

Konzernrechnungs- legung kompakt

FH.-Doz. Dr. Christoph Fröhlich
Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR)

3. Auflage

Lnde

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 3. Auflage	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
1. Einleitung	1
1.1. Entwicklung der Konzernrechnungspflicht in Österreich	1
1.2. Bedeutung des Konzernabschlusses	1
2. Pflicht zur Konzernrechnungslegung	3
2.1. Von der Pflicht betroffene Unternehmen	4
2.2. Vorliegen eines Tochterunternehmens	5
2.2.1. Einheitliche Leitung (§ 244 Abs 1 UGB)	6
2.2.2. Beherrschender Einfluss (Kontrolltatbestand – § 244 Abs 2 UGB)	7
2.2.2.1. Mehrheit der Stimmrechte (§ 244 Abs 2 Z 1 UGB)	8
2.2.2.2. Bestellung des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans (§ 244 Abs 2 Z 2 UGB)	8
2.2.2.3. Recht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben (§ 244 Abs 2 Z 3 UGB)	9
2.2.2.4. Rechte aufgrund eines Stimmrechtsbindungsvertrags (§ 244 Abs 2 Z 4 UGB)	9
2.2.3. Mehrfache Zugehörigkeit eines Tochterunternehmens	9
2.3. Ausnahmen von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses	10
2.3.1. Einbezug in einen befreienden Konzernabschluss (§ 245 UGB)	10
2.3.1.1. Tannenbaumprinzip	10
2.3.1.2. Prinzip des befreienden Konzernabschlusses	11
2.3.1.3. Minderheitenrechte	12
2.3.2. Größenabhängige Befreiungen (§ 246 UGB)	12
2.3.2.1. Brutto-und Nettomethode	13
2.3.2.2. Eintreten der Befreiung	14
2.3.3. Ausschließlich Tochterunternehmen ohne verpflichtende Einbeziehung (§ 249 Abs 2 UGB)	15
2.4. Möglichkeiten der Vermeidung der Konsolidierungspflicht	15
2.5. Meinungsverschiedenheiten zur Konsolidierungspflicht	16
2.6. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsnormen ...	16
2.6.1. Börsennotierte Konzerne	16
2.6.2. Nicht börsennotierte Konzerne	17

3. Organisation der Konzernrechnungslegung	20
4. Konsolidierungsmethoden und Konsolidierungskreis	26
4.1. Konsolidierungsmethoden	26
4.1.1. Vollkonsolidierung	26
4.1.2. Quotenkonsolidierung	27
4.1.3. Equity-Methode	28
4.1.4. Überblick über die Konsolidierungsmethoden	28
4.2. Konsolidierungskreis nach IFRS	30
4.2.1. Tochterunternehmen	30
4.2.1.1. Beherrschung	30
4.2.1.2. Laufende Beurteilung	37
4.2.1.3. Einbeziehung in den Konzernabschluss	37
4.2.1.3.1. Zur Veräußerung bestimmte Tochterunternehmen	37
4.2.1.3.2. Nicht einbezogene Tochterunternehmen	38
4.2.2. Gemeinschaftsunternehmen	39
4.2.2.1. Begriff	39
4.2.2.2. Joint Operations	40
4.2.2.3. Joint Ventures	41
4.2.3. Assoziierte Unternehmen	41
4.2.3.1. Begriff	41
4.2.3.1.1. Beteiligungshöhe	42
4.2.3.1.2. Maßgeblicher Einfluss	42
4.2.3.2. Ausnahmen von der At-Equity-Konsolidierung	43
4.2.4. Sonstige Anteile an anderen Unternehmen	43
4.2.5. Konsolidierungskreis von Investmentgesellschaften	43
4.3. Konsolidierungskreis nach UGB	44
4.3.1. Tochterunternehmen (§ 244 UGB)	44
4.3.1.1. Begriff (§ 244 UGB)	44
4.3.1.2. Vollkonsolidierung (§ 253 UGB)	45
4.3.1.3. Konsolidierungsverbot	45
4.3.1.4. Konsolidierungswahlrechte (§ 249 UGB)	45
4.3.1.4.1. Unverhältnismäßige Kosten oder Verzögerungen (§ 249 Abs 1 Z 1 UGB)	45
4.3.1.4.2. Veräußerungsabsicht (§ 249 Abs 1 Z 2 UGB)	46
4.3.1.4.3. Einschränkung der Rechte des Mutterunternehmens (§ 249 Abs 1 Z 3 UGB)	46
4.3.1.4.4. Nicht wesentliche Tochterunternehmen (§249 Abs2 UGB) ...	47
4.3.1.5. Konsequenzen des Verzichts auf die Einbeziehung	48
4.3.2. Gemeinschaftsunternehmen (§ 262 UGB)	49
4.3.2.1. Begriff	49
4.3.2.2. Einbeziehung in den Konzernabschluss	49
4.3.2.3. Ausnahmen von der Quotenkonsolidierung	49
4.3.3. Assoziierte Unternehmen (§ 263 UGB)	50
4.3.3.1. Begriff	50
4.3.3.2. Einbeziehung in den Konzernabschluss	51

