

Konzernrechnungslegung (Eva Deutsch-Goldoni)

Beispiel 1 2007-05-04 (20 Punkte)

Die ABC-GmbH und die XYZ-AG werden in einen gemeinsamen Konzernabschluss einbezogen.

Aufgabenstellungen:

Führen Sie die Konsolidierungsbuchungen an, die infolge der nachstehenden Angaben für den Konzernabschluss zum 31.12.2004 vorzunehmen sind. Für eine erforderliche Steuerabgrenzung ist ein Steuersatz von 25% heranzuziehen.

Beachten Sie, daß im Konzernabschluß zum 31.12.2004 ein möglichst **hohes** Ergebnis ausgewiesen werden soll.

Zu Beginn des Jahres 2004 fertigte die ABC-GmbH für die XYZ-AG eine Maschine und verkaufte sie ihr im März 2004.

Die dafür bei der ABC-GmbH angefallenen Herstellungskosten wurden in ihrer G&V für das Jahr 2004 unter den diversen Aufwendungen verbucht und setzen sich wie folgt zusammen:

Materialeinzelkosten	20.000	
Fertigungseinzelkosten	<u>30.000</u>	50.000
Materialgemeinkosten (15%)	3.000	
Fertigungsgemeinkosten (90%)	<u>27.000</u>	30.000
Verwaltungsgemeinkosten (10%)	8.000	
Vertriebsgemeinkosten (5%)	<u>4.000</u>	<u>12.000</u>
		92.000

Der Verkauf an die XYZ-AG erfolgte mit einem Aufschlag von 30% um 119.600 (netto, keine USt). Der Verkaufserlös wurde bei der ABC-GmbH unter "Umsatzerlösen" erfaßt. Die entsprechende Forderung ist in ihrer Bilanz zum 31.12.2004 unter den "Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen" ausgewiesen, wobei über den Aufwandsposten "sonstige betriebliche Aufwendungen" eine Abschreibung um 10% vorgenommen wurde, sodaß die Forderung nur mehr in der Höhe von 107.640 aufscheint.

Die XYZ-AG aktivierte die von der ABC-GmbH erworbene Maschine mit dem Anschaffungspreis zuzüglich der von einem fremden Bauunternehmer verrechneten Fundamentsherstellungskosten von 3.000. Ausgehend von den derart ermittelten gesamten Anschaffungskosten iHv 122.600 nahm die XYZ-AG basierend auf einer ND von 8 Jahren für 2004 eine Abschreibung von 15.325 vor und erfaßte den Betrag in ihrer G&V 2004 unter den "Abschreibungen auf Sachanlagen". Die Maschine scheint somit in der Bilanz der XYZ-AG zum 31.12.2004 mit 107.275 unter dem Posten "technische Anlagen und Maschinen" auf; die Kaufverbindlichkeit ist in der Höhe von 199.600 unter den "Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen" ausgewiesen.

1. Schuldenkonsolidierung

Die Verbindlichkeiten bzw. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen müssen für den Konzernabschluß ausgebucht werden. Aufgrund der Abschreibung der Forderung um 10% bestehen Verbindlichkeiten der XYZ-AG und Forderungen der ABC-GmbH nicht in gleicher Höhe. Die Differenz, die ja in der ABC-GmbH gewinnmindernd als Aufwand abgeschrieben wurde, wird jetzt gegen das Aufwandskonto im Haben gebucht.

Die Buchungen auf den Bestandskonten sind nicht ergebniswirksam, sehr wohl aber die Buchung am Ertragskonto.

3) Verbindlichkeiten geg. verb. Unternehmen		119.600	
an	2) Forderungen geg. verb. Unternehmen		107.640
an	7) Forderungsabschreibung		11.960

ergebniswirksam: + 11.960

Für die Frage, ob hier latente Steuern entstehen, müssen zwei Voraussetzungen geprüft werden:

- die Buchung muß ergebniswirksam
- und nicht dauerhaft

sein. Nicht dauerhaft bedeutet, daß sich die Auswirkung auf das Ergebnis in den Folgejahren wieder umdreht.

In diesem Fall ergibt sich im nächsten Jahr für den Konzern gesehen in jedem Fall ein Ertrag, unabhängig davon, ob die XYZ-AG den vollen Kaufpreis von 119.600 oder den um 10% reduzierten Kaufpreis iHv 107.640 zahlt. Im ersten Fall entsteht der Gewinn bei der ABC-GmbH, im zweiten Fall bei der XYZ-AG.

Die Berechnung der latenten Steuern erfolgt erst später, nach der Zwischenerfolgseliminierung.

