

Das Eigenkapital im Konzernabschluß

Bilanzielle Darstellung,
Ergebnisverwendungsrechnung,
Konsolidierungstechnik

von

Dr. Peter Göth

1997

Schaff er-Poeschel Verlag Stuttgart

Inhaltsverzeichnis

Übersichtenverzeichnis.....	XVIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXI

I. Kapitel Einführung

A.	Problemstellung und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands.....	1
B.	Gang der Untersuchung.....	5

II. Kapitel Grundlegung

A.	Konzernrecht und die Aufstellung von Konzernabschlüssen	7
1.	Vorbemerkung.....	7
2.	Konzernbegriff und die Konzernrechtsgestaltungsformen	8
a.	Konzernbegriff.....	8
b.	Konzernrechtsgestaltungsformen.....	10
b.1	Grundsatz.....	10
b.2	Faktischer Konzern.....	11
b.3	Vertragskonzern.....	13
b.4	Eingliederungskonzern.....;	15
b.5	Sonderfragen aufgrund der Rechtsform des abhängigen Unternehmens.....	16
b.6	Ergebnis.....	17

3.	Konzernbegriff und die Aufstellung von Konzernabschlüssen	18
a.	Grundsatz	18
b.	Einheitliche Leitung versus Beherrschungsmöglichkeit	21
c.	Das Stufenkonzept des Konzerns	23
d.	Ausnahmen von der Verpflichtung zur Aufstellung von Konzernabschlüssen	24
e.	Ergebnis	26
B.	Grundkonzeptionen und Zwecke des Konzernabschlusses	27
1.	; Vorbemerkung	27
2.	Grundkonzeptionen des Konzernabschlusses	27
a.	Einheitstheorie	28
b.	Interessentheorie	30
c.	Umsetzung der Konzeptionen im HGB und kritische Würdigung	34
3.	Zwecke des Konzernabschlusses	40
a.	Grundsätzliches	40
b.	Informationszwecke	41
b.1	Überblick	41
b.2	Rechenschaft	43
b.3	Ermittlung des unbedenklich ausschüttungsfähigen Betrags	46
4.	Ergebnis	51
C.	Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung	52
1.	Funktionen der Grundsätze* ordnungsmäßiger Konsolidierung	52
2.	Ableitung der für Inhalt und Darstellung des Eigenkapitals im Konzernabschluß entscheidenden Konsolidierungsgrundsätze	53
a.	Vorbemerkung	53

b.	Grundsatz des True and Fair View als sog. Generalnorm	55
c.	Einheitsgrundsatz	57
d.	Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit	60
e.	Grundsatz der Stetigkeit der Darstellung	61
f.	Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden	62
g.	Grundsatz der Äquivalenz von Einzel- und Konzernabschluß	63
h.	Grundsätze der Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	64
D.	Gesetzliche Regelungen und offene Fragen zur Darstellung des Eigenkapitals im Konzernabschluß	65
1.	Darstellung	65
2.	Zum weiteren Vorgehen	72

III. Kapitel Wesen des Eigenkapitals im Konzernabschluß

A.	Grundlagen	74
1.	Zum Begriff des Eigenkapitals aus betriebswirtschaftlicher und rechtlicher Sicht	74
2.	Grundsätzliches zur Darstellung des Eigenkapitals im Jahres- abschluß	78
a.	Kapitalgesellschaften	78
b.	Personengesellschaften	80
B.	Funktionen des Eigenkapitals im Konzernabschluß	84
1.	Ausgangspunkt: Die Funktionen des Eigenkapitals im Einzelabschluß	84
a.	Zum Verhältnis zwischen wirtschaftlichen Funktionen des Eigenkapitals und Eigenkapitaldarstellung	84

b.	Darstellung des Haftungs- und Verlustausgleichspotentials.....	86
c.	Darstellung der Zahlungsbemessungs- und Zahlungsverhinderungsbasis.....	87
d.	Sonstige (Informations-)Funktionen.....	91
2.	Ableitung der Funktionen des Eigenkapitals im Konzernabschluß...	93
a.	Grundsätzliches.....	93
b.	Einzelfunktionen.....	96
c.	Funktion der Eigenkapitalanteile anderer Gesellschafter im Konzernabschluß.....	100
3.	; Ergebnis.....	102
C.	Merkmale des Eigenkapitals im Konzernabschluß	104