4.3.3.3.	Ausnahmen von der Equity-Bilanzierung	51
4.3.4.	Sonstige Anteile an anderen Unternehmen	51
5.	Erstellung der Handelsbilanz II	52
5.1.	Einheitlicher Stichtag	52
5.2.	Einheitliche Währung	52
5.3.	Einheitliche Gliederung	53
5.3.1.	Zusammenfassung der Vorräte	53
5.3.2.	Gewinnverwendung	54
5.3.3.	Eigenkapital	54
5.4.	Einheitliche Bilanzierung und Bewertung	54
5.4.1.	Einheitliche Bewertung	54
5.4.2.	Einheitliche Bewertung nach IFRS	55
5.4.3.	Ausnahmen von der einheitlichen Bewertung nach UGB	55
6.	Währungsumrechnung	56
6.1.	Währungsumrechnung nach UGB und IFRS	56
6.1.1.	Regelungen der IFRS	56
6.1.2.	Bestimmungen des UGB	58
6.2.	Stichtagskursverfahren	58
6.2.1.	Eigenkapital	59
6.2.2.	Aufwendungen und Erträge, erzielte Gewinne	61
6.2.3.	Ausschuttungen	63
6.2.4.	Anlagenspiegel	65
6.3.	Zeitbezugsverfahren	66
7.	Kapitalkonsolidierung	68
7.1.	Methoden der Kapitalkonsolidierung	68
7.2.	Kapitalkonsolidierung nach IFRS und UGB	69
7.3.	Erstkonsolidierung	72
7.3.1.	Kapitalaufrechnung	72
7.3.1.1.	Kaufpreis > Zeitwerte > Buchwerte	77
7.3.1.2.	Zeitwerte > Kaufpreis > Buchwerte	81
7.3.1.3.	Zeitwerte > Buchwerte > Kaufpreis	82
7.3.2.	Zeitpunkt der Erstkonsolidierung	84
7.3.2.1.	Zeitpunkt der Erstkonsolidierung für neu erworbene Tochterunternehmen	84
7.3.2.1.1.	Zeitpunkt der Erstkonsolidierung nach IFRS und UGB	84
7.3.2.1.2.	Erstkonsolidierung zum Zeitpunkt des Erwerbs des Tochterunternehmens	85
7.3.2.1.3.	Erstkonsolidierung beim erstmaligen Einbezug des Tochterunternehmens	87
7.3.2.1.4.	Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen wurde	90
7.3.3.	Kaufpreis für das erworbene Unternehmen	90
7.3.3.1.	Bestandteile des Kaufpreises	90

7.3.3.2.	Anschaffungsnebenkosten	90
7.3.3.3.	Trennung von separaten Geschäften	91
7.3.3.4.	Bewertung der Gegenleistung	94
7.3.3.5.	Bedingte Gegenleistung	95
7.3.4.	Ansatz und Bewertung des übernommenen Reinvermögens ...	96
7.3.4.1.	Übernommenes Reinvermögen nach IFRS und UGB	96
7.3.4.2.	Ausnahmebestimmungen nach IFRS	98
7.3.4.2.1.	Immaterielles Anlagevermögen	98
7.3.4.2.2.	Zurückerworbene Rechte	98
7.3.4.2.3.	Operating-Leasing	99
7.3.4.2.4.	Latente Steuern	100
7.3.4.2.5.	Leistungen an Arbeitnehmer	100
7.3.4.2.6.	Zur Veräußerung gehaltenes Vermögen	100
7.3.4.2.7.	Eventualverbindlichkeiten	100
7.3.4.2.8.	Ersatzansprüche des Erwerbers	102
7.3.4.2.9.	Aktienbasierte Vergütungen	103
7.3.4.3.	Restrukturierungsrückstellungen	103
7.3.5.	Behandlung von Unterschiedsbeträgen aus der Erst-	
	konsolidierung nach IFRS	105
7.3.5.1.	Aktiver Unterschiedsbetrag	105
7.3.5.2.	Passiver Unterschiedsbetrag	108
7.3.6.	Behandlung von Unterschiedsbeträgen aus der Erst-	
	konsolidierung nach UGB	110
7.3.6.1.	Aktiver Unterschiedsbetrag	110
7.3.6.1.1.	Ansatz als Geschäfts-oder Firmenwert	110
7.3.6.1.2.	Abschreibung über zehn Jahre	110
7.3.6.2.	Passiver Unterschiedsbetrag	111
7.3.6.2.1.	Berücksichtigung ungünstiger Ertragsaussichten	111
7.3.6.2.2.	Günstiger Kaufpreis (Lucky Buy)	112
7.4.	Folgekonsolidierung	113
7.5.	Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen in fremder Währung ...	123
8.	Kapitalkonsolidierung mit nicht beherrschenden Anteilen	128
8.1.	Nicht beherrschende Anteile nach IFRS und UGB	128
8.2.	Höhe der nicht beherrschenden Anteile	129
8.3.	Berechnung der nicht beherrschenden Anteile	130
8.4.	Kapitalkonsolidierung	132
8.4.1.	Methoden der Kapitalkonsolidierung mit Anteilen anderer	
	Gesellschafter	132
8.4.2.	Erstkonsolidierung	134
8.4.2.1.	Full-Goodwill-Methode	134
8.4.2.2.	Partial-Goodwill-Methode	138
8.4.2.3.	Behandlung von Unterschiedsbeträgen aus der Erst-	
	konsolidierung	143
8.4.2.3.1.	Impairment-Test bei der Full-Goodwill-Methode	143

8.4.2.3.2.	Impairment-Test bei der Partial-Goodwill-Methode	145
8.4.2.3.3.	Passiver Unterschiedsbetrag nach IFRS	147
8.4.3.	Folgekonsolidierung	149
8.4.3.1.	Full-Goodwill-Methode	149
8.4.3.2.	Partial-Goodwill-Methode	155
8.5.	Erwerb und Verkauf von nicht beherrschenden Anteilen	161
8.5.1.	Erwerb von nicht beherrschenden Anteilen	161
8.5.2.	Veräußerung von nicht beherrschenden Anteilen	166
8.6.	Potenzielle nicht beherrschende Anteile	171
8.7.	Nicht beherrschende Anteile in fremder Währung	172
9.	Sonderprobleme bei der Kapitalkonsolidierung	179
9.1.	Nachträgliche Änderungen beim Unternehmenserwerb	179
9.1.1.	Nachträgliche Änderungen nach IFRS und UGB	179
9.1.2.	Nachträgliche Änderung der Gegenleistung bzw Anschaffungskosten	180
9.1.3.	Nachträgliche Änderungen der erworbenen Vermögenswerte und Schulden	181
9.2.	Veränderungen im Beteiligungsansatz des Mutterunternehmens	184
9.2.1.	Abschreibung der Beteiligung im Einzelabschluss	184
9.2.2.	Ordentliche Kapitalerhöhung	185
9.2.3.	Zuschuss durch das Mutterunternehmen	187
9.3.	Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern	188
9.4.	Stufenweiser Erwerb	189
10.	Schuldenkonsolidierung	199
10.1.	Schuldenkonsolidierung nach IFRS und UGB	199
10.2.	Wahlrecht bei nicht wesentlichen Beträgen	199
10.3.	Betroffene Bilanzposten	199
10.4.	Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten mit Dritten	201
10.5.	Behandlung von Differenzen	201
10.5.1.	Unehchte Differenzen	201
10.5.2.	Echte Differenzen	202
10.6.	Konzerninterne Ansprüche in fremder Währung	205
10.6.1.	Stichtagskursverfahren	206
10.6.2.	Zeitbezugsverfahren	208
11.	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	209
11.1.	Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach IFRS und UGB	209
11.2.	Wahlrecht bei nicht wesentlichen Beträgen	209
11.3.	Betroffene Aufwendungen und Erträge	209
11.4.	Durchführung der Aufwands- und Ertragseliminierung	211
11.5.	Aufwendungen und Erträge in fremder Währung	211
12.	Zwischenergebniseliminierung	213
12.1.	Zwischenergebniseliminierung nach IFRS und UGB	213
12.2.	Wahlrecht bei nicht wesentlichen Zwischenergebnissen	213

Inhaltsverzeichnis

12.3.	Betroffene Bilanzposten	213
12.4.	Konzernanschaffungs- bzw -herstellungskosten	214
12.5.	Behandlung der Zwischenergebnisse	217
12.6.	Umgliederungen im Jahresabschluss	223
12.6.1.	Vorräte	223
12.6.2.	Gewinn- und Verlustrechnung	224
12.6.3.	Befreiungsbestimmung	224
12.7.	Konzerninterner Verkauf von Anlagevermögen	225
12.8.	Zwischengewinneliminierung bei Lieferungen in fremder Währung ...	227
12.8.1.	Stichtagskursverfahren	227
12.8.2.	Zeitbezugsverfahren	228
12.9.	Bestandsbewertung durch die Konzernrechnungsstelle	228
12.10.	Bestandsbewertung durch das empfangende Konzernunternehmen ...	234
13.	Konzerninterne Ausschüttungen	239
13.1.	Konzerninterne Ausschüttungen nach IFRS und UGB	239
13.2.	Eliminierung der konzerninternen Ausschüttung	239
13.2.1.	Phasenversetzte Erfassung von Beteiligungsertrag und Ausschüttung	240
13.2.2.	Phasengleiche Erfassung des Beteiligungsertrags	245
13.3.	Konzerninterne Ausschüttungen in fremder Währung	249
14.	Endkonsolidierung	253
14.1.	Endkonsolidierung nach IFRS und UGB	253
14.2.	Vorgangsweise bei der Endkonsolidierung	255
14.3.	Zeitpunkt der Endkonsolidierung	262
14.4.	Endkonsolidierung von Unternehmen in fremder Währung	265
15.	Quotenkonsolidierung	266
15.1.	Quotenkonsolidierung nach IFRS und UGB	266
15.2.	Anteilmäßige Einbeziehung	266
16.	At-Equity-Konsolidierung	268
16.1.	At-Equity-Konsolidierung nach IFRS und UGB	268
16.2.	Anteiliges Eigenkapital	268
16.2.1.	Einheitlicher Stichtag	269
16.2.2.	Einheitliche Währung	269
16.2.3.	Einheitliche Gliederung	269
16.2.4.	Einheitliche Bewertung	269
16.2.5.	Heranzuziehender Abschluss	270
16.3.	Erstmalige Anwendung der Equity-Methode	270
16.3.1.	Neubewertungsmethode nach IFRS	271
16.3.2.	Buchwertmethode nach UGB	272
16.3.3.	Behandlung von Unterschiedsbeträgen aus der Erstkonsolidierung	274
16.3.3.1.	Aktiver Unterschiedsbetrag	274

16.3.3.2.	Passiver Unterschiedsbetrag	274
16.3.4.	Zeitpunkt der Kapitalaufrechnung	274
16.4.	Anwendung der Equity-Methode in den Folgejahren	275
16.4.1.	Fortschreibung des Beteiligungsansatzes	275
16.4.2.	Wertminderung	280
16.4.3.	Aussetzen der Fortschreibung	281
16.5.	Eliminierung von Zwischenergebnissen	281
16.6.	At-Equity-einbezogene Unternehmen in fremder Währung	282
16.7.	Endkonsolidierung bei der Equity-Methode	285
17.	Erwerb und Veräußerung von Anteilen	287
18.	Steuerabgrenzung	288
18.1.	Steuerabgrenzung bei der Konzernabschlusserstellung nach IFRS und UGB	288
18.2.	Anwendungsbereich latenter Steuern im Konzernabschluss	288
18.2.1.	Vereinheitlichung der Gliederung und Bewertung	289
18.2.2.	Kapitalkonsolidierung	290
18.2.2.1.	Aufdeckung stiller Reserven	290
18.2.2.2.	Ansatz von Steuervorteilen für Verlustvotrage	292
18.2.2.3.	Firmenwert	293
18.2.2.4.	Nachträgliche Änderungen der Beurteilung	295
18.2.3.	Behandlung echter Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung	295
18.2.4.	Zwischenergebniseliminierung	295
18.2.5.	Outside-Basis-Differenzen	295
18.2.5.1.	Outside-Basis-Differenzen nach IFRS und UGB	295
18.2.5.2.	Währungsumrechnung	297
18.2.6.	Ergebniserfassung nach der Equity-Methode	297
18.3.	Steuersatz	298
18.4.	Ausweis der Steuerabgrenzung	299
18.5.	Steuerabgrenzung und Währungsumrechnung	299
18.6.	überleitungsrechnung für den Steuersatz gemäß IAS 12	300
19.	Konzerngeldflussrechnung	301
19.1.	Konzerngeldflussrechnung nach IFRS und UGB	301
19.2.	Erstellung der Konzerngeldflussrechnung	301
19.3.	Erwerb von Tochterunternehmen	304
19.4.	Verkauf von Tochterunternehmen	309
19.5.	Behandlung von nicht beherrschenden Anteilen	312
19.6.	Gemeinschaftlich geführte Unternehmen	313
19.7.	Assoziierte Unternehmen	313
19.8.	Währungsumrechnung	314
20.	Eigenkapitalspiegel	316
20.1.	Eigenkapitalspiegel nach IFRS und UGB	316
20.2.	Darstellung des Eigenkapitalspiegels	317

Inhaltsverzeichnis

21. Konzernanlagenspiegel	319
22. Konzernanhang	322
22.1. Konzernanhang nach IFRS und UGB	322
22.2. Zusammenfassung mit dem Anhang des Mutterunternehmens	323
23. Konzernlagebericht	324
24. Prüfung und Offenlegung des Konzernabschlusses	326
25. Zusammenfassendes Beispiel	327
Stichwortverzeichnis	331