

Richtlinie

des **Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer**

Erstmalige Aufstellung von Konzernabschlüssen nach den Vorschriften des RLG – ausgewählte Fragen

(Jänner 1994)

Inhaltsübersicht

Seite

Vorbemerkung.....	2
1. Erstmalige Anwendung der Vorschriften des RLG	2
2. Kapitalkonsolidierung bei erstmaliger Aufstellung des Konzernabschlusses	2
2.1 Die Verrechnung zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile bzw. Zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.....	3
2.2 Die Verrechnung auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß	4
3. Der aufteilbare Unterschiedsbetrag	6
4. Die Behandlung des verbleibenden aktiven Unterschiedsbetrags.....	7
5. Die Behandlung des passiven Unterschiedsbetrags	8
6. Die Verrechnung von Unterschiedsbeträgen der Aktivseite mit solchen der Passivseite.....	10
7. Weitere bei der Aufstellung der Konzernöffnungsbilanz zu beachtende Vorschriften	10
7.1 Bilanzierungswahlrechte	10
7.2 Zusammenfassung von Forderungen und Schulden.....	10
7.3 Zwischenerfolgseeliminierung und Erstkonsolidierung.....	11
7.4 Steuerabgrenzung	11
7.5 Einheitliche Bewertung	12
8. Der Konzernanlagespiegel	12
Beilage 1	14
Beilage 2	18
 2. Ergänzungslieferung / April 1994	 1

**IWP
RL9**

Vorbemerkung

Infolge des Fehlens ausdrücklicher Übergangsvorschriften (mit Ausnahme des Art X Abs 8 und 9 Rechnungslegungsgesetz - RLG) für die erstmalige Aufstellung von Konzernabschlüssen in Österreich ist es erforderlich, sich ergebende Übergangsfragen aus den allgemeinen Vorschriften über die Konzernrechnungslegung abzuleiten; die nachstehende Richtlinie behandelt eine Reihe solcher Fragen, ohne den Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben. Sonderfragen für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sind nicht Gegenstand dieser Richtlinie.

1. Erstmalige Anwendung der Vorschriften des RLG

Gemäß Art XI Abs 2 RLG treten die Vorschriften über die Konzernrechnungslegung (§§ 244-267 Handelsgesetzbuch - HGB) am 1. Jänner 1994 in Kraft.

Aus Art X Abs 8 RLG kann dabei abgeleitet werden, daß ein Konzernabschluß nach den Vorschriften des RLG erstmals, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, für das nach dem 31. Dezember 1993 beginnende (Konzern)-Geschäftsjahr aufzustellen ist.

Stichtag für die Aufstellung des Konzernabschlusses wird dabei in der Regel gem § 252 Abs 1 HGB der Stichtag des Jahresabschlusses des Mutterunternehmens sein. Es ist auch zulässig, als Konzernabschlußstichtag den hievon abweichenden Stichtag der Jahresabschlüsse der bedeutendsten oder der Mehrzahl der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen zu wählen.

Gemäß Art X Abs 11 RLG können die neuen Vorschriften auch schon auf ein früheres Geschäftsjahr angewendet werden, jedoch nur insgesamt.

Art X RLG enthält außer den Vorschriften des Abs 8 und 9 über die gestaffelten Größenmerkmale **keine Übergangsbestimmungen für die erstmalige Aufstellung österreichischer Konzernabschlüsse.**

2. Kapitalkonsolidierung bei erstmaliger Aufstellung des Konzernabschlusses

Gemäß § 254 Abs 1, 1. Satz HGB wird der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen mit dem auf diese Anteile entfallenden

Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital kann entweder nach der Buchwertmethode oder der Neubewertungsmethode (unter Beachtung der Einschränkung gern § 254 Abs 1, vorletzter Satz HGB) angesetzt werden.

Die Verrechnung ist jedenfalls auf den Beginn des ersten Konzerngeschäftsjahres (in der „Konzerneröffnungsbilanz“) durchzuführen, da sich aus der Zuordnung der Unterschiedsbeträge und deren Fortschreibung nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften Auswirkungen auf die Konzerngewinn und Verlustrechnung ergeben; eine Verrechnung auf Grundlage der Wertansätze zum Ende des Konzerngeschäftsjahres würde zu einer unrichtigen Darstellung der Ertragslage des Konzerns führen.

Der Unterschiedsbetrag, der sich aus dieser Verrechnung ergibt, wird unter anderem maßgeblich durch den **Zeitpunkt der Verrechnung** bestimmt.

§ 254 Abs 2 HGB enthält dazu folgende Bestimmungen:

„Die Verrechnung gem Abs 1 wird auf der Grundlage der Wertansätze

- zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile
- oder beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist
- oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss

IWP
RL9

durchgeführt.“

Das Gesetz enthält keine Vorschrift, daß die in § 254 Abs 1 und 2 HGB enthaltenen Wahlrechte für alle Tochtergesellschaften einheitlich ausgeübt werden müssen. Bei der Ausübung des Wahlrechts sind jedoch allgemeine Grundsätze wie das Willkürverbot und die Generalklausel (§ 250 Abs 2 HGB) zu beachten. Die angewandte Methode (Buchwert- oder Neubewertungsmethode) und der gewählte Zeitpunkt sind im Konzernanhang anzugeben. Bei den Folgekonsolidierungen sind die Konsolidierungsmethoden beizubehalten (§ 250 Abs 3 zweiter Satz HGB).