2. Zwischenerfolgseliminierung

Wichtig ist jetzt der Ansatz der Herstellungskosten, um den richtigen Wert für die aktivierte Eigenleistung zu finden. Die Bewertung erfolgt so, wie sie für einen Einzelabschluß durchzuführen wäre. Das heißt, für den Mindestansatz 50.000 (M-EK + F-EK); für den Höchstansatz 80.000 (zusätzlich M-GK + F-EK). Keinesfalls dürfen die VW- und Vertriebs-GK und der Gewinnaufschlag angesetzt werden.

Aus Konzernsicht sind die Abschreibungen iHv 15.325,- zu hoch angesetzt (Basis waren 122.600). Maximal aktivierbare Eigenleistung sind 80.000 + 3.000 (Anschaffungsnebenkosten).

Der Innenumsatz muß nun konsolidiert werden:

4) Umsatzerlöse		119.600	
an	4) Aktivierte Eigenleistung		80.000
an	0) Maschinen		39.600

ergebniswirksam: - 39.600

Erfolgswirksam sind die Ertragskonten, die Differenz ergibt 39.600 im Soll, daher negatives Vorzeichen (aus Konzernsicht wurde ein zu hoher Ertrag gebucht).

Korrektur der Abschreibung:

Die Differenz zwischen der aus Konzernsicht zulässigen Abschreibung iHv 10.375 (Basis: 83.000, ND 8 Jahre) und der tatsächlich erfolgten Abschreibung iHv 15.325 beträgt 4.950; dieser Betrag wurde zuviel abgeschrieben und ist somit wieder zuzuschreiben.

0) Maschine		4.950	
an	7) Abschreibung Maschine		4.950

ergebniswirksam: + 4.950

Mit der Korrektur der Abschreibung wird ein Teil der 39.600 kompensiert, der Rest dieses Betrags wird in den Folgejahren abgebaut.

Summe der erfolgswirksamen Beträge:

+ 11.960
- 39.600
<u>+ 4.950</u>
- 22.690

Das negative Vorzeichen bedeutet aktive Steuerlatenz. Der Konzernsteuersatz beträgt lt. Angabe 25%, es sind daher 5.672,50 als ARA zu buchen.

2) Steuerabgrenzung (latent)		5.672,50	
an	8) Steueraufwand (latent)		5.672,50

ergebniswirksam: + 5.672,50

Die Buchung der Steuerlatenz muß sich im Vergleich zu der Summe der aus der Konsolidierung ermittelten ergebniswirksamen Beträge mit umgekehrten Vorzeichen auf das Ergebnis auswirken.

3. Jahr 2005

Es tut sich nichts, außer daß die Maschine weiter genutzt wird. Alles, was im Vorjahr ergebniswirksam war, steht jetzt im Ergebnisvortrag.

Zusatzangabe: Zahlung von XYZ-AG an ABC-GmbH

Var. 1:	119.600	
Var. 2:	107.640	} mit schuldbefreiender Wirkung
Var. 3:	110.000	

Konsolidierungsbuchungen.:

Zuerst betrachten wir den Einzelabschluß:

XYZ – AG	ABC-GmbH
Var. 1	
3) Verbindlichkeiten 119.600	2) Bank 119.600
an 2) Bank 119.600	an 3) Forderungen 107.640
	an 4) Sonstige Erträge 11.960
Var. 2:	
3) Verbindlichkeiten 119.600	2) Bank 107.640
an 2) Bank 107.640	an 3) Forderungen 107.640
an 4) Sonstige Erträge 11.960	
Var. 3:	
3) Verbindlichkeiten 119.600	2) Bank 110.000
an 2) Bank 110.000	an 3) Forderungen 107.640
an 4) Sonstige Erträge 9.600	an 4) Sonstige Erträge 2.360

Im Einzelabschluß hat entweder die XYZ-AG oder die ABC-GmbH einen Gewinn, in Summe (für den Konzernabschluß) ist dieser immer gleich hoch, nämlich 11.960.

Der Ertrag wird gegen den Ergebnisvortrag gebucht. Die Konsolidierungsbuchung sieht für alle drei Varianten gleich aus:

4) Sonstige Erträge		11.960	
an	9) Ergebnisvortrag		11.960

ergebniswirksam: - 11.960

Umsatzerlöse sind im Folgejahr keine mehr zu berücksichtigen.

