

An das
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

~~Dipl.-Kfm. Univ.~~
~~Jürgen~~ Nöhlig
Steuerberater
Wirtschaftsprüfer

Hirtengasse 20
96132 Schlüsselfeld

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit
IDW ERS HFA 42 vom 10.6.2011

8. Dezember 2011

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 10.6.2011 verabschiedeten IDW ERS HFA 42 „Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen an Sie wenden:

Anlässlich einer Verschmelzung sind sowohl in der Schlußbilanz nach § 17 Absatz 2 UmwG als auch in den nachfolgenden Jahresabschlüssen gemäß § 242 HGB der übernehmenden und gegebenenfalls auch der übertragenden Rechtsträger neben den Auswirkungen der Umwandlung auf die Vermögens- und Ergebniszuordnung auch deren Folgen für die Bewertung zu beurteilen. Während IDW ERS HFA 42 die Zurechnung von Vermögen und Ergebnis eingehend aufarbeitet, wird hinsichtlich verschmelzungsbezogenen Bewertungsaspekte lediglich die Bewertung des übertragenen Vermögens bei dem übernehmenden Rechtsträger dargestellt. Unbeantwortet bleibt hingegen die Frage, wie die Folgewirkungen auf die Bewertung, welche sich aus dem Umstand der Verschmelzung an sich ergeben, zu behandeln sind; beispielhafte Sachverhalte sind die:

- Beurteilung der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen;
- Bilanzierung von Verträgen mit Change-Control-Klauseln;
- Aktivierung latenter Steuern auf Verlustvorträge.

Fraglich sind dabei weniger die inhaltlichen Auswirkungen auf die Bilanzierung, sondern zu klären ist vorrangig, zu welchem Zeitpunkt die bilanziellen Konsequenzen zu ziehen sind. In diesem Zusammenhang ist eine Umwandlung, nach meinem Kenntnisstand unstrittig, als wertbegründendes Ereignis einzuordnen, so daß eine Berücksichtigung der Verschmelzung nur in Schlußbilanzen und Jahresabschlüssen mit einem Stichtag nach dem Eintritt dieses wertbegründenden Ereignisses in Betracht kommt. Dabei besteht allerdings die Schwierigkeit, daß es sich bei einer Umwandlung nicht um ein punktuellere Ereignis sondern um einen längeren Prozeß handelt. Nach meiner Ansicht ist eine Verschmelzung erst im Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger – beurteilt anhand der in IDW ERS HFA 42 Tz. 27 beschriebenen Voraussetzungen – soweit konkretisiert, daß das wertbegründende Ereignis „Verschmelzung“ als eingetreten anzusehen ist. Da es aber auch das Argument gibt, bereits in der bindenden Festlegung der Vertragsbedingungen, also dem formwirksamen Abschluß des Verschmelzungs-

vertrages, das wertbegründende Ereignis zu sehen, bitte ich Sie in IDW ERS HFA 42 zu dieser Frage ergänzend Stellung zu nehmen.

In den Textziffern 25 bis 30 des IDW ERS HFA 42 stellen Sie die Vermögens- und Ertragszuordnung in dem Zeitraum zwischen dem Abschluß des Verschmelzungsvertrages und der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister dar. Kernaussage Ihrerseits ist hierbei, daß für die Zurechnung von Vermögensgegenständen und Schulden sowie von Aufwendungen und Erträgen ausschließlich die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend ist; insoweit stimme ich mit Ihren Ausführungen überein. In diesem Zusammenhang führen sie in den Textziffern 29 und 30 aus, daß Sie auch verschiedene Vereinfachungen hinsichtlich der Bilanzierung von Verschmelzungssachverhalten als zulässig erachten. Die von Ihnen dargelegten Vereinfachungen verstoßen ausnahmslos gegen den Grundsatz der Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer, weshalb sich deren Zulässigkeit nur auf die Wesentlichkeit als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung stützen kann. Sofern Ihre Aussagen in IDW ERS HFA 42 Textziffern 29 und 30 dahingehend zu verstehen sind, daß eine vereinfachte, vom Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums abweichende Bilanzierung von Verschmelzungssachverhalten zulässig ist, wenn sich hieraus keine wesentliche Auswirkung auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ergibt, halte ich Ihre Überlegungen für zutreffend. Eine Anwendung der Vereinfachungen auch in Fällen mit wesentlicher Wirkung auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage lehne ich hingegen mit Verweis auf § 246 HGB ab. Da aus den von Ihnen gewählten Formulierungen in IDW ERS HFA 42 nicht ersichtlich ist, daß sich die Zulässigkeit der vereinfachten Bilanzierung auf Sachverhalte beschränkt, in denen die Abweichung von der theoretisch zutreffenden Darstellung ohne wesentlichen Einfluß auf die Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der bilanzierenden Gesellschaft bleibt, darf ich Sie um entsprechende Klarstellung bitten.

Abschließend darf ich noch darauf hinweisen, daß die IDW Stellungnahme HFA 2/1997, welche durch IDW ERS HFA 42 ersetzt werden soll, sowohl Zweifelsfragen hinsichtlich der handelsrechtlichen Bilanzierung von Verschmelzungen als auch deren Prüfung behandelt hat. IDW ERS HFA 42 konzentriert sich hingegen – als Rechnungslegungsstandard sachgerecht – ausschließlich auf Bilanzierungsfragen. Vor diesem Hintergrund wäre es meines Erachtens wünschenswert, wenn die IDW Stellungnahme HFA 2/1997, soweit sie sich auf die Prüfung von Verschmelzungen bezieht, weiterhin Gültigkeit behielte. Besser noch wäre die Erarbeitung eines Prüfungsstandards oder -hinweises allgemein betreffend die Prüfung von Umwandlungen einschließlich der Besonderheiten bei Jahresabschlußprüfungen im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen.

Ich darf mich abschließend bei Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und Ihr Interesse bedanken.

Hochachtungsvoll