2.1. Die Verrechnung zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile bzw. zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist

Das mit dem RLG eingeführte Verfahren der erfolgswirksamen Erwerbsmethode baut grundsätzlich auf der Ermittlung und Zuordnung des Unterschiedsbetrages zwischen Anschaffungskosten der Anteile beim Mutter-

unternehmen und dem (anteiligen) Eigenkapital des Tochterunternehmens zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile auf; dieser Zeitpunkt entspricht daher am besten der den gesetzlichen Vorschriften zugrunde liegenden Konzeption. Bei der erstmaligen Aufstellung des Konzernabschlusses für das Konzerngeschäftsjahr 1994 (bzw. 1994/95) muß bei der Wahl dieses Zeitpunktes der jeweilige Unterschiedsbetrag für die einzelnen Tochtergesellschaften für diesen Stichtag analysiert, zugeordnet und **auf den Stichtag der (fiktiven) „Konzerneröffnungsbilanz“ (zB. 1. 1. 1994) fortgeschrieben werden.**

Die Verrechnung zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, stellt eine Vereinfachungsvorschrift zur Grundregel dar; ohne diese müßten für jeden Zeitpunkt des (stufenweisen) Erwerbs die sich jeweils ergebenden Unterschiedsbeträge ermittelt und zugeordnet werden. In diesem Fall beginnt die Fortschreibung auf den Stichtag der Konzernöffnungsbilanz ab dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist. Bei erstmaliger Aufstellung eines Konzernabschlusses wird aus Praktikabilitätsgründen in der Regel nur diese Variante sinnvoll sein.

Bei einem **aktiven Unterschiedsbetrag** (siehe Abschnitt 4) führt die Wahl dieses Stichtages zu einem niedrigeren Konzerneigenkapital, da die Verrechnung der Unterschiedsbeträge für die Vergangenheit nachgeholt wird. Die sich aus der Fortschreibung ergebenden Beträge sind daher ergebnisneutral mit den Rücklagen/Bilanzgewinn zu verrechnen. Für die Zukunft ergibt sich dadurch eine geringere Belastung der Konzerngewinn- und Verlustrechnung. Auf das Beispiel in **Beilage 1** wird verwiesen.

Passive Unterschiedsbeträge (siehe Abschnitt 5) sind entsprechend den Vorschriften des § 261 Abs 2 HGB zu behandeln: Wenn die der Entstehung des passiven Unterschiedsbetrages zugrunde liegende erwartete ungünstige Entwicklung bereits eingetreten ist oder die erwarteten Aufwendungen vor dem Stichtag der Konzernöffnungsbilanz bereits angefallen sind, führt dies zu einer rückwirkenden Auflösung; wenn zum Stichtag der Konzernöffnungsbilanz feststeht, daß der passive Unterschiedsbetrag einem verwirklichten Gewinn entspricht, bildet er einen Bestandteil des Konzerneigenkapitals.

2.2. Die Verrechnung auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß

Diese Möglichkeit ist in erster Linie für folgende Fälle gedacht:

- a) Erwerb der Beteiligung an einer konsolidierungspflichtigen Tochtergesellschaft während des Geschäftsjahres und Wahl eines vom Erwerbs-

zeitpunkt abweichenden Erstkonsolidierungszeitpunktes aus sachlichen Gründen (zB Fehlen eines Zwischenabschlusses)¹⁾

- b) Bei Wegfall der Ursachen für ein bisheriges Einbeziehungsverbot (§ 248 HGB)
- c) Bei Wegfall der Gründe, die bisher einen Verzicht auf die Einbeziehung einer Tochtergesellschaft in den Konzernabschluß möglich gemacht haben (§ 249 HGB).

Wenn man die erstmalige Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Vorschriften des HGB als erstmalige Einbeziehung in den Konzernabschluß betrachtet, läßt sich diese Vorschrift als Übergangsbestimmung interpretieren.

Die gleichen Überlegungen gelten, wenn sich infolge Überschreitung der Größenmerkmale des § 246 HGB bzw dem Erwerb von Tochtergesellschaften (und Überschreitung der Größenmerkmale) erstmalig die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ergibt.

Bei weit zurückliegenden Erwerbstichtagen werden oftmals keine Unterlagen mehr für die Zuordnung der Unterschiedsbeträge zu diesem Stichtag vorhanden sein, sodaß in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Verrechnung auf der Grundlage zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung besteht. Auch in der technischen Durchführung wird die Wahl dieses Verrechnungstichtages am einfachsten anwendbar sein. Betriebswirtschaftlich ist anzumerken, daß die Zuordnung von Unterschiedsbeträgen aufgrund der Wertverhältnisse zum Stichtag der erstmaligen Einbeziehung infolge der in der Regel abweichenden Zusammensetzung der Posten des Eigenkapitals, der stillen Reserven bzw stillen Lasten gegenüber dem Erwerbstichtag dazu führen kann, daß die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns wesentlich anders dargestellt wird. Da die zugeordneten aktiven Unterschiedsbeträge und ein eventueller Firmenwert in den zukünftigen Konzerngeschäftsjahren verrechnet werden, wird einerseits das Eigenkapital des Konzerns höher ausgewiesen, andererseits werden aber die zukünftigen Gewinn- und Verlustrechnungen des Konzerns zusätzlich belastet.

IWP
RL9

Auf das Beispiel in **Beilage 2** wird verwiesen.

¹⁾ Bezüglich des Zeitpunktes, ab welchem in einem solchen Fall die Aufwendungen und Erträge des Tochterunternehmens einzubeziehen sind, bestehen in der Fachliteratur keine übereinstimmenden Auffassungen.