IV. Kapitel

Darstellung des Eigenkapitals im Konzernabschluß

A.	Zur Eigenkapitalausstattung der Rechnungseinheit Konzern....	107
B.	Zum weiteren Vorgehen.....	111
C.	Darstellung des Konzerneigenkapitals i.e.S.....	113
1.	Die Eigenkapitalkomponenten und ihre grundsätzliche Darstellung in der Konzernbilanz.....	113
a.	Die Komponenten im Zeitpunkt der erstmaligen Konsolidierung. . . .	113
	Gezeichnetes Kapital.....	113
.1	Grundsatz.-:..... •.....v.....	113
.2	Zusammenhang mit anderen Posten der Konzernbilanz.....	115
.2.1	Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital.....	116
.2.1.1	Ausstehende Einlagen des Mutterunternehmens.....	117
.2.1.2	Ausstehende Einlagen der Tochterunternehmen.....	119
.2.1.3	Ausweis in der Konzernbilanz.....	122
.2.2	Eigene Anteile.....	125
.2.2.1	Eigene Anteile am Mutterunternehmen.....	126

a.1.2.2.2	Eigene Anteile der Tochterunternehmen.....	128
a.1.2.2.3	Ausweis in der Konzernbilanz.....	130
a.2	Rücklagen.....	131
a.2.1	Grundsatz.....	131
a.2.2	Kapitalrücklage.....	132
a.2.2.1	Grundsatz.....	132
a.2.2.2	Sonderfragen bei einzubeziehenden GmbH.....	136
a.2.2.2.1	Eingeforderte Nachschüsse in der Konzernbilanz.....	137
a.2.2.2.2	Ausstehende Einlagen auf Agiobeträge in der Konzernbilanz.....	138
a.2.3	Gewinnrücklagen.....	139
a.2.3.1	Grundsatz.....	139
a.2.3.2	Gesetzliche Rücklage.....	144
a.2.3.3	Rücklage für eigene Anteile.....	145
a.2.3.3.1	Grundsatz.....	145
a.2.3.3.2	Rücklage für eigene Anteile am Mutterunternehmen.....	146
a.2.3.3.3	jRücklage für eigene Anteile an Tochterunternehmen.....	150
a.2.3.3.4	Ausweis in der Konzernbilanz.....	153
a.2.3.4	Satzungsmäßige Rücklagen.....	154
a.2.3.5	Andere Gewinnrücklagen.....	156
a.3	Jahresergebnis.....	159
a.3.1	Grundsatz.....	159
a.3.2	Gewinnvortrag/Verlustvortrag.....	163
a.3.3	Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.....	164
a.3.4	Bilanzgewinn/Bilanzverlust.....	165
a.4	Besonderheit: Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag.....	166
a.5	Besonderheit: Kapitalkonsolidierung nach der Methode der Interessenzusammenführung.....	169
a.5.1	Konzeption der Methode.....	169
a.5.2	Grundsätzliche Auswirkungen auf das Konzerneigenkapital.....	170
b.	Die Komponenten im Laufe der Konzernzugehörigkeit - Einfluß der Eigenkapitalbewegungen bei den einzubeziehenden Unternehmen.....	173
b.1	Untersuchungsgegenstand.....	173
b.2	Grundsatz.....	178
b.2.1	Veränderungen des eingezahlten Kapitals.....	178
b.2.2	Veränderungen des erwirtschafteten Kapitals.....	179
b.3	Einzeldarstellung.....	188
b.3.1	Eigenkapitalbewegungen beim Mutterunternehmen.....	189
b.3.1.1	Kapitalerhöhungen und sonstige Kapitalzuflüsse.....	189
b.3.1.2	Kapitalherabsetzungen.....	189

