

Vorbemerkungen

Prüfen Sie bitte, ob die Ihnen vorliegende Klausur vollständig ist. Sie muss 6 Aufgaben enthalten. Maximal sind 65 Punkte zu erreichen.

Bei allen Aufgaben ist der Lösungsweg anzugeben. Geht die Herleitung bzw. der Lösungsweg nicht ausdrücklich aus den Aufzeichnungen auf den von der DAV ausgeteilten, leeren Klausurbögen hervor, erfolgt auch bei ansonsten richtigen Lösungen ein wesentlicher Punktabzug. Bitte verwenden Sie in keinem Fall die Blätter mit den Aufgabenstellungen, sondern die hierfür von der DAV ausgeteilten, leeren Klausurbögen. Auch wenn dieser Hinweis nicht bei allen Aufgabenstellungen nochmals wiederholt wird, so gilt er doch für alle Aufgabenstellungen.

Zugelassene Hilfsmittel: Kontenplan, nicht programmierbarer Taschenrechner.

Bitte verwenden Sie für die geforderten Buchungssätze entweder die Kontonummern oder die Kontobezeichnungen des beigefügten Kontenplans. Dies gilt nicht, soweit der Aufgabentext auch etwas anderes zulässt.

Hinweis:

Zur Verdeutlichung wurde bei der Überschrift der Aufgaben angegeben, nach welchen Regelungen (nationale und/oder internationale Rechnungslegung) die Aufgabe zu lösen ist.

1. Bilanzierung nach HGB und IFRS/US-GAAP (12 Punkte)

Ein sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzierendes Versicherungsunternehmen wendet nach IFRS 4 vollständig HGB für die Bilanzierung der Versicherungsverträge an. Bitte entscheiden Sie, ob nachfolgende Aussagen unter „1.1 Kapitalanlagen“ und „1.2. Versicherungsvertrag“ falsch oder richtig sind.

Hinweis: Für eine nicht korrekte Antwort erfolgt ein Punktabzug, wobei bei der gesamten Aufgabe jedoch keine negativen Punkte erzielt werden können

1.1 Kapitalanlagen

- a) Anleihen können unter HGB je nach Ausgestaltung und Wahl der Verwendung sowohl im Umlaufvermögen als auch im Anlagevermögen gehalten werden.
- b) Anleihen können unter IFRS je nach Ausgestaltung und Wahl der Verwendung sowohl als „available for sale“, „loans and receivables“, „held to maturity“ und „fair value through profit and loss“ gehalten werden.
- c) Eine Aktie, die nach Kauf einen Wertverlust erleidet, wird stets unter IFRS ebenso wie unter HGB mit dem Marktwert angesetzt.

- d) Wertveränderungen bei nach „available for sale“ klassifizierten Kapitalanlagen sind ausschließlich GuV-neutral über das Eigenkapital zu bilanzieren.
- e) HGB erlaubt für Namenspapiere einen vom Anschaffungswert abweichenden Bilanzierungsansatz.

Lösung:

- a) Ja
- b) Ja
- c) Nein
- d) Nein
- e) Ja

1.2 Versicherungsvertrag

- a) HGB-Beitragsüberträge müssen nach IFRS umbewertet werden.
- b) Die Deckungsrückstellung nach HGB muss unter IFRS ungezillmert ausgewiesen werden.
- c) Es ist keine Schwankungsrückstellung nach IFRS zu bilanzieren.
- d) Schadenreserven müssen nach IFRS diskontiert werden.
- e) Bei konventionellem deutschem überschussberechtigtem Geschäft entsteht unter IFRS durch die Bewertungsdifferenzen zwischen HGB und IFRS eine latente RfB.
- f) Statt dem unter HGB üblichen Aktiv-Posten „noch nicht fällige Forderungen an Versicherungsnehmer“ darf unter IFRS ein DAC (deferred acquisition cost) aktiviert werden.
- g) Bei der Deckungsrückstellung nach HGB wird einzelvertraglich auf den Rückkaufswert maximiert.