Korrektur der Abschreibung:
Abschreibungen im

	Einzelabschluß	Konzern											
2004	<table border="0" style="margin-left: 20px;"> <tr><td>122.600</td></tr> <tr><td><u>- 15.325</u></td></tr> <tr><td>107.275</td></tr> </table>	122.600	<u>- 15.325</u>	107.275	<table border="1" style="margin-left: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center;">107.275</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">-39.600</td></tr> <tr><td style="text-align: center;"><u>+ 4.950</u></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">72.625</td></tr> </table>	107.275	-39.600	<u>+ 4.950</u>	72.625	<table border="0" style="margin-left: 20px;"> <tr><td>83.000</td></tr> <tr><td><u>- 10.375</u></td></tr> <tr><td>72.625</td></tr> </table>	83.000	<u>- 10.375</u>	72.625
122.600													
<u>- 15.325</u>													
107.275													
107.275													
-39.600													
<u>+ 4.950</u>													
72.625													
83.000													
<u>- 10.375</u>													
72.625													
2005	<table border="0" style="margin-left: 20px;"> <tr><td><u>- 15.325</u></td></tr> <tr><td>91.950</td></tr> </table>	<u>- 15.325</u>	91.950	<table border="1" style="margin-left: 20px; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center;">91.950</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">-34.650</td></tr> <tr><td style="text-align: center;"><u>+ 4.950</u></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">62.250</td></tr> </table>	91.950	-34.650	<u>+ 4.950</u>	62.250	<table border="0" style="margin-left: 20px;"> <tr><td><u>- 10.375</u></td></tr> <tr><td>62.250</td></tr> </table>	<u>- 10.375</u>	62.250		
<u>- 15.325</u>													
91.950													
91.950													
-34.650													
<u>+ 4.950</u>													
62.250													
<u>- 10.375</u>													
62.250													

Ergebnisvortrag

9) Ergebnisvortrag		34.650	
an	0) Maschine		34.650

0) Maschine		4.950	
an	7) Abschreibungen Maschine		4.950

ergebniswirksam: + 4.950

Zur Berechnung der Steuerlatenz:

Das, was im VJ gebildet wurde, muß ins aktuelle Jahr hereingeholt werden (weil es ja keine Eröffnungsbilanz gibt)

2) Steuerabgrenzung (latent)		5.672,50	
an	9) Ergebnisvortrag		5.672,50

Summe der erfolgswirksamen Beträge: - 11.960
 + 4.950
 - 7.010

Das negative Vorzeichen bedeutet aktive Steuerlatenz. Der Konzernsteuersatz beträgt lt. Angabe 25%, es sind daher 1.752,50 als ARA zu buchen.

2) Steuerabgrenzung (latent)		1.752,50	
an	8) Steueraufwand (latent)		1.752,50

ergebniswirksam: + 1.752,50

Die Buchung der Steuerlatenz muß sich im Vergleich zu der Summe der aus der Konsolidierung ermittelten ergebniswirksamen Beträge mit umgekehrten Vorzeichen auf das Ergebnis auswirken.

4. Jahr 2006

9) Ergebnisvortrag		29.700	
an	0) Maschine		29.700

0) Maschine		4.950	
an	7) Abschreibungen Maschine		4.950

ergebniswirksam: + 4.950

Zur Berechnung der Steuerlatenz:

Das, was im VJ gebildet wurde, muß ins aktuelle Jahr hereingeholt werden (weil es ja keine Eröffnungsbilanz gibt). Da in den beiden Vorjahren jeweils eine aktive Steuerabgrenzung gebucht wurde, muß nunmehr die Summe aus beiden Beträgen ins aktuelle Jahr übernommen werden.

2) Steuerabgrenzung (latent)		7.425	
an	9) Ergebnisvortrag		7.425

Summe der erfolgswirksamen Beträge:

+ 4.950

+ 4.950

Das positive Vorzeichen bedeutet passive Steuerlatenz bzw. Abbau der aktiven Steuerabgrenzung. Der Konzernsteuersatz beträgt lt. Angabe 25%, es sind daher 1.237,50 gegen ARA zu buchen.

8) Steueraufwand (latent)		1.237,50	
an	2) Steuerabgrenzung (latent)		1.237,50

ergebniswirksam: - 1.237,50

Die Buchung der Steuerlatenz muß sich im Vergleich zu der Summe der aus der Konsolidierung ermittelten ergebniswirksamen Beträge mit umgekehrten Vorzeichen auf das Ergebnis auswirken.

Die Folgejahre bis zum Ende der Nutzungsdauer entsprechen dem Jahr 2006 mit den jeweils angepaßten Beträgen beim Ergebnisvortrag.

Am Ende der ND ist die aktive Steuerabgrenzung dann (jährlich um 1.237,50, noch 5 Jahre) komplett abgebaut.