b.3.1.3	Maßnahmen der Ergebnisverwendung.....	190
b.3.2	Eigenkapitalbewegungen bei vollkonsolidierten Tochter- unternehmen.....	192
b.3.2.1	Kapitalerhöhungen und sonstige Kapitalzuflüsse.....	192
b.3.2.1.1	Kapitalerhöhungen mit Erweiterung der Eigenkapitalbasis.....	192
b.3.2.1.1.1	Konstante Beteiligungsquote des Mutterunternehmens.....	192
b.3.2.1.1.2	Erhöhte Beteiligungsquote des Mutterunternehmens.....	193
b.3.2.1.1.3	Verringerte Beiteiligungsquote des Mutterunternehmens.....	195
b.3.2.1.2	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.....	201
b.3.2.1.3	Sonstige Kapitalzuflüsse.....	202
b.3.2.2	Kapitalherabsetzungen.....	205
b.3.2.3	Maßnahmen der Ergebnisverwendung.....	210
b.3.2.3.1	Vorbemerkung - Behandlung eines erworbenen Ergebnisses.....	210
b.3.2.3.2	Einstellungen in Rücklagen.....	214
b.3.2.3.3	Auflösungen von Rücklagen.....	215
b.3.2.3.3.1	i Auflösung der vom Konzern erwirtschafteten Rücklagen.....	215
b.3.2.3.3.2	Auflösung der vom Konzern erworbenen Rücklagen.....	216
b.3.3.	Eigenkapitalbewegungen bei anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen.....	224
b.3.4	Eigenkapitalbewegungen bei at equity bewerteten.Unternehmen.....	226
b.3.4.1	Vorbemerkung.....	226
b.3.4.2	Beteiligungen an nicht vollkonsolidierten Tochterunternehmen.....	228
b.3.4.3	Beteiligungen an nicht anteilmäßig konsolidierten Gemeinschafts- unternehmen sowie an typischen assoziierten Unternehmen.....	230
b.3.4.4	Sonderfragen.....	231
b.3.4.4.1	Kapitalerhöhungen und sonstige Kapitalabflüsse sowie Kapital- herabsetzungen.....	231
b.3.4.4.2	Absinken des Equity-Werts unter Null.....	232
c.	Besonderheiten...!	234.
c.1	Eigenkapitalähnliche Mittel.....;.....!	234
c.1.1	Grundlagen.....;.....•.....	234
c.1.2	Genußrechtskapital und Einlagen stiller Gesellschafter*.....	237
c.2	Sonderposten des Eigenkapitals nach D-Markbilanzgesetz 1990.....	244
c.2.1	Grundlagen.....	244
c.2.2	Nachrangiges Kapital.....	245
c.2.3	Sonderrücklagen.....	247
c.2.4	Vorläufige Gewinnrücklage.....:.....:.....	251
c.3	.. Besonderheiten bei der Einbeziehung von Tochterunternehmen anderer Rechtsformen.....	252
c.3.1	Einbeziehung von KGaA.....:.....	252
c.3.2	Einbeziehung von Personenhandelsgesellschaften.....:.....	257