Lösung:

- a) Nein
- b) Nein
- c) Ja
- d) Nein

- e) Ja
- f) Nein
- g) Ja

2. Versicherungsbilanzierung nach IFRS/US-GAAP (22 Punkte)

Ein sowohl nach HGB als auch nach IFRS bilanzierendes Versicherungsunternehmen wendet nach IFRS 4 vollständig US-GAAP für die Bilanzierung der Versicherungsverträge an.

2.1 US-GAAP

Bitte entscheiden Sie, ob nachfolgende Aussagen falsch oder richtig sind.

Hinweis: Für eine nicht korrekte Antwort erfolgt ein Punktabzug, wobei bei der gesamten Aufgabe 2 jedoch keine negativen Punkte erzielt werden können.

- a) Unter US-GAAP ist wie unter HGB das Grundsatz-Prinzip der Einzelbewertung gültig.
- b) Die Schadenrückstellung nach US-GAAP soll durch aktuarielle Bewertungsverfahren basierend auf historischen Daten unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen ermittelt werden, z.B. durch Verfahren wie Chain-Ladder.
- c) Bewertungsdifferenzen zwischen HGB und IFRS/US-GAAP werden bei nicht-überschussberechtigtem Geschäft nur zwischen Eigenkapital und latenter RfB aufgeteilt.
- d) „Deferral and Matching“ ist ein Prinzip, das bei der Bestimmung der Bilanzgrößen DAC, Unearned revenue reserve und Schlussüberschussanteilfonds-Berechnung anzuwenden ist.
- e) Beim „Matching“ wird bei konventionellem überschussberechtigtem Lebensversicherungsgeschäft in Deutschland die Prämie als Bezugsgröße herangezogen.
- f) Der DAC und die Unearned revenue reserve sind in den Loss recognition test einzubeziehen.
- g) Im Gegensatz zu FAS 60 für Kranken- und Sachversicherungsgeschäft muss bei FAS 97 und FAS 120 (fondsgebundenes bzw. konventionelles Lebensversicherungsgeschäft) ein jährlicher „True-up“ des DAC erfolgen.

Lösung:

- a) Nein
- b) Ja
- c) Nein

- d) Ja
- e) Nein
- f) Ja
- g) Ja

2.2 Bilanzierungsbeispiel

Es handelt sich um ein Lebensversicherungsunternehmen, welches nur konventionelles überschussberechtigtes Geschäft betreibt. Für die Jahresendstände 2010, 2011 und 2012 liegen folgende Daten vor:

Alle Angaben in EUR	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
Buchwert Kapitalanlagen (HGB)	118	120	119
Noch nicht fällige Forderung an Versicherungsnehmer (HGB)	2	2,5	2,2
Eigenkapital (HGB)	7	10	11,4
Gezillmerte Deckungsrückstellung (HGB)	98	100,5	99,8
RfB (HGB)	15	12	10
Beiträge (HGB = IFRS/US-GAAP)	5	5	5
Aufwand für Versicherungsfälle (HGB = IFRS/US-GAAP)	5	5	5
Marktwert Kapitalanlagen (IFRS, als „available-for-sale“ klassifiziert)	120	122	123,2
Barwert der EGM über die Totalperiode	12	8	10
Barwert der zukünftigen EGM	6	3	4
Ungezillmerte Deckungsrückstellung (IFRS/US-GAAP)	100	103	102

Bitte gehen Sie von folgenden vereinfachenden Nebenbedingungen aus:

- Es gibt nur einen „Block-of-Business“ für die DAC-Berechnung.
- Der „initial DAC“ betrug 10.
- Es werden keine Schlussüberschüsse gewährt.
- Entnahmen aus der RfB sind stets erfolgsneutral.
- Die Posten „Beiträge“ und „Aufwand für Versicherungsfälle“ sind stets die in der GuV zu bilanzierenden, sowohl bei HGB als auch bei IFRS/US-GAAP.
- Es gibt keine weiteren Ertrags- oder Aufwands-Posten in der GuV bis auf
 - Kapitalertrag (HGB)
 - Kapitalertrag (IFRS)
 - Zuführung RfB (HGB)
 - Veränderung RfB (IFRS/US-GAAP)

- Es erfolgt in 2011 und in 2012 keinerlei Kapitalerhöhung oder Kapitalentnahme. Die Jahresüberschüsse werden vollständig in die Gewinnrücklage überführt.
- Die zu berücksichtigenden bilanziellen Posten sind die oben angegebenen Bilanzposten sowie das Eigenkapital nach IFRS/US-GAAP (inkl. Anteile für Aufteilung von Bewertungsdifferenzen) und die latente RfB nach IFRS/US-GAAP. Weitere Bilanzposten gibt es nicht.
- Unter IFRS/US-GAAP ist die Verteilung von Bewertungsdifferenzen nach dem Grundsatz „90/10“ auf Versicherungsnehmer („latente RfB“) und Shareholder aufzuteilen. Eine latente Steuer ist nicht zu berücksichtigen.

Bitte beantworten Sie folgende Fragen und geben Sie dabei bitte im Detail den Lösungsweg an. Die Nennung des richtigen Ergebnisses ohne ersichtlichen Lösungsweg löst keine Punktevergabe aus! Sie dürfen dabei jedoch gerne „sprechende Namen“ für die jeweils von Ihnen angesprochenen Konten verwenden, z.B. „Leistungen“ statt „Aufwand für Versicherungsfälle“, und müssen sich nicht an die Bezeichnungen des Kontenrahmens halten.

- a) Wie hoch sind die im Jahr 2011 erwirtschafteten HGB-Kapitalerträge unter der Nebenbedingung, dass die RfB-Zuführung gleich 0 ist?

Hinweis: Gehen Sie hierzu vom Jahresüberschuss 2011 aus.

- b) Wie hoch sind die im Jahr 2012 erwirtschafteten HGB-Kapitalerträge unter der Nebenbedingung, dass die RfB-Zuführung gleich 1 ist?
- c) Wie hoch ist der DAC zum 31.12.2010?
- d) Wie hoch ist der DAC zum 31.12.2011?
- e) Wie hoch ist der DAC zum 31.12.2012?
- f) Wie hoch ist der Jahresüberschuss nach IFRS/US-GAAP in 2011?
- g) Wie hoch ist der Jahresüberschuss nach IFRS/US-GAAP in 2012?

Lösung:

- a) Beitrag und Leistungen eliminieren sich GuV-technisch. Mit der Prämisse RfB-Zuführung = 0 ist insofern folgende Gleichung zu erfüllen:

$$\text{JÜ (2011)} = \text{KA_Ertrag (2011)} - \text{Veränderung_DR (2011)} + \text{Veränderung_nnfF (2011)}$$
$$3 = x - 2,5 + 0,5$$

$$\Leftrightarrow \text{KA_Ertrag (2011)} = x = 5$$

- b) Beitrag und Leistungen eliminieren sich GuV-technisch. Insofern ist folgende Gleichung zu erfüllen:

$$\text{JÜ (2012)}$$

$$= \text{KA_Ertrag (2012)} - \text{Veränderung_DR (2012)} + \text{Veränderung_nnfF (2012)} - \text{RfB_Zuführung (2012)}$$

$$1,4 = x + 0,7 - 0,3 - 1$$

$$\Leftrightarrow \text{KA_Ertrag (2012)} = x = 2$$

c) $\text{DAC}(2010) = \text{initial DAC} * \text{BW}(\text{EGM_zukunft}) / \text{BW}(\text{EGM_total}) = 10 * 6 / 12 = 5$

d) $\text{DAC}(2011) > \text{BW}(\text{EGM_zukunft})$: Achtung, Recoverability Test schlägt an. Insofern:

$$\text{DAC}(2011) = \text{BW}(\text{EGM_zukunft}) = 3$$

Es ergibt sich somit eine Sonderabschreibung von 2.

