalten 1 Mio. € stille Reserven. Davon entfallen 500.000 € auf sehr niedrig angesetztes Vorratsvermögen, 300.000 € auf abnutzbares Anlagevermögen (Restnutzungsdauer fünf Jahre, lineare Abschreibung) und 200.000 € auf ein unbebautes Grundstück.

Im Jahr 02 erwirtschaftet die CIE Corp. einen Jahresüberschuss von 1,2 Mio. € und schüttet 750.000 € an die Aktionäre aus. Von den Vorräten wurden 4/5 umgesetzt. Geschäftswerte werden im MAG-Konzern einheitlich über zehn Jahre abgeschrieben.

a) Mit welchem Wert kann die MAG zum 31.12.01 die Beteiligung an der CIE Corp. ausweisen?

b) Ermitteln Sie den Beteiligungswert zum 31.12.02.