c.4	Besonderheiten bei der Einbeziehung ausländischer Unternehmen..	259
d.	Der Einfluß des Ausscheidens eines Unternehmens aus dem Konsolidierungskreis.....	262
e.	Zusammenfassung.....	265
2.	Konsolidierungsspezifische Wirkungen und ihre Darstellung im Konzern Eigenkapital.....	270
a.	Vorbemerkung.....	270
b.	Die Eigenkapitaldifferenzen und sonstigen eigenkapitalrelevanten Einflüsse aus der Konsolidierung.....	275
b. 1	Differenzen aus der Vereinheitlichung von Bilanzansatz und jBewertung.....	275
b.1.1	Grundlagen.....	275
b.1.2	Eigenkapitalwirkung.....	277
b.2	Differenzen aus der Währungsumrechnung.....	282
b.2.1	Grundlagen.....	282
b.2.2	Eigenkapitalwirkung.....	284
b.2.2.1	Entstehung und Arten von Umrechnungsdifferenzen.....	284
b.2.2.2	Charakter von Umrechnungsdifferenzen.....	289
b.2.2.3	Behandlung von Umrechnungsdifferenzen.....	291
b.2.2.3.1	Grundsätzliches.....	291
b.2.2.3.2	Erfolgsneutrale Behandlung.....	292
b.2.2.3.3	Erfolgswirksame Behandlung.....	297
b.2.2.3.4	Imparitätische Behandlung.....	302
b.3	Differenzen aus der Kapitalaufrechnung.....	303
b.3.1	Grundlagen.....	303
b.3.2	Eigenkapitalwirkungen.....	304
b.3.2.1	Grundsätzliches.....	304
b.3.2.2	Stille Reserven und stille Lasten.....	306
b.3.2.3	Geschäfts- oder Firmenwert.....	308
b.3.2.3.1	Erfolgswirksame Behandlung.....	309
b.3.2.3.2	Erfolgsneutrale Behandlung.....	309
b.3.2.3.2.1	Grundsätzliches.....	309
b.3.2.3.2.2	Relevante Rücklagenposten.....	311
b.3.2.3.2.3	Aufzehrung von Rücklagen in Folgeperioden.....	318
b.3.2.3.2.4	Wiederaufleben verrechneter bzw. aufgezehrter Rücklagen.....	320
b.3.2.4	Passivischer Unterschiedsbetrag.....	322
b.3.2.4.1	Entstehung.....	322
b.3.2.4.2	Behandlung.....	325
b.3.2.4.2.1	Grundsätzliches.....	325
b.3.2.4.2.2	Einzeldarstellung.....	326

b.3.3	Besonderheiten bei der Kapitalkonsolidierung nach der Methode der Interessenzusammenführung.....	335
b.3.3.1	Vorbemerkung.....	335
b.3.3.2	Verrechnung eines aktivischen Unterschiedsbetrags.....	337
b.3.3.3	Verrechnung eines passivischen Unterschiedsbetrags.....	342
b.3.3.4	Besondere Angaben im Konzernanhang.....	345
b.4	Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung.....	345
b.4.1	Grundlagen.....	345
b.4.2	Eigenkapitalwirkung.....	347
b.5	Differenzen aus der Zwischenerfolgseliminierung.....	355
b.5.1	Grundlagen.....	355
b.5.2	Eigenkapitalwirkung.....	356
b.6	Sonstige Eigenkapitalwirkungen aus der Konsolidierung i.e.S.	360
b.6.1	Konsolidierung konzerninterner Gewinnausschüttungen und Ergebnisübernahmen.....	360
b.6.1.1	Konzerninterne Gewinnausschüttungen.....	360
b.6.1.1.1	Überblick.....	360
b.6.1.1.2	Zeitkongruente Gewinnvereinnahmung.....	361
b.6.1.1.3	Zeitverschobene Gewinnvereinnahmung.....	362
b.6.1.2	Konzerninterne Ergebnisübernahmen.....	369
b.6.2	Eliminierung der Abschreibungen und Zuschreibungen auf konsolidierte Beteiligungen.....	370
b.6.3	Erfolgswirksame Konsolidierungen aufgrund von Eigenkapitalbewegungen bei einbezogenen Unternehmen.....	375
b.6.4	Equity-Wertanpassungen.....	376
b.6.4.1	Erfolgswirksame Fortschreibungen.....	377
b.6.4.2	Erfolgsneutrale Fortschreibungen.....	383
b.6.5	Latente Steuerabgrenzungen.....	386
c.	Die Fortführung der Eigenkapitaldifferenzen aus der Konsolidierung - erfolgsneutrale Eigenkapitalkorrektur -.....	388
c.1	Überblick.....	388
c.2	Das Verrechnungsproblem.....	392
c.3	Spezifizierung des bilanziellen Charakters.....	397
c.4	Modalitäten der Darstellung im Konzerneigenkapital.....	401
c.4.1	Einzelkorrektur.....	401
c.4.2	Globalkorrektur.....	417
c.4.2.1	Grundsatz.....	417
c.4.2.2	Direkte Globalkorrektur.....	418
c.4.2.2.1	Verrechnung gegen den Ergebnisvortrag.....	418
c.4.2.2.2	Verrechnung gegen die Gewinnrücklagen.....	427
c.4.2.3	Indirekte Globalkorrektur.....	432
c.4.3	Vorbereitung der Eigenkapitalkorrektur in den Einzelabschlüssen...	441