3. Der aufteilbare Unterschiedsbetrag

Nach der **Buchwertmethode** erfolgt zunächst die Aufrechnung des Wertansatzes der Beteiligung mit dem Buchwert des (anteiligen) Eigenkapitals (ggf nach Anpassung an einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Mutterunternehmens); anschließend wird ein entstehender Unterschiedsbetrag nach Maßgabe der festgestellten stillen Reserven und stillen Lasten den betreffenden Bilanzposten zugeordnet. Dabei ist zu beachten, daß unabhängig von der Art des Unterschiedsbetrages (aktiv oder passiv) sowohl stille Reserven als auch stille Lasten zu berücksichtigen sind, da der aufzuteilende Unterschiedsbetrag als Saldogröße aus stillen Reserven und Lasten zu verstehen ist.

Die Aufteilung der Differenzen zwischen Zeitwert und Buchwert der Vermögensgegenstände und Schulden ist insoweit von materieller Bedeutung, als die zugeordneten Beträge in den Folgejahren das Schicksal jener Posten teilen, denen sie zugeordnet werden. Bei der Aufteilung ergeben sich insbesondere dann Probleme, wenn die festgestellten stillen Reserven größer als der Unterschiedsbetrag sind.

IWP RL9

Das Gesetz schreibt keine bestimmte Methode zur Aufteilung vor. Die Wahl einer Aufteilungsmethode steht den Unternehmen daher grundsätzlich frei, eine willkürliche Zuordnung muß allerdings ausgeschlossen sein. Die Aufteilung proportional zu den feststellbaren stillen Reserven wird aber häufig als eine geeignete Methode anzusehen sein. In Betracht kommen kann auch eine Verteilung nach anderen nachprüfbaren Kriterien, zB eine selektive Auswahl, insbesondere aus Vereinfachungsgründen entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit oder nach der Auflösungsdauer. Dabei ist der Sicherheitsgrad bei der Feststellung der stillen Reserven zu berücksichtigen. Eine gesonderte Berichterstattung über die Aufteilung ist nicht vorgeschrieben.

Bei der **Neubewertungsmethode** werden dem (anteiligen) neubewerteten Eigenkapital die Anschaffungskosten der Anteile gegenübergestellt; das Eigenkapital darf aber nicht mit einem höheren Betrag als den Anschaffungskosten der Anteile bewertet werden.

Der Mehrbetrag der Anschaffungskosten gegenüber dem neubewerteten Eigenkapital stellt den Geschäfts(Firmen)wert dar (siehe Abschnitt 4). Die Anteile anderer Gesellschafter (§ 259 HGB) sind auf Basis des neubewerteten Eigenkapitals anzusetzen.

4. Die Behandlung des verbleibenden aktiven Unterschiedsbetrags

Gem § 254 Abs 3 HGB ist ein verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag in der Konzernbilanz als Geschäfts(Firmen)wert **auszuweisen**.

In Zusammenhang mit der **Bewertung** des verbleibenden aktiven Unterschiedsbetrages ist gem § 261 Abs 1 HGB zu unterscheiden zwischen:

- dem Unterschiedsbetrag, soweit er einem erworbenen Geschäfts(Firmen)wert im Sinne des § 203 Abs 5 HGB entspricht. Dieser Betrag kann planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen er voraussichtlich genutzt wird, verteilt werden;
- dem sonstigen aktiven Unterschiedsbetrag, der in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einen Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen ist.

Gem § 203 Abs 5 HGB ist der Geschäfts(Firmen)wert jener Unterschiedsbetrag, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden **im Zeitpunkt der Übernahme** übersteigt.

Aus dem Wortlaut des § 203 Abs 5 HGB kann gefolgert werden, daß die Beurteilung, wie weit der verbleibende aktive Unterschiedsbetrag einem erworbenen Geschäftswert entspricht, aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbes vorzunehmen ist. Ein solcher für den Zeitpunkt des Erwerbs festgestellter Geschäftswert ist entsprechend der Beurteilung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf den Zeitpunkt der erstmaligen Aufstellung des Konzernabschlusses fortzuschreiben und ab diesem Zeitpunkt entsprechend seiner Restnutzungsdauer abzuschreiben.

IWP
RL9

Darüber hinausgehende aktive Unterschiedsbeträge stellen keinen erworbenen Geschäftswert im Sinne des § 203 Abs 5 HGB dar und sind daher gem § 261 Abs 1, 1. Satz HGB in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel durch Abschreibungen zu tilgen.

Zu den Entstehungsursachen solcher verbleibender Unterschiedsbeträge, die keinem erworbenen Geschäftswert im Sinne des § 203 Abs 5 HGB entsprechen, siehe Platzer in Straube, Tz 3 zu § 261²⁾ (zB unbesteuerter Rücklagen des Tochterunternehmens, auf deren Auflösung gem § 253 Abs 3 HGB verzichtet wurde, Anwendung des gemilderten Niederstwertprinzips im Rahmen der Anteilsbewertung im Einzelabschluß des Mutterunternehmens).

²⁾ Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Band, Rechnungslegung, Wien 1992.

§ 261 Abs 1 2. Satz HGB räumt das Wahlrecht ein, den (verbleibenden) Unterschiedsbetrag offen mit jeder Kapital- oder Gewinnrücklage zu verrechnen; es ist sowohl eine vollständige als auch eine teilweise Verrechnung mit Kapital- oder Gewinnrücklagen zulässig. Auch eine spätere offene Verrechnung des gesamten Restbuchwertes eines bereits teilweise abgeschriebenen Geschäftswertes ist zulässig, wenn in Vorjahren nicht genügend Rücklagen vorhanden waren.