e) $\text{DAC}(2012)$ unter Beachtung der Sonderabschreibung aus 2011!

$$\text{DAC}(2012) = \text{„new initial DAC“} * \text{BW}(\text{EGM_zukunft}) / \text{BW}(\text{EGM_total}) = 8 * 4 / 10 = 3,2$$

$$\text{mit „new initial DAC“} = \text{initial DAC} - \text{Sonderabschreibung (Teil d)} = 10 - 2 = 8$$

f) Jahresüberschuss nach IFRS/US-GAAP ergibt sich aus dem HGB-JÜ unter Beachtung der erfolgswirksamen Veränderung der latenten RfB nach folgender Formel:

$$\begin{aligned} \text{JÜ_IFRS (2011)} &= \text{JÜ_HGB (2011)} + 10\% * \\ &\quad \{ \\ &\quad \quad (\text{DAC}(2011) - \text{nnfForderung}(2011)) - (\text{DAC}(2010) - \text{nnfForderung}(2010)) \\ &\quad \quad - [(\text{DR_IFRS}(2011) - \text{DR_HGB}(2011)) - (\text{DR_IFRS}(2010) - \\ &\quad \quad \quad \text{DR_HGB}(2010))] \\ &\quad \} \\ &= 3 + 10\% * \{ 0,5 - 3 - [2,5 - 2] \} = 2,7 \end{aligned}$$

g) Jahresüberschuss nach IFRS/US-GAAP ergibt sich analog zu Teil e) als:

$$\text{JÜ_IFRS (2012)} = 1,4 + 10\% * \{ 1 - 0,5 - [2,2 - 2,5] \} = 1,48$$

3. Bilanzierung und Buchung von Kapitalanlagen nach HGB (9 Punkte)

Die Capitol Versicherung AG („Capitol“) erstellt ihren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2012 nach HGB.

3.1 Buchungssätze

Bitte geben Sie für die nachfolgenden Geschäftsvorfälle die jeweiligen Buchungssätze an. Verwenden Sie dabei bitte die Kontenbezeichnungen aus dem Ihnen vorliegenden Kontenplan.

- a) Am 15.2.2012 wurde an den Kunden Ulf Steinke ein tilgungsfreies Hypothekendarlehen im Wert von EUR 200.000 vergeben. Die Bilanzierung erfolgt gem. § 341b Abs.1 Satz 2 HGB mit den Anschaffungskosten.

- b) Am 15.06.2012 überweist der Kunde Steinke (siehe Teilaufgabe a) der Capitol einen Betrag von EUR 5.400. Von diesem Betrag entfallen EUR 5.000 auf eine vertraglich vereinbarte Sondertilgung und EUR 400 auf Zinsen für den Monat Dezember. Bis zu diesem Zeitpunkt ist ansonsten keine Tilgung erfolgt.
- c) Am 30.04.2012 hat die Capitol eine italienische Staatsanleihe zum Preis von EUR 1.200.000 veräußert. Die fortgeführten Anschaffungskosten der Anleihe zum 31.12.2011 betragen EUR 1.600.000.
- d) Am 01.07.2011 erwirbt die Capitol eine neu emittierte Namensschuldverschreibung des Bankhauses Gebrüder Lehmann. Der Emissionspreis beträgt EUR 920.000, der Nennbetrag EUR 1.000.000. Die Namensschuldverschreibung hat eine Laufzeit von 8 Jahren. Die Nominalverzinsung beträgt 4% p.a. Die Capitol bilanziert die Namensschuldverschreibung gem. § 341 c Abs. 2 HGB nach der Methode der Nennwertbilanzierung.
- e) Führen Sie bitte für die unter d) erwähnte Namensschuldverschreibungen die zum 31.12.2012 erforderlichen Abschlussbuchungen (Zinsabgrenzung und Entwicklung des Disagios) durch. Bonitätsbedingte Abschreibungen sind nicht erforderlich. Die Entwicklung des Disagios soll linear erfolgen.

Lösung:

	Soll		Haben	
a)	Hypotheken (021000)	200.000	Bank (120000)	200.000
b)	Bank (120000)	5.400	Hypotheken (021000)	5.000
			Laufende Erträge aus Hypotheken (410025)	400
c)	Bank (120000)	1.200.000	Andere KA (066000)	1.600.000
	Abgangsverluste and. KA (702600)	400.000		
d)	NSV (030000)	1.000.000	Bank (120000)	920.000
			PRAP Disagion (390000)	80.000
e)	Abgegrenzte Zinsen und Mieten (150000)	20.000	Lfd. Erträge NSV (410030)	20.000
	PRAP Disagion (390000)	5.000	Lfd. Erträge NSV (410030)	5.000

3.2 Bilanzierungsfragen

Die Capitol hat am 1. Dezember 2008 eine Anleihe der Lowinski AG mit einem Volumen von EUR 1,0 Mio. zu einem Kurs von 100 Prozent erworben. Die Anleihe hat eine Laufzeit bis zum 30. November 2020 und wird für diese Laufzeit fest mit 5% p.a. verzinst. Die Zinszahlung erfolgt jährlich

nachschüssig jeweils zum 30. November. Die Anleihe ist börsennotiert und wird regelmäßig auf einem aktiven Markt gehandelt. Die Capitol beabsichtigt, die Anleihe bis zur Fälligkeit am 30. November 2020 zu halten und ordnet diese dem Anlagevermögen nach § 341b Abs. 2 HGB zu. Zum 31. Dezember 2012 ist das Zinsniveau für Anleihen vergleichbarer Laufzeit und Bonität gefallen.

- a) Bitte erläutern Sie kurz, wie sich der Kurs der Anleihe entwickeln müsste.
- b) Welche Konsequenz ergibt sich für den Wertansatz der Anleihe im HGB-Jahresabschluss der Capitol zum 31. Dezember 2012?

Lösung:

a)

Bei einem Absinken des allgemeinen Zinsniveaus müsste sich der Kurs der Anleihe im Vergleich zu Anleihen gleicher Laufzeit von Emittenten gleicher Bonität erhöhen, da diese Anleihe eine höhere Verzinsung gewährleistet.

b)

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss der Capitol Versicherung AG ergeben sich keine bilanziellen Auswirkungen, da eine Bilanzierung über die Anschaffungskosten hinaus nicht statthaft ist. Im Handelsrecht gilt das Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 HGB) und das Verbot des Ausweises unrealisierter Gewinne (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

4. Bilanzierung und Buchung von Kapitalanlagen nach IFRS (6 Punkte)

Die Capitol Versicherung AG erstellt neben ihrem HGB-Konzernabschluss seit einigen Jahren auf freiwilliger Basis einen IFRS Konzernabschluss. Der Leiter Rechnungswesen Ernie Heisterkamp ist mit der Thematik völlig überfordert und wendet sich mit folgenden Fragestellungen an Sie. Bitte verwenden Sie zur Bearbeitung der Aufgaben eine geeignete Konten-/Postenbezeichnung, aus der die Buchungssystematik eindeutig hervorgeht. Latente Steuern und latente RfB sind nicht zu berücksichtigen.

4.1 Sachverhalt 1

Die Capitol hat im laufenden Geschäftsjahr 2011 5.000 Aktien der Stromberg AG zum Preis von EUR 15 je Stück erworben. Zum Jahresende 2011 betrug der Kurswert EUR 70.000. Im Laufe des Geschäftsjahres 2012 ist der Aktienkurs der Stromberg AG weiter gefallen und betrug zum Bilanzstichtag 2012 nur noch EUR 5 je Stück. Die Capitol geht davon aus, dass die Aktien der Stromberg AG dauerhaft und wesentlich im Wert gemindert sind.

Wie lautet der Buchungssatz zum 31.12.2012?

Lösung:

Soll

Haben

Aufwand aus Impairment	50.000	Available-for-Sale (Aktien) Neubewertungsrücklage (EK)	45.000 5.000
------------------------	--------	---	-----------------

4.2 Sachverhalt 2

Im Geschäftsjahr 2012 hat die Capitol erstmalig Futures auf Aktien der Seifert AG erworben. Zum 31.12.2012 haben diese Futures einen (positiven) Marktwert von EUR 350.000.

Bitte geben Sie den Buchungssatz zum 31.12.2012 an. Gehen Sie dabei davon aus, dass die Futures nicht zu Absicherungszwecken erworben wurden und damit kein sog. Hedgeaccounting vorzunehmen ist.

Lösung:

Soll		Haben	
SV 2	Held for Trading/AFV (Derivate)	350.000	Unrealisierte Gewinne HfT/AFV (Derivate)
			350.000

4.3 Sachverhalt 3

Die Capitol hat im Geschäftsjahr 2012 erstmalig in fremdgenutzte Immobilien investiert.

Welche beiden Möglichkeiten der Bilanzierung bietet der IAS 40 für fremdgenutzte Immobilien? Bitte nennen Sie kurz (!) die beiden alternativen Bewertungsmodelle und erläutern ebenfalls kurz (!), welche Auswirkungen sich hieraus auf die Folgebewertung ergeben.

Lösung:

IAS 40 enthält ein dahingehendes Wahlrecht, dass fremdgenutzte Immobilien entweder zum Fair Value bewertet werden, wobei die Fair Value Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind, oder dass entsprechend des Cost-Models des IAS 16 eine Bilanzierung mit fortgeführten Anschaffungskosten (amortized cost) erfolgt. Dabei sind Gebäude über ihre voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben, ggf. bei Vorliegen eines Impairments auch außerplanmäßig. Grundstücke sind immer nur bei Vorliegen eines Impairments abzuschreiben.

5. Steuern (4 Punkte)

Erläutern Sie bitte sehr knapp (!) den Grundsatz der Maßgeblichkeit.

Lösung:

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz besagt, dass Gewerbetreibende (Kaufleute i.S.d. HGB), die nach § 238 buchführungspflichtig sind, ihren steuerlichen Gewinn ebenfalls nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln haben, es sei

denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

6. Konzernrechnungslegung HGB (12 Punkte)

Die Capitol Versicherung erstellt zum 31.12.2012 einen HGB-Konzernabschluss.

6.1 Kapitalkonsolidierung

Am 01.07.2012 hat die Capitol AG sämtliche Anteile an der Schmierlappen GmbH zum Preis von EUR 1.500.000 erworben. Der zum 01.07.2012 erstellte HGB-Abschluss der Schmierlappen GmbH weist ein Eigenkapital von EUR 700.000 aus.

Folgende Zusatzangaben liegen Ihnen vor:

- Im zu konsolidierenden Abschluss der Schmierlappen GmbH, welcher nicht durch einen Wirtschaftsprüfer geprüft wurde, ist ein Bilanzierungsfehler enthalten. Eine Korrektur des Fehlers führt zu einem um EUR 100.000 geringeren Eigenkapital.
- Der Abschluss der Schmierlappen GmbH enthält sonst keine stillen Reserven und auch keine stillen Lasten.
- Ein Geschäfts- oder Firmenwert, sofern ein solcher zu bilden ist, wird über 9 Jahre abgeschrieben.
- Stellen Sie bitte unter Angabe der Rechenschritte die für die Kapitalkonsolidierung der Schmierlappen GmbH erforderliche (Erst-) Konsolidierung in tabellarischer Form dar und geben den entsprechenden Buchungssatz an.

Lösung:

Kaufpreisallokation

Kaufpreis	1.500.000
bilanziertes EK	-700.000
Fehlerkorrektur	<u>100.000</u>
Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)	900.000

Buchungssatz

Soll		Haben	
Eigenkapital	600.000	Anteile verbundene Unternehmen	1.500.000
Geschäfts- oder Firmenwert	900.000		

6.2 Weitere Konsolidierungssachverhalte

- a) Am 01.12.2012 veräußert die Schmierlappen GmbH ein unbebautes Grundstück zum Preis von EUR 500.000 an die Capitol Versicherung. Die fortgeführten Anschaffungskosten des Grundstücks bei der Schmierlappen GmbH betragen EUR 450.000.

Stellen Sie bitte kurz (!) unter Nennung des hierfür maßgeblichen Grundsatzes der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegung die bilanziellen Auswirkungen auf den Konzernabschluss der Capitol zum 31.12.2012 dar. Die Angabe eines Buchungssatzes ist nicht erforderlich.

- b) Die Capitol AG hat der Schmierlappen GmbH ein Darlehen in Höhe von EUR 500.000 gewährt, welches mit 6 % p.a. seit dem 1.7.2012 verzinst wurde.

Bitte erläutern Sie die erforderlichen Konsolidierungsschritte, geben Sie die zu konsolidierenden Beträge an und zeigen die bilanziellen Auswirkungen auf den Konzernabschluss der Capitol AG zum 31.12.2012 auf.

- c) Die Schmierlappen GmbH hat kurz vor dem Erwerb durch die Capitol AG 64,5 % der Anteile an der Qualitätszocke AG erworben, nachdem bekannt wurde, dass die Qualitätszocke AG ein Modell entwickelt hatte, mit dem man die Entwicklung an den Kapitalmärkten mit einer Wahrscheinlichkeit von nahezu 100 % vorhersagen kann. Nachdem jedoch die Capitol AG an solchen Methoden kein Interesse hat, hat die Schmierlappen GmbH die Anteile im Februar 2013 verkauft.

Bitte erläutern Sie, ob auch die Anteile an der Qualitätszocke AG zwingend in den Konzernabschluss einzubeziehen sind.

Lösung:

a) Zwischenergebniseliminierung

Die rechtlich selbstständigen Konzernunternehmen bilden für Zwecke der Konzernrechnungslegung eine wirtschaftliche Einheit. Nach dieser Einheitstheorie kommt es bei Lieferungen im Konzernverbund für Zwecke der Konzernrechnungslegung nicht zu einem Realisationsvorgang. Es gilt auch hier das Anschaffungskostenprinzip. Der Vermögensgegenstand darf auch im Konzernabschluss höchstens mit seinen Anschaffungskosten angesetzt werden. Im vorliegenden Fall betragen diese EUR 450.000. Im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung nach § 304 Abs. 1 HGB ist der im Jahresabschluss der Schmierlappen entstandene Gewinn von EUR 50.000 zu eliminieren.

b) Schuldenkonsolidierung und Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Entsprechend § 303 Abs. 1 HGB sind konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen wegzulassen (Schuldenkonsolidierung). D.h. es findet eine Aufrechnung der Forderungen (Capitol) und Verbindlichkeiten (Schmierlappen GmbH) in Höhe von jeweils EUR 500.000 statt.

Entsprechend sind im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung die im Jahresabschluss der Schmierlappen GmbH erfassten Zinsaufwendungen und die im Jahresabschluss der Capitol erfassten Zinserträge in Höhe von EUR 15.000 zu verrechnen.

c) Erwerb Qualitätszocke AG

Zum 31.12.12 bestand eine Konsolidierungspflicht, da bei Erwerb der Anteile durch die Schmierlappen GmbH die Weiterveräußerungsabsicht noch nicht bestand. Insofern kommt das Konsolidierungswahlrecht des § 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB nicht zur Anwendung.