c.5	Zusammenfassung.....	442
D.	Anteile anderer Gesellschafter am Eigenkapital von Tochter-	
	unternehmen.....	444
1.	Problemstellung und Problemeingrenzung.....	444
2.	Bisheriger Erkenntnisstand dieser Arbeit.....	448
3.	Ermittlung und Ausweis des Ausgleichspostens in der Konzernbilanz.....	450
a.	Grundsätzliches.....	450
b.	Ermittlung.....	452
b.1	Ermittlungsbasis.....	452
b.2	Berücksichtigung indirekter Anteile.....	454
b.3	Berücksichtigung der konsolidierungsbedingten Eigenkapital- korrekturen.....	463
b. 3.1	Korrekturen aufgrund der Vereinheitlichung von Bilanzansatz und Bewertung sowie der Währungsumrechnung.....	464
b.3.2	Korrekturen aufgrund der Kapitalkonsolidierung.....	465
b.3.3	Sonstige Eigenkapitalkorrekturen.....	468
b.4	Konsolidierungstechnische Lösung.....	471
b.4.1	Problem und Lösungskonzept.....	471
b.4.2	Beispiel.....	482
c.	Ausweis in der Konzernbilanz.....	488
c.1	Grundsatz.....	488
c.2	Besonderheiten bei negativem Eigenkapital einzubeziehender Tochterunternehmen.....	490
c.2.1	Vorbemerkung.....	490
c.2.2	Aktivischer oder passivischer Ausweis negativer Anteile?.....	492
c.2.3	Einzel- oder Gesamtbetrachtung?.....	494
4.	Ermittlung und Ausweis des Anteils am Gewinn bzw. Verlust.....	497
5.	Sonderfragen zum Ausweis der Anteile anderer Gesellschafter.....	506
a.	Problem.....	506

b.	Ausgleichsposten für Anteile nicht konsolidierter Tochter- unternehmen.....	507
c.	Ausgleichsposten für Anteile, die von Gemeinschafts- oder assoziierten Unternehmen gehalten werden.....	509
6.	Zusammenfassung.....	510

V. Kapitel

Darstellung des Jahresergebnisses, der Ergebnisverwendung sowie der Eigenkapitalentwicklung im Konzernabschluß

A.	Problemstellung	512
B.	Grundsätzliche Überlegungen zum Wahlrecht des § 268 Abs. 1 iVm. § 298 Abs. 1 HGB	513
C.	Varianten der Darstellung des Jahresergebnisses in der Konzernbilanz	515
1.	Eigenkapitaldarstellung vor Ergebnisverwendung.....	515
2.	Eigenkapitaldarstellung nach Ergebnisverwendung.....	518
D.	Ergebnisverwendungsrechnung im Konzernabschluß	526
1.	Rechtliche Grundlagen und Zweckmäßigkeit.....	526
2.	Ausgestaltung.....	529
E.	Dokumentation der Veränderung des Konzerneigenkapitals . . .	534
1.	Rechtliche Grundlagen und Zweckmäßigkeit.....	534
2.	Vorschlag zur Gestaltung eines Konzerneigenkapitalspiegels.....	537
F.	Zusammenfassung	543

VI. Kapitel Schlußbetrachtung

Literaturverzeichnis.....	549
Geschäftsberichte.....	581
Sonstige Quellen.....	581