Die laufende Verrechnung der Abschreibungen vom Unterschiedsbetrag gegen Rücklagen entspricht nach überwiegender Auffassung nicht den gesetzlichen Vorschriften. Unzulässig ist die spätere Reaktivierung eines gegen Rücklagen verrechneten Unterschiedsbetrages.

Das Wahlrecht kann für jede Tochtergesellschaft gesondert ausgeübt werden.

5. Die Behandlung des passiven Unterschiedsbetrages

IWP RL9

Gem § 254 Abs 1, 3. Satz HGB ist bei Ansatz mit dem Buchwert gem Z 1 ein sich ergebender Unterschiedsbetrag den Wertansätzen von in der Konzernbilanz anzusetzenden Vermögensgegenständen und Schulden des jeweiligen Tochterunternehmens insoweit zuzuschreiben oder mit diesen zu verrechnen, als deren Wert höher oder niedriger ist als der bisherige Wertansatz.

Zu den Ursachen, die für den Stichtag des Erwerbs zu einem passiven Unterschiedsbetrag führen können (negative Ertragsaussichten, erwartete Aufwendungen zB für Umstrukturierungen und Umweltschutz, günstiger Beteiligungskaufpreis), kommt bei „Verrechnung zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung“ noch die Möglichkeit, daß die Tochtergesellschaft seit dem Erwerb Gewinne thesauriert hat und deshalb ein Überschuß des (anteiligen) Eigenkapitals über den Wertansatz der Beteiligung bei der Muttergesellschaft entstanden ist.

Soweit der gesamte passive Unterschiedsbetrag auf stille Lasten (zB auf Unterdeckungen beim Sozialkapital) entfällt, ist er den betreffenden Rückstellungen zuzuordnen.

Soweit eindeutig feststeht, daß der restliche passive Unterschiedsbetrag aus nach dem Beteiligungserwerb thesaurierten Gewinnen entstanden ist, kann er als Bestandteil der Gewinnrücklagen, oder nach dem Wortlaut des

§ 254 Abs 3 HGB, als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung innerhalb des Eigenkapitals ausgewiesen werden.

Wenn der vorerst ermittelte passive Unterschiedsbetrag niedriger als die stillen Lasten ist, ergibt sich nach Zuordnung zu den entsprechenden Passivposten (zB Rückstellungen) ein aktiver Unterschiedsbetrag.

Beim Ansatz der stillen Lasten im Bereich des Sozialkapitals kann bei Aufstellung der Konzerneröffnungsbilanz berücksichtigt werden, daß die Übergangsbestimmungen des Art X Abs 1 bis 4 RLG auch auf den Konzernabschluß anwendbar sind; der Grundsatz der konzerneinheitlichen Bewertung³⁾ ist dabei zu beachten.

Zu beachten ist, daß durch Auflösung stiller Reserven ein zunächst ermittelter passiver Unterschiedsbetrag nicht vergrößert werden bzw ein aktiver Unterschiedsbetrag nicht in einen passiven Unterschiedsbetrag verwandelt werden darf, da sonst gegen das Anschaffungskostenprinzip verstoßen würde (Platzer in Straube, Tz 20 zu § 254).

Gemäß § 254 Abs 1 HGB vorletzter Satz darf bei der Neubewertungsmethode das anteilige Eigenkapital nicht mit einem Betrag angesetzt werden, der die Anschaffungskosten des Mutterunternehmens für die Anteile an dem einbezogenen Tochterunternehmen überschreitet. Bei wörtlicher Auslegung könnte daher bei Anwendung der Neubewertungsmethode ein passiver Unterschiedsbetrag nur mehr entstehen, wenn und soweit bei der Erstkonsolidierung der Buchwert der Anteile unter den Anschaffungskosten liegt (zB nach einer vorangegangenen Abschreibung - siehe Platzer in Straube, Anm 27 zu § 254 HGB). Dies hätte allerdings zur Folge, daß bei einem sich vorerst ergebenden passiven Unterschiedsbetrag die Vermögensgegenstände entsprechend abgewertet werden müßten und würde bedeuten, daß bei Anwendung der Neubewertungsmethode die Aktivwerte zB um die in der Vergangenheit thesaurierten Gewinne abgewertet werden müßten; eine solche Auslegung kann aber keinesfalls dem Sinne des Gesetzes entsprechen.

Es ist daher davon auszugehen, daß bei der Neubewertungsmethode ein passiver Unterschiedsbetrag angesetzt werden kann, soweit das anteilige Eigenkapital ohne Neubewertung die anteiligen Anschaffungskosten der Anteile übersteigt; § 254 Abs 1 HGB vorletzter Satz schließt nur aus, daß dieser Unterschiedsbetrag durch eine Neubewertung des Vermögens noch erhöht wird.

³⁾ Diesbezüglich wird auf die Richtlinie des Fachsenats für Handelsrecht und Revision über die einheitliche Bewertung (noch in Beratung) verwiesen.

6. Die Verrechnung von Unterschiedsbeträgen der Aktivseite mit solchen der Passivseite

Gem § 254 Abs 3, 3. Satz HGB ist es zulässig, Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite zu verrechnen. Die verrechneten Beträge sind dabei im Anhang anzugeben; dies ist so auszulegen, daß im Anhang eine getrennte Angabe des Geschäftswertes sowie des passiven Unterschiedsbetrages notwendig ist. Bei dieser Vorschrift handelt es sich um eine reine Gliederungsvorschrift; aus § 261 HGB dagegen ergibt sich, wie die einzelnen Unterschiedsbeträge sowohl der Aktivseite als auch der Passivseite zu behandeln sind. Es sind also Geschäftswerte bzw. sonstige verbleibende aktive Unterschiedsbeträge nach § 261 Abs 1 HGB fortzuschreiben (soweit sie nicht gegen Kapital- oder Gewinnrücklagen verrechnet wurden) und die in dem Saldoposten enthaltenen passiven Unterschiedsbeträge jeweils gem § 261 Abs 2 HGB zu behandeln. Die Abschreibungsbeträge bzw. Auflösungsbeträge innerhalb dieses Saldopostens sind in der Gewinn- und Verlustrechnung an entsprechender Stelle getrennt auszuweisen.

Soweit verbleibende aktive Unterschiedsbeträge gem § 261 Abs 1, 2. Satz HGB gegen Kapital- oder Gewinnrücklagen offen verrechnet wurden, besteht für § 254 Abs 3, 3. Satz HGB kein Anwendungsbereich.

IWP
RL9

7. Weitere bei der Aufstellung der Konzern-eröffnungsbilanz zu beachtende Vorschriften

7.1. Bilanzierungswahlrechte

Gem § 253 Abs 2 HGB dürfen nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Weiters dürfen gem § 253 Abs 3 HGB die un versteuerten Rücklagen gem § 205 HGB nach Abzug der Steuerabgrenzung als Gewinnrücklagen ausgewiesen werden.⁴⁾

7.2. Zusammenfassung von Forderungen und Schulden

Bei der Zusammenfassung von Forderungen und Schulden verbundener Unternehmen sich ergebende Unterschiedsbeträge sind erfolgsneutral beim Eigenkapital zu verrechnen, da diese Unterschiedsbeträge mit dem Konzernergebnis von Vorperioden in Zusammenhang stehen; sie dürfen

⁴⁾ Diesbezüglich wird auf die Richtlinie des Fachsenats für Handelsrecht und die Revision über die Steuerabgrenzung im Konzernabschluß (noch in Beratung) verwiesen.

das Konzernergebnis des ersten Konzerngeschäftsjahres nicht beeinflussen. Gem § 255 Abs 2 HGB brauchen dabei Beträge, die für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung sind, nicht berücksichtigt werden.

7.3. Zwischenerfolgseliminierung und Erstkonsolidierung

Wenn man entsprechend der Einheitstheorie davon ausgeht, daß zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung die Vermögensgegenstände von der nunmehrigen Muttergesellschaft erworben werden, sind die Vorschriften über die Zwischenergebniseliminierung erst auf jene Vermögensgegenstände anzuwenden, die in der Zeit der Konzernzugehörigkeit zwischen verbundenen Unternehmen geliefert werden.

Dies gilt auch für die erstmalige Aufstellung von Konzernabschlüssen, wobei zu differenzieren ist, aufgrund der Wertverhältnisse welches Zeitpunktes die Verrechnung zwischen Beteiligungen und Eigenkapital vorgenommen wird (vgl Platzer in Straube, Tz 15 zu § 256):

Wenn man von der Fiktion ausgeht, daß die Bestände des Tochterunternehmens zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung (zB 1. Jänner 1994) erworben werden, so besteht keine Verpflichtung, für die zu diesem Zeitpunkt aus konzerninternen Lieferungen vorhandene Vermögensgegenstände eine Zwischenerfolgseliminierung durchzuführen. Da sich jedoch daraus eine Auswirkung auf die erste Konzernerfolgsrechnung ergibt, ist die gewählte Bilanzierungsmethode im Anhang anzugeben.

Wenn die Verrechnung aufgrund der Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Erwerbs vorgenommen wird, so erstreckt sich der Anwendungsbereich der Zwischenergebniseliminierung jedenfalls auf die zum Stichtag der Konzernöffnungsbilanz vorhandenen Vermögensgegenstände; in diesem Fall sind die ermittelten Beträge erfolgsneutral mit dem Konzerneigenkapital zu verrechnen.

IWP
RL9

7.4. Steuerabgrenzung

Die Vorschriften des § 258 HGB über die Steuerabgrenzung sind bei der Erstellung der Konzernöffnungsbilanz sinngemäß anzuwenden.⁵⁾

⁵⁾ Diesbezüglich wird auf die Richtlinie des Fachsenats für Handelsrecht und Revision über die Steuerabgrenzung im Konzernabschluß (noch in Beratung) verwiesen.

7.5. Einheitliche Bewertung⁶⁾

Gem § 260 Abs 1 HGB sind die in den Konzernabschluß übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden nach den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten, wobei Bewertungswahlrechte im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden können. Die richtige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns macht den Übergang auf eine einheitliche Bewertung bereits in der Konzerneneröffnungsbilanz erforderlich.

Auch in Zusammenhang mit der Kapitalkonsolidierung ist vorgesehen, daß der Buchwert des Eigenkapitals gegebenenfalls nach Anpassung der Wertansätze gem. § 260 Abs 2 HGB anzusetzen ist (§ 254 Abs 1 Z 1 HGB).

Die sich aus der erstmaligen Bewertungsanpassung zum Stichtag der „Konzerneröffnungsbilanz“ ergebenden Unterschiedsbeträge sind erfolgsneutral in Gewinnrücklagen des Konzerns einzustellen bzw mit diesen zu verrechnen. Somit ist bei der Kapitalkonsolidierung von den erhöhten bzw verminderten Gewinnrücklagen auszugehen.

IWP
RL9

Gem. § 260 Abs 2, 3. und 4. Satz HGB braucht eine einheitliche Bewertung nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkung für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von nur untergeordneter Bedeutung ist. Darüber hinaus ist ein Abweichen bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig; der Grund und die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind im Konzernanhang darzustellen.

8. Der Konzernanlagespiegel

Gem § 250 Abs 3 HGB ist im Konzernabschluß die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so dazustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären (Einheitstheorie). Die erfolgswirksame Erwerbsmethode geht davon aus, daß der Erwerb einer Beteiligung an einem konsolidierungspflichtigen Tochterunternehmen den Erwerb der einzelnen Vermögensgegenstände und die Übernahme der Verpflichtungen zum Zeitpunkt des Erwerbes bedeutet.

⁶⁾ Siehe auch die Richtlinie des Fachsenats für Handelsrecht und Revision über die einheitliche Bewertung (noch in Beratung).

Dies hat zur Konsequenz, daß die Werte, die den einzelnen Gegenständen des Anlagevermögens zum Zeitpunkt des Erwerbs (bzw. zu den anderen zulässigen Verrechnungszeitpunkten) im Rahmen des Gesamtaufpreises für die Beteiligung zugeordnet werden, die Konzernanschaffungskosten darstellen. Bei strenger Auslegung der Einheitstheorie und der Erwerbsmethode würde dies bedeuten, daß in den Konzernanlagespiegel als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht die (gegebenenfalls um die zugeordneten stillen Reserven ergänzten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aus dem Anlagespiegel des jeweiligen Tochterunternehmens übernommen werden könnten, sondern daß der Konzernanlagespiegel vollkommen unabhängig von den Anlagespiegeln der Tochterunternehmen aufzustellen wäre.

Die Konsequenz dieser Vorgangsweise wäre die völlige Lösung von der Darstellung im Anlagespiegel des Tochterunternehmens und würde insofern einen erheblichen Mehraufwand verursachen, ohne daß dadurch eine wesentliche Verbesserung der Aussagefähigkeit erreicht werden könnte, da die Altersstruktur des Anlagevermögens speziell durch den in Österreich für den Beginn der Konzernrechnungslegung regelmäßig maßgebenden Stichtag der erstmaligen Einbeziehung völlig willkürlich und verzerrt dargestellt würde (Platzer in Straube, Tz 51 zu § 254). Die theoretische Richtigkeit der reinen Anwendung der Einheitstheorie würde hier zweifellos durch die Nachteile dieses Verfahrens überkompensiert, sodaß es als zulässig erachtet wird, den Konzernanlagespiegel im Wege einer unmittelbaren Übernahme der Daten aus den Anlagespiegeln der Tochterunternehmen (unter Berücksichtigung zugeordneter stillen Reserven) aufzustellen.

**IWP
RL9**

Diese Darstellung ist auch für neu in den Konsolidierungskreis aufzunehmende Unternehmen zulässig.

Beilage 1

Beispiel 1

**Kapitalkonsolidierung für das Konzerngeschäftsjahr 1994
(= Kalenderjahr) -Verrechnung auf Basis der Wertansätze zum
Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile**

Angaben:

Die Muttergesellschaft (M) hat am 1. Jänner 1979 eine 100%ige Beteiligung an der Tochtergesellschaft (T) erworben.	6.000.000
Das Eigenkapital T betrug zu diesem Zeitpunkt	<u>3.500.000</u>
Der gesamte Unterschiedsbetrag von	<u><u>2.500.000</u></u>
wird aufgrund der Wertansätze zu diesem Zeitpunkt wie folgt zugeordnet:	

**IWP
RL9**

Stille Reserven zum 1. Jänner 1979 in einem zum 1. Jänner 1994 noch vorhandenen unbebauten Grundstück	400.000
Stille Reserven zum 1. Jänner 1979 in einem Gebäude (Restnutzungsdauer des Gebäudes ab 1. Jänner 1979 - 20 Jahre)	600.000
Verbleibender Unterschiedsbetrag = Geschäftswert	<u>1.500.000</u>
	<u><u>2.500.000</u></u>

Das Grundstück wurde im Geschäftsjahr **1994** veräußert.

Der Wertansatz der Beteiligung T zum 1. Jänner 1994 beträgt unverändert gegenüber dem Erwerbsstichtag	6.000.000
Das Eigenkapital der Tochtergesellschaft zum 1. Jänner 1994 ist ebenfalls unverändert mit ausgewiesen, da die erzielten Gewinne jeweils zur Gänze an M ausgeschüttet wurden.	3.500.000

Lösung: Die Fortschreibung der Unterschiedsbeträge vom 1. Jänner 1979 auf den 1. Jänner 1994 (für die Konzerneroöffnungsbilanz) bzw 31. Dezember 1994 (für die Folgekonsolidierung) zeigt folgendes Bild:

	Grundstück	Gebäude	Geschäfts- wert	Summe
Unterschiedsbetrag 1. 1. 1979	400.000	600.000	1.500.000	2.500.000
Abschreibung für 15 Jahre	0	-450.000	-1.500.000	-1.950.000
Unterschiedsbetrag 1. 1. 1994	400.000	150.000	0	550.000
Abschreibung 1994	0	-30.000	0	-30.000
Grundstücksverkauf	-400.000	0	0	-400.000
Unterschiedsbetrag 31.12.1994	0	120.000	0	120.000

Aufgrund der Verrechnung gemäß § 254 Abs 1, 1. Satz HGB ergibt sich zum 1. Jänner 1994 ein aktiver Unterschiedsbetrag von 2.500.000

Dieser Betrag ist durch die (fortgeschriebenen) stillen Reserven noch zu gedeckt. 550.000

Der verbleibende Betrag von 1.950.000
(= Abschreibung des Geschäftswertes und der stillen Reserven seit dem Erwerbsstichtag) ist zum 1. Jänner 1994 erfolgsneutral zu Lasten des Konzerneigenkapitals (Bilanzgewinn/Rücklagen) zu verrechnen.

**IWP
RL9**

Die Konzernerfolgsrechnung des Jahres 1994 wird durch die weitere Fortschreibung der stillen Reserven mit belastet. 430.000

Variante 1

Das Eigenkapital T zum 1. Jänner 1994 beträgt 6.500 000
(bisherige Annahme 3.500.000), die Erhöhung gegenüber dem Zeitpunkt des Erwerbs ist durch Gewinnthesaurierung eingetreten.
Durch Gegenüberstellung mit dem Bilanzansatz der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994 von 6.000.000

ergibt sich zum 1. Jänner 1994 ein passiver Unterschiedsbetrag von	500.000
unter Hinzurechnung der fortgeschriebenen stillen Reserven von	<u>550.000</u>
ergibt sich ein Betrag von	<u><u>1.050.000</u></u>

Dieser Betrag stellt zusätzliches Konzerneigenkapital dar, da dieser Betrag das Ergebnis der Fortschreibung seit dem Erwerbszeitpunkt darstellt.

Dieser Betrag kann wie folgt analysiert werden:

Nicht ausgeschüttete Gewinne	3.000.000
Fortschreibung der stillen Reserven und des Firmenwertes auf den Stichtag 1. Jänner 1994	<u>-1.950.000</u>
	<u><u>1.050.000</u></u>

Auswirkung auf den Konzernergebnis 1994 - 430.000 (unverändert).

Im Vergleich zur Ausgangsvariante ist somit das Eigenkapital des Konzerns um 3.000.000 höher ausgewiesen; dies entspricht dem erzielten (thesaurierten) Gewinn für den Zeitraum der Konzernzugehörigkeit.

**IWP
RL9**

Variante 2

Der Buchwert der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994 beträgt 8.000.000 (bisherige Annahme 6.000.000). Die Ursache dafür war die Aktivierung von Gesellschafterzuschüssen zur vollen Ausnützung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes, die nicht zu einer "ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung" geführt haben.

Daraus ergibt sich bei einem Eigenkapital T von	<u>3.500.000</u>
ein aktiver Unterschiedsbetrag zum 1. Jänner 1994 von	4.500.000
dem nur fortgeschriebene stille Reserven von	<u>550.000</u>
gegenüberstehen. Der verbleibende Rest von	<u><u>3.950.000</u></u>
ist gegen das Konzerneigenkapital zu verrechnen	

Dieser Betrag kann wie folgt analysiert werden:

Rückgeflossene Gesellschafterzuschüsse	2.000.000
Verrechnung der stillen Reserven und des Firmenwertes	<u>1.950.000</u>
	<u><u>3.950.000</u></u>

Auswirkung auf den Konzernenerfolg 1994 - 430.000 (unverändert). Im Vergleich zur Ausgangsvariante ist das Eigenkapital des Konzerns um 2.000.000 niedriger ausgewiesen; dies entspricht dem aktivierten, rückgeflossenen Zuschuß.

Variante 3

Buchwert der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994 (Verringerung durch außerplanmäßige Abschreibung)	5.000.000
Eigenkapital T zum 1. Jänner 1994 (Verringerung durch Verluste)	<u>2.000.000</u>
Aktiver Unterschiedsbetrag zum 1. Jänner 1994	3.000.000
Gedeckt durch fortgeschriebene stille Reserven	<u>550.000</u>
Rest	<u><u>2.450.000</u></u>

Dieser Restbetrag ist wieder zu Lasten des Konzerneigenkapitals zu verrechnen und setzt sich rechnerisch wie folgt zusammen:

Verluste T	1.500.000
Davon berücksichtigt durch Abschreibung der Beteiligung	<u>1.000.000</u>
	500.000
Fortschreibung der stillen Reserven und des Geschäftswertes	1.950.000
	<u><u>2.450.000</u></u>

**IWP
RL9**

Auswirkungen auf den Konzernenerfolg 1994 - 430.000 (unverändert).

Im Vergleich zur Ausgangsvariante ist das Eigenkapital des Konzerns um 500.000 niedriger ausgewiesen (= Verlust T, soweit nicht durch die Beteiligungsabschreibung bei M berücksichtigt).

Beilage 2

Beispiel 2

Kapitalkonsolidierung für das Konzerngeschäftsjahr 1994 (= Kalenderjahr) - Verrechnung auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß (= der erstmaligen Anwendung der Vorschriften über die Konzernrechnungslegung)

Zusatzangaben zum Beispiel 1:

Die stillen Reserven im unbebauten Grundstück betragen zum 1. Jänner 1994 1.000.000, die stillen Reserven im Gebäude (Restnutzungsdauer ab 1. Jänner 1994 - 5 Jahre) sind zu diesem Stichtag 500.000.

Lösung:

Der sich aus der Verrechnung des Wertansatzes der Beteiligung und des Eigenkapitals T zum 1. Jänner 1994 ergebende Unterschiedsbetrag

2.500.000

kann in diesem Fall wie folgt zugeordnet werden:

Stille Reserven unbebautes Grundstück und Gebäude

1.500.000

Verbleibender Unterschiedsbetrag

1.000.000

2.500.000

Gegenüber dem Beispiel 1 ist keine Verrechnung gegen das Konzern-eigenkapital erforderlich, sodaß dieses entsprechend höher ausgewiesen wird.

Die Fortschreibung des Unterschiedsbetrages auf den 31. Dezember 1994 zeigt folgendes Bild:

	Grundstück	Gebäude	Verbleibender Unterschieds- betrag	Summe
Unterschiedsbetrag 1.1.1994	1.000.000	500.000	1.000.000	2.500.000
Abschreibung 1994	0	-100.000	0	-100.000
Grundstücksverkauf	-1.000.000	0	0	-1.000.000
20% Abschreibung aktiver Unterschiedsbetrag	0	0	-200.000	-200.000
Unterschiedsbetrag 31.12.1994	<u>0</u>	<u>400.000</u>	<u>800.000</u>	<u>1.200.000</u>

Die Konzernerfolgsrechnung 1994 wird mit insgesamt 1.300.000 belastet.

Die restlichen Unterschiedsbeträge von 1.200.000 belasten die Erfolgsrechnungen der künftigen Jahre.

Varianten des Beispiels

(mit den gleichen Zusatzannahmen wie in Beispiel 1)

Variante 1

Eigenkapital T zum 1. Jänner 1994 (bisher 3.500.000) infolge Gewinnthesaurierung	6.500.000
Buchwert der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994	<u>6.000.000</u>
Passiver Unterschiedsbetrag	<u><u>500.000</u></u>

Der passive Unterschiedsbetrag ist als Bestandteil des Konzerneigenkapitals auszuweisen; der Konzernerfolg 1994 wird nicht berührt. Der zunächst ermittelte passive Unterschiedsbetrag von 500.000 darf durch die Auflösung der stillen Reserven (1.500.000) nicht vergrößert werden (vgl. Platzer in Straube, Tz 20 zu § 254).

IWP
RL9

Variante 2

Buchwert der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994 (Erhöhung durch Gesellschafterzuschüsse)	8.000.000
Eigenkapital T zum 1. Jänner 1994	<u>3.500.000</u>
Aktiver Unterschiedsbetrag	4.500.000
Stille Reserven	1.500.000
Verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag	<u><u>3.000.000</u></u>

Auswirkungen auf den Konzernerfolg 1994:

Abschreibung Gebäude	100.000
Verrechnung Grundstücksverkauf	1.000.000
20% von 3.000.000 Abschreibung Firmenwert	<u>600.000</u>
	<u><u>1.700.000</u></u>

Die restlichen Unterschiedsbeträge von 2.800.000 (verbleibender Unterschiedsbetrag 2.400.000, stille Reserven Gebäude 400.000) belasten die Ergebnisrechnungen der künftigen Jahre.

Variante 3

Buchwert der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994 (nach außerplanmäßiger Abschreibung)	5.000.000
Eigenkapital T zum 1. Jänner 1994 (Verringerung durch Verluste)	<u>2.000.000</u>
Aktiver Unterschiedsbetrag	3.000.000
Stille Reserven	<u>1.500.000</u>
Verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag	<u><u>1.500.000</u></u>

Auswirkungen auf den Konzernergebnis 1994:

Abschreibung Gebäude	100.000
Verrechnung Grundstücksverkauf	1.000.000
20% von 1.500.000 Abschreibung Firmenwert	<u>300.000</u>
	<u><u>1.400.000</u></u>

**IWP
RL9**

Die restlichen Unterschiedsbeträge von 1.600.000 (verbleibender Unterschiedsbetrag 1.200.000, stille Reserven Gebäude 400.000) belasten die Ergebnisrechnungen der künftigen Jahre.

Variante 4

Buchwert der Beteiligung bei M zum 1. Jänner 1994	6.000.000
Eigenkapital T zum 1. Jänner 1994 (Erhöhung durch nicht ausgeschüttete Gewinne)	<u>5.100.000</u>
Aktiver Unterschiedsbetrag	<u><u>900.000</u></u>

Die stillen Reserven von 1.500.000 können in diesem Fall nur zum Teil aufgelöst werden. Bei aliquoter Auflösung ergibt sich folgende Verteilung:

Unbebaute Grundstücke	600.000
Gebäude	<u>300.000</u>
	<u><u>900.000</u></u>

Ein verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag (Firmenwert) kommt nicht zustande.

Auswirkungen auf den Konzernenerfolg 1994:

Abschreibung Gebäude	60.000
Verrechnung Grundstücksverkauf	<u>600.000</u>
	<u><u>660.000</u></u>

Der restliche Unterschiedsbetrag von 240.000 belastet die Ergebnisrechnungen der künftigen Jahre.

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

- WP/StB Dr. Wolfgang FORSTER
- WP/StB Dkfm. Helmut KNOTZINGER
- WP/StB Dkfm. Dr. Johann Peter KRAUSE
- Univ. Prof. Dr. Christian NOWOTNY
- WP/StB Univ. Doz. Mag. Dr. Walter PLATZER
- WP/StB Dr. Robert REITER
- WP/StB DDr. Martin WAGNER
- WP/StB Prof. Dkfm. Dr. Helmut SAMER

**IWP